



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOAMNA JULIANE KOKOTT
prezentate la 15 octombrie 2020¹

Cauza C-562/19 P

**Comisia Europeană
împotriva**

Republicii Polone

„Recurs – Ajutoare de stat – Impozit în sectorul comerțului cu amănuntul – Articolul 107 alineatul (1) TFUE – Avantaj și selectivitate – Criteriu de examinare în ceea ce privește crearea sistemului de referință – Coerența sistemului de referință – Avantaj în cazul cotei de impozitare progresive – Diferență de tratament – Justificări ale diferenței de tratament – Anularea deciziei negative și examinarea concomitentă a deciziei de deschidere a procedurii și a unui ordin de suspendare”

I. Introducere

1. Prezentul recurs oferă Curții posibilitatea să examineze din nou², din perspectiva dreptului ajutoarelor de stat, o lege fiscală nou instituită. Urmând tendința internațională, Polonia a introdus un impozit direct pe profit în funcție nu de beneficii, ci de cifra de afaceri, optând în acest scop pentru o structură de impozitare progresivă. Astfel, ar fi vizate și impozitate mai ales – precum în cazul impozitării serviciilor digitale pentru Uniunea Europeană, propusă de Comisie³ – întreprinderile care au o cifră de afaceri semnificativă (așadar, marile întreprinderi).

2. Întrucât cota medie de impozitare crește odată cu volumul cifrei de afaceri, are loc o anumită reducere sau redistribuire a sarcinii fiscale în favoarea întreprinderilor „mai mici”. Cu toate că impozitarea serviciilor digitale are în vedere la nivelul Uniunii Europene și impozitul pe comerț cu amănuntul din Polonia sunt similare în această privință, Comisia consideră că impozitul polonez reprezintă un ajutor în favoarea întreprinderilor de dimensiuni mai mici, „prea puțin taxate”. De aceea, Comisia interzisese deja, în mod anticipat, punerea în aplicare a acestei legi până la încheierea procedurii de examinare, ceea ce Polonia – asemenea Ungariei într-o procedură paralelă⁴ – consideră o ingerință în autonomia sa fiscală.

1 Limba originală: germana.

2 Acest lucru a survenit prima dată în Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732), în care Comisia s-a opus noii legi privind impozitul pe profit cu privire la Gibraltar. O situație de fapt similară se regăsește în Hotărârile din 26 aprilie 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), ANGED (C-234/16 și C-235/16, EU:C:2018:281) și ANGED (C-236/16 și C-237/16, EU:C:2018:291).

3 Propunere de directivă a Consiliului privind sistemul comun de impozitare a serviciilor digitale pentru veniturile rezultate din furnizarea anumitor servicii digitale din 21 martie 2018, COM(2018) 148 final.

4 Aceasta este pendinte în fața Curții sub numărul C-596/19 P.

3. Prin urmare, recursul ridică nu numai problema dacă un impozit progresiv pe profit poate constitui un avantaj selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE. În hotărârea pronunțată în primă instanță, Tribunalul a respins existența unui asemenea avantaj⁵. De asemenea, se ridică problema dacă dreptul ajutoarelor de stat reprezintă instrumentul adecvat pentru a examina în asemenea profunzime legislația fiscală națională și a o bloca ani de-a rândul, precum în speță. O problemă conexă este dacă, în dreptul ajutoarelor de stat, criteriul de examinare a legilor fiscale (generale) nu ar trebui să fie diferit de cel aplicabil în privința subvențiilor individuale.

4. Trebuie să se țină seama de asemenea de faptul că libertățile fundamentale fac deja obiectul unui control aprofundat în ceea ce privește caracterul discriminatoriu. În speță, Curtea a statuat deja că două impozite directe similare, bazate pe cifra de afaceri și stabilite în Ungaria, sunt compatibile, având în vedere logica lor redistributivă, cu libertățile fundamentale⁶. Desigur, categoriile de comparație sunt diferite, astfel cum a arătat Comisia în mod întemeiat în ședință: libertățile fundamentale interzic, în dreptul fiscal, o discriminare a întreprinderilor străine, în timp ce interdicția ajutoarelor de stat se opune favorizării „anumitor întreprinderi”. Ambele interdicții ale discriminării au însă ca scop realizarea pieței interne. În cazul în care o măsură este compatibilă cu principiul nediscriminării în cadrul libertăților fundamentale, aceasta nu ar putea constitui, ca regulă generală, un ajutor contrar pieței interne.

II. Cadrul juridic

5. Cadrul juridic îl constituie articolul 107 TFUE și următoarele. În privința ajutoarelor ilegale, procedura este reglementată la capitolul III din Regulamentul (UE) 2015/1589 de stabilire a normelor de aplicare a articolului 108 TFUE⁷ (denumit în continuare „Regulamentul 2015/1589”).

6. Articolul 13 alineatul (1) din acesta prevede:

„După ce îi acordă statului membru în cauză posibilitatea de a-și prezenta observațiile, Comisia poate adopta o decizie prin care îi solicită statului membru să suspende acordarea oricărui ajutor ilegal până la adoptarea de către Comisie a unei decizii privind compatibilitatea ajutorului cu piața internă (denumită în continuare «ordin de suspendare»).”

III. Istoricul litigiului

7. La începutul anului 2016, guvernul polonez a preconizat introducerea unui nou impozit în sectorul comerțului cu amănuntul. Baza acestuia urma să fie cifra de afaceri și să aibă o structură progresivă. Luând cunoștință de acest proiect, Comisia a adresat o cerere de informații autorităților poloneze, arătând următoarele.

8. „Cotele impozitului progresiv pe cifra de afaceri plătit de întreprinderi sunt, în fapt, legate de mărimea întreprinderii, iar nu de rentabilitatea sau de solvabilitatea acesteia. Ele implică o discriminare între întreprinderi și pot provoca perturbări grave ale pieței. Întrucât creează o inegalitate de tratament între întreprinderi, au fost considerate selective. Întrucât sunt îndeplinite toate condițiile prevăzute la articolul 107 alineatul (1) TFUE”, ele implică ajutoare de stat în sensul acestui articol.

⁵ Hotărârea din 16 mai 2019, Polonia/Comisia (T-836/16 și T-624/17, EU:T:2019:338, denumită în continuare „hotărârea atacată”).

⁶ Hotărârea din 3 martie 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140), și Hotărârea din 3 martie 2020, Vodafone Magyarorszá (C-75/18, EU:C:2020:139).

⁷ Regulamentul Consiliului din 13 iulie 2015 de stabilire a normelor de aplicare a articolului 108 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (JO 2015, L 248, p. 9).

9. La 6 iulie 2016, în Polonia a intrat în vigoare Legea privind impozitul în sectorul comerțului cu amănuntul. Obiectul impozitării este vânzarea de mărfuri, în cadrul comerțului cu amănuntul, către persoanele fizice în calitate de consumatori. Persoane impozabile sunt toți comercianții cu amănuntul, indiferent de statutul lor juridic. Baza de impozitare este constituită din cifra de afaceri lunară realizată care depășește 17 milioane de zloți polonezi (PLN), respectiv aproximativ 4 milioane de euro. Cota de impozitare este de 0,8 % pentru cifra de afaceri lunară cuprinsă între 17 milioane și 170 de milioane PLN și de 1,4 % pentru tranșa din cifra de afaceri lunară care depășește aceste sume. Legea în discuție a intrat în vigoare la 1 septembrie 2016.

10. În urma unei corespondențe purtate între autoritățile poloneze și Comisie, aceasta din urmă a deschis procedura prevăzută la articolul 108 alineatul (2) TFUE în legătură cu măsura în discuție prin Decizia din 19 septembrie 2016 privind ajutorul de stat SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) (denumită în continuare „decizia de deschidere a procedurii”)⁸. Prin această decizie, Comisia nu numai că a acordat părților în cauză un termen pentru a-și prezenta observațiile, ci a impus de asemenea autorităților poloneze, în temeiul articolului 13 alineatul (1) din Regulamentul 2015/1589, să suspende fără întârziere „aplicarea impozitului progresiv până când Comisia nu a adoptat o decizie privind compatibilitatea acestuia cu piața internă”. În aceste condiții, Polonia a suspendat introducerea impozitului preconizat.

11. La 30 noiembrie 2016, în paralel cu continuarea discuțiilor cu Comisia, guvernul polonez a solicitat Tribunalului anularea deciziei de deschidere a procedurii (cauza T-836/16). Prin decizia președintelui Camerei a noua a Tribunalului din 27 aprilie 2017, Ungaria a fost admisă ca intervenientă în susținerea Republicii Polone.

12. Comisia a închis procedura prin Decizia (UE) 2018/160 din 30 iunie 2017 privind ajutorul de stat SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) acordat de Polonia în legătură cu impozitul aplicat în sectorul comerțului cu amănuntul (denumită în continuare „decizia negativă”)⁹.

13. În această decizie, Comisia a precizat că măsura în cauză constituia un ajutor de stat incompatibil cu piața internă și că a fost pusă în aplicare în mod nelegal. Autoritățile poloneze trebuiau să anuleze definitiv toate plățile suspendate în conformitate cu decizia de deschidere a procedurii. Întrucât măsura în cauză nu fusese pusă în aplicare în mod concret, Comisia a apreciat că nu era necesar să se procedeze la recuperarea ajutorului de la beneficiari.

14. La 13 septembrie 2017, guvernul polonez a sesizat Tribunalul și cu o acțiune în anularea deciziei negative (cauza T-624/17). Prin decizia președintelui Camerei a noua a Tribunalului din 12 ianuarie 2018, Ungaria a fost admisă ca intervenientă în susținerea Republicii Polone.

15. În esență, în decizia de deschidere a procedurii și în decizia negativă (denumite în continuare, împreună, „deciziile atacate”), dar cu o argumentare completată în privința anumitor aspecte în decizia negativă, Comisia a justificat în substanță calificarea drept ajutor de stat a măsurii în cauză, din perspectiva definiției care figurează la articolul 107 alineatul (1) TFUE, după cum se va arăta în continuare.

16. Mai întâi, întreprinderile cu o cifră de afaceri redusă ar beneficia, în temeiul Legii privind impozitul pe comerțul cu amănuntul, de un avantaj fiscal în raport cu celelalte întreprinderi obligate la plata acestui impozit. Renunțarea de către stat la venituri fiscale pe care le-ar fi încasat dacă toate întreprinderile ar fi fost impozitate la aceeași cotă medie efectivă ar determina un transfer de resurse

8 JO 2016, C 406, p. 76.

9 JO 2018, L 29, p. 38.

de stat către întreprinderi favorizate. Astfel, cota zero, respectiv cotele în medie mai scăzute ale impozitului pentru întreprinderile cu o cifră de afaceri redusă, în comparație cu cotele în medie mai mari ale impozitului pentru întreprinderile cu o cifră de afaceri mai mare, ar fi creat un avantaj în favoarea primelor întreprinderi.

17. În plus, Comisia a considerat că, pentru a stabili existența unui avantaj selectiv, sistemul de referință relevant era impozitul pe comerțul cu amănuntul, inclusiv al întreprinderilor a căror cifră de afaceri este mai mică de 17 milioane PLN, dar fără structura progresivă a impozitării. Întrucât structura progresivă a impozitării ar avea drept consecință nu doar cote-limită de impozitare, ci și cote medii de impozitare, diferite între întreprinderi, aceasta constituia o derogare de la sistemul de referință care implica o cotă unică de impozitare.

18. Astfel, potrivit Comisiei, derogarea de la cadrul de referință reprezentată de structura progresivă a impozitului nu era justificată de natura sau de economia generală a sistemului. În decizia de deschidere a procedurii, Comisia a arătat că obiectivele politicii sectoriale, precum cele ale politicii regionale, ale politicii în domeniul mediului sau ale politicii industriale, nu ar putea fi luate în considerare în această privință. Autoritățile poloneze au arătat că impozitarea progresivă urmărea un obiectiv de redistribuire. Ele au justificat acest lucru prin faptul că întreprinderile cu o cifră de afaceri ridicată pot beneficia de economii de scară, de condiții mai bune de livrare sau de strategii fiscale, care nu sunt accesibile întreprinderilor de dimensiuni mai mici.

19. Potrivit Comisiei, un astfel de obiectiv de redistribuire ar fi incompatibil cu un impozit întemeiat pe cifra de afaceri, care s-ar aplica întreprinderilor numai în funcție de volumul lor de activitate, însă nu în funcție de sarcinile lor, de rentabilitate, de capacitatea lor de plată sau de avantajele de care, potrivit autorităților poloneze, ar beneficia doar marile întreprinderi. Potrivit Comisiei, un impozit progresiv pe cifra de afaceri poate fi justificat pentru a compensa sau a preveni apariția anumitor eventuale efecte negative, care cresc odată cu cifra de afaceri, ale activității respective (externalități negative), dar o astfel de situație nu ar fi fost stabilită în speță. Argumentul invocat de autoritățile poloneze, potrivit căruia structura progresivă a impozitului permitea menținerea comerțului la scară redusă în fața marilor lanțuri comerciale, a fost considerat de Comisie o dovadă a încercării de a influența structura concurenței pe piață.

20. Prin Ordonanța din 4 iulie 2018, Tribunalul a conexas cauzele T-836/16 și T-624/17, pentru buna desfășurare a procedurii orale.

21. Prin hotărârea atacată din 16 mai 2019, Tribunalul a admis cele două acțiuni introduse de Polonia împotriva deciziilor atacate și a anulat atât decizia de deschidere a procedurii, cât și decizia negativă a Comisiei.

IV. Procedura în fața Curții

22. La 24 iulie 2019, Comisia a introdus prezentul recurs împotriva Hotărârii Tribunalului. Comisia solicită Curții:

- anularea hotărârii atacate;
- respingerea motivelor invocate de Republica Polonă împotriva deciziilor atacate și obligarea acesteia la plata cheltuielilor de judecată;
- cu titlu subsidiar, trimiterea cauzei spre rejudecare Tribunalului, pentru ca acesta să se pronunțe cu privire la motivele care nu au fost încă examinate.

23. Republica Polonă, susținută de Ungaria, solicită Curții:

- respingerea recursului ca nefondat;
- obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată.

24. Polonia, Ungaria și Comisia au prezentat observații scrise în fața Curții, precum și observații orale cu privire la recurs în ședința desfășurată la 1 septembrie 2020.

V. Cu privire la motivele de recurs

25. În susținerea recursului, Comisia invocă două motive. Prin intermediul primului motiv de recurs, Comisia arată că Tribunalul, atunci când a concluzionat în sensul inexistenței unui avantaj selectiv acordat de impozitul polonez pe comerțul cu amănuntul în favoarea întreprinderilor cu o cifră de afaceri mai redusă, a aplicat în mod eronat articolul 107 alineatul (1) TFUE. Potrivit celui de al doilea motiv de recurs, Tribunalul ar fi interpretat în mod eronat articolul 108 alineatul (2) TFUE și articolul 13 alineatul (1) din Regulamentul 2015/1589, în măsura în care a anulat de asemenea decizia de deschidere a procedurii, care conținea un ordin de suspendare provizoriu.

A. Cu privire la primul motiv de recurs: interpretarea eronată a articolului 107 alineatul (1) TFUE

26. Prin intermediul primului motiv de recurs, Comisia arată că Tribunalul a săvârșit o eroare de drept la interpretarea articolului 107 alineatul (1) TFUE. În esență, aceasta reproșează Tribunalului că a concluzionat în mod eronat în sensul lipsei unui avantaj selectiv și, prin urmare, a unui ajutor. Ea își întemeiază această concluzie pe trei aspecte – primul, că Tribunalul a reținut un cadru de referință eronat (punctul 1 a), al doilea, că acesta a examinat comparabilitatea întreprinderilor în raport cu un obiectiv nefiscal (punctul 2 a) și al treilea, că acesta a luat în considerare, în cadrul examinării selectivității, un obiectiv care nu este în mod necesar legat de impozitul pe comerțul cu amănuntul (punctul 2 b).

27. Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții – pe care a avut-o în vedere și Tribunalul –, pentru a califica o măsură drept „ajutor de stat”, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, este necesar să existe, în primul rând, o intervenție a statului sau o intervenție prin intermediul resurselor de stat. În al doilea rând, această intervenție trebuie să fie susceptibilă să afecteze schimburile comerciale dintre statele membre. În al treilea rând, aceasta trebuie să acorde beneficiarului un avantaj selectiv. În al patrulea rând, ea trebuie să denatureze sau să amenințe să denatureze concurența¹⁰. În speță, trebuie examinată numai poziția juridică adoptată de Tribunal în ceea ce privește criteriul avantajului selectiv.

28. Potrivit criteriului de examinare uzual, este determinant aspectul dacă condițiile de acordare a avantajului fiscal au fost alese în mod nediscriminatoriu în raport cu criteriile sistemului fiscal național¹¹. În acest scop, trebuie să se stabilească, într-o primă etapă, care este regimul fiscal comun sau „normal” aplicabil în statul membru în cauză (așa-numitul „cadru de referință”). În raport cu acest regim fiscal comun sau „normal” trebuie apoi, într-o a doua etapă, să se aprecieze dacă avantajul conferit prin măsura fiscală în cauză este o excepție nejustificată și are deci caracter selectiv¹².

10 Hotărârea din 27 iunie 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punctul 38), Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 53), și Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punctul 40).

11 A se vedea în acest sens de asemenea Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 54), și Hotărârea din 14 ianuarie 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punctul 53); în mod explicit în afara dreptului fiscal, a se vedea de asemenea Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punctele 53 și 55).

12 A se vedea în această privință printre altele Hotărârea din 19 decembrie 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punctul 36).

1. Cu privire la existența unui avantaj selectiv sau la alegerea corectă a cadrului de referință (primul aspect al primului motiv de recurs)

29. Comisia susține în special că, la examinarea existenței unui avantaj selectiv, Tribunalul a ales un cadru de referință eronat. În timp ce Comisia a reținut existența unei taxe întemeiate pe cifra de afaceri cu cotă unică (proporțională) (cu valoare necunoscută), Tribunalul s-ar fi întemeiat în mod eronat pe cota progresivă aleasă de legiuitorul polonez.

a) Avantaj selectiv conferit de o lege fiscală generală: cu privire la criteriul de examinare în contextul creării unui cadru de referință

30. Întrucât articolul 107 alineatul (1) TFUE nu conține elementele constitutive ale unui cadru de referință, iar examinarea acestuia prezintă din ce în ce mai multe dificultăți – facem trimitere în această privință la preocupările formulate între timp de mai mulți avocați generali¹³ –, analiza acestei chestiuni trebuie să fie extinsă ceva mai mult.

31. Conform unei jurisprudențe constante a Curții, sunt considerate ajutoare intervențiile care, sub orice formă, pot favoriza direct sau indirect anumite întreprinderi sau care trebuie să fie considerate un avantaj economic pe care întreprinderea beneficiară nu l-ar fi putut obține în condiții de piață normale¹⁴.

32. Această jurisprudență a fost transpusă în domeniul dreptului fiscal. O măsură fiscală care, deși nu presupune un transfer de resurse de stat, îi pune pe beneficiari într-o situație financiară mai favorabilă decât cea a celorlalți contribuabili poate intra sub incidența articolului 107 alineatul (1) TFUE¹⁵. Astfel, sunt considerate ajutoare în special măsurile care reduc sarcinile care grevează *in mod normal* bugetul unei întreprinderi și care, din acest motiv, fără să fie subvenții în sensul strict al termenului, au aceeași natură și efecte identice¹⁶.

33. La originea acestei jurisprudențe s-au aflat scutiri fiscale care diminuează sau elimină sarcina fiscală care grevează, în principiu, o anumită întreprindere¹⁷. Dat fiind că, în speță, toate întreprinderile „profită” de marja scutită (până la 17 milioane PLN), precum și că toate întreprinderile „profită” de cota redusă de 0,8 % pentru cifre de afaceri lunare cuprinse între 17 milioane și 170 de milioane PLN, această situație nu poate constitui un avantaj selectiv. Cel mult cota medie diferită, care rezultă din structura progresivă, ar putea constitui un avantaj selectiv care favorizează contribuabilii cu o cifră de afaceri mai redusă.

13 A se vedea Concluziile avocatului general Saugmandsgaard Øe prezentate în cauza A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, punctul 61 și următoarele), Concluziile avocatului general Wahl prezentate în cauza Andres/Comisia (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, punctul 88 și următoarele) și Concluziile noastre prezentate în cauza Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, punctul 151 și următoarele), în cauza Vodafone Magyarorszag (C-75/18, EU:C:2019:492, punctul 163 și următoarele), în cauza ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punctul 76 și următoarele), în cauzele conexe ANGED (C-234/16 și C-235/16, EU:C:2017:853, punctul 74 și următoarele) și în cauzele conexe ANGED (C-236/16 și C-237/16, EU:C:2017:854, punctul 76 și următoarele).

14 Hotărârea din 27 iunie 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punctul 65), și Hotărârea din 9 octombrie 2014, Ministerio de Defensa și Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punctul 21); în mod similar, Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 71 – „care grevează în mod normal”).

15 A se vedea în special Hotărârea din 9 octombrie 2014, Ministerio de Defensa și Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punctul 23), Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 72), și Hotărârea din 15 martie 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punctul 14).

16 Hotărârea din 27 iunie 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punctul 66), Hotărârea din 19 martie 2013, Bouygues și Bouygues Télécom/Comisia (C-399/10 P și C-401/10 P, EU:C:2013:175, punctul 101), Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 71), și Hotărârea din 15 martie 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punctul 13).

17 A se vedea Hotărârea din 19 decembrie 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punctul 28), Hotărârea din 28 iunie 2018, Andres (Heitkamp BauHolding – în faliment)/Comisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punctul 97), Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 68), Hotărârea din 8 septembrie 2011, Paint Graphos (C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550), și Hotărârea din 10 ianuarie 2006, Cassa di Risparmio di Firenze și alții (C-222/04, EU:C:2006:8, punctul 132).

1) *Principiu: impozitarea „normală” este stabilită de Comisie sau de statul membru?*

34. În esență, primul motiv de recurs al Comisiei ridică problema, referitoare la competență, de a ști cine stabilește sarcina fiscală care grevează *în mod normal* bugetul unei întreprinderi, astfel încât neimpozitarea celorlalte ar fi în avantajul lor. În opinia Comisiei, impozitarea „normală” este un impozit pe venit raportat la cifra de afaceri, cu o cotă proporțională (necunoscută). În opinia legiuitorului polonez, impozitarea „normală” constă într-un impozit pe venit bazat pe cifra de afaceri potrivit unei cote progresive, în versiunea modificată, de la 0 % până la puțin sub 1,4 %. Cotele de impozitare medii diferite care rezultă din regimul progresiv sunt consecința necesară, și anume impozitarea normală. Polonia invocă în această privință suveranitatea sa fiscală.

35. De asemenea, în jurisprudența Curții, autonomia fiscală a statelor membre este subliniată și luată în considerare în mod repetat. Astfel, Curtea a statuat din nou recent, în Marea Cameră, că, în stadiul actual al armonizării legislațiilor fiscale ale Uniunii, statele membre sunt libere să introducă regimul fiscal pe care îl consideră cel mai adecvat, astfel încât aplicarea unui impozit progresiv ține de puterea de apreciere a fiecărui stat membru¹⁸. Marea Cameră a statuat în acest context că, „contrar celor susținute de Comisie, o impozitare progresivă poate fi aplicată pe cifra de afaceri, în măsura în care, pe de o parte, cuantumul cifrei de afaceri constituie un criteriu de distincție neutru și, pe de altă parte, acesta constituie un indicator relevant al capacității contributive a persoanelor impozabile”¹⁹.

36. Această jurisprudență, dezvoltată în cadrul libertăților fundamentale, este de asemenea aplicabilă în dreptul ajutoarelor de stat. Și în această privință, Curtea a statuat deja că, în lipsa unei reglementări a Uniunii în materie, este de competența fiscală a statelor membre desemnarea bazelor de impozitare și repartizarea sarcinii fiscale în funcție de diferiții factori de producție și de diferitele sectoare economice²⁰. Prin urmare, în principiu, numai o excepție de la acest sistem fiscal autonom poate fi evaluată în dreptul ajutoarelor de stat, iar nu crearea sistemului fiscal ca atare.

37. Comisia recunoaște, în principiu, acest lucru la punctul 156 din Comunicarea sa privind noțiunea de ajutor de stat, astfel cum este menționată la articolul 107 alineatul (1) din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene²¹, atunci când precizează că „[s]tatele membre sunt libere să decidă [în conformitate cu legislația Uniunii] asupra politicii economice pe care o consideră cea mai adecvată și, în special, să distribuie sarcina fiscală după cum consideră de cuviință, între diferiții factori de producție [...]”.

38. Pe de altă parte, nu ne este cunoscută nicio dispoziție a dreptului Uniunii care să impună statelor membre, dincolo de taxele armonizate, o structură concretă a impozitelor lor naționale. Prin urmare, din dreptul Uniunii nu poate fi dedusă nicio impozitare „normală”. Numai ceea ce fiecare legiuitor național decide să considere ca fiind o impozitare normală poate constitui punctul de plecare. În speță, aceasta constituie un impozit pe venit cu structură progresivă, bazat pe cifra de afaceri, asupra întreprinderilor din sectorul comerțului cu amănuntul.

39. Prin urmare, legiuitorul național poate stabili mai ales obiectul impozitării, baza de impozitare și cota impozitului. De această competență a făcut uz Polonia în speță, atunci când a creat un impozit pe venit întemeiat pe cifra de afaceri pentru întreprinderile din sectorul comerțului cu amănuntul, cu o cotă medie progresivă de la 0 % până la puțin sub 1,4 % (care rezultă din marja scutită și din două trepte de impozitare). Dreptul ajutoarelor de stat nu se opune, în principiu, acestui lucru.

18 Hotărârea din 3 martie 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punctul 69), și Hotărârea din 3 martie 2020, Vodafone Magyarorszá (C-75/18, EU:C:2020:139, punctul 49).

19 Hotărârea din 3 martie 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punctul 70), și Hotărârea din 3 martie 2020, Vodafone Magyarorszá (C-75/18, EU:C:2020:139, punctul 50).

20 Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punctul 50), și Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 97).

21 JO 2016, C 262, p. 1.

2) *Excepție: controlul coerenței efectuat de Curte în Hotărârea Gibraltar*

40. Nici soluția reținută de Curte în Hotărârea Gibraltar, citată în mod constant de Comisie, nu conduce la o concluzie contrară. Desigur, în această hotărâre, Curtea a examinat sistemul impozitului pe profit din Gibraltar în lumina dreptului ajutoarelor de stat și a concluzionat în sensul existenței unui ajutor. Aceasta nu a substituit însă concepția statului membru privind o impozitare generală normală cu propria sa concepție.

41. În această cauză, Curtea nu a statuat nicidecum că dreptul ajutoarelor de stat prescrie o anumită impozitare. Aceasta a examinat legea „numai” din punctul de vedere al logicii sale interne. Potrivit proiectului de reformă fiscală de la acea dată, era prevăzută introducerea unei impozitări uniforme a randamentului tuturor societăților stabilite în Gibraltar²². Or, factorii aleși de legiuitor, precum numărul de salariați, localurile profesionale și taxa de înregistrare, nu aveau în mod vădit nicio legătură cu impozitarea uniformă pe venit a tuturor întreprinderilor. Regatul Unit nici nu a încercat, de altfel, să explice acești factori²³.

42. În acest sens, această hotărâre a Curții constituie, desigur, o excepție²⁴ de la principiul prezentat anterior, potrivit căruia statele membre sunt autonome în determinarea cadrului de referință, întrucât Curtea a verificat în mod efectiv crearea unui cadru de referință pentru a stabili existența unui ajutor. Curtea nu a exercitat însă, în această cauză, altceva decât un fel de control al abuzurilor în exercitarea suveranității fiscale a statelor membre. Astfel, aceasta a verificat, în definitiv, dacă statul membru a adoptat un comportament coerent (iar nu abuziv) în exercitarea suveranității sale fiscale.

43. La acea dată, Curtea a dat, în mod întemeiat, un răspuns negativ la această întrebare. Legea fiscală din Gibraltar urmărea doar eludarea dreptului ajutoarelor de stat, cu scopul de a obține, prin intermediul unei pretinse impozitări generale a veniturilor, întemeiate pe profit, o impozitare foarte redusă a veniturilor anumitor întreprinderi cu scop lucrativ (așa-numitele întreprinderi offshore). Comisia și Curtea au considerat în mod întemeiat că această lege constituia un ajutor. Avantajul selectiv consta în contradicția intrinsecă dintre motivarea și obiectivul legii, pe de o parte, și modul în care este concepută aceasta, pe de altă parte. Deși obiectivul legii era o impozitare generală, întemeiată pe profit, a veniturilor tuturor întreprinderilor stabilite în Gibraltar, anumite societăți erau impozitate, în mod intenționat, la un nivel foarte scăzut²⁵.

44. Așadar, contrar opiniei susținute de Comisie în speță, în hotărârea menționată, Curtea nu a substituit concepția statului membru privind o impozitare normală generală cu propria sa concepție. Aceasta nu a statuat nici că dreptul Uniunii impune o anumită structură a cotei de impozitare. Curtea a statuat în mod întemeiat doar în sensul că un impozit general pe veniturile tuturor întreprinderilor rezidente nu poate fi asociată unor factori străini de natura sa, care nu au niciun alt obiectiv decât pe acela de a avantaja anumite întreprinderi care, în principiu, nu au localuri mari și nici mulți salariați, astfel cum era cazul așa-numitelor firme „offshore”²⁶.

45. În concluzie, Curtea a împiedicat ca statele membre să abuzeze de dreptul lor fiscal general pentru a acorda totuși anumitor întreprinderi avantaje cu eludarea dreptului ajutoarelor de stat. Acest abuz de autonomie fiscală rezulta dintr-o concepție vădit incoerentă a legii fiscale pentru Gibraltar.

22 A se vedea Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 12).

23 A se vedea Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctele 149 și 150).

24 A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea din 19 decembrie 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punctul 32).

25 A se vedea în mod expres Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctele 99, 102 și 106).

26 A se vedea în acest sens, în mod expres, Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 106).

3) Coerența impozitului polonez pe comerțul cu amănuntul

46. Nu mai este necesară examinarea altor aspecte în privința unei legi fiscale generale. Dacă dreptul Uniunii respectă suveranitatea fiscală a statelor membre, iar dreptul ajutoarelor de stat nu prevede dispoziții concrete privind regimurile fiscale naționale, o lege fiscală cu aplicabilitate generală, care instituie tocmai cadrul de referință, nu poate constitui un ajutor decât dacă a fost concepută în mod vădit incoerent²⁷.

47. În cazul unei legi fiscale general aplicabile, examinarea avantajului selectiv se reduce astfel la această unică etapă. Celelalte etape, întotdeauna controversate (cum se stabilește cadrul de referință corect, dacă există excepții sau excepții de la excepții, dacă diferențierile concrete sunt justificate și cine suportă sarcina probei și pentru ce) pot fi, prin urmare, eliminate.

48. În definitiv, Tribunalul a înlăturat în mod întemeiat existența unei asemenea incoerențe a impozitului polonez pe comerțul cu amănuntul. Astfel, la punctul 67 și următoarele din hotărârea atacată, Tribunalul arată că regimul normal este legea poloneză, în structura sa progresivă concretă, care are drept consecință o impozitare mai severă a întreprinderilor cu o cifră de afaceri mai ridicată și o impozitare mai redusă a întreprinderilor cu o cifră de afaceri mai mică (punctul 75). Acest lucru ar rezulta din logica redistributivă legată de o structură de impozitare progresivă (punctul 83). Din această cauză, nu se poate deduce existența unui avantaj selectiv doar din structura progresivă (punctul 93). Întrucât Comisia nu a invocat și nici nu a demonstrat vreo altă incoerență (punctul 94 și următoarele), legea în cauză nu poate fi considerată ajutor de stat.

49. Argumentele contrare invocate de Comisie în cadrul recursului nu ne conving²⁸.

i) Impozit pe venit întemeiat pe cifra de afaceri

50. Nu este incoerent, așadar, să se instituie un impozit pe venit bazat pe cifra de afaceri. În definitiv, toate argumentele Comisiei se întemeiază pe ideea că, pentru impozitarea capacității financiare, trebuie să fie luat în considerare numai profitul (sau eficiența, cu alte cuvinte marja de profit). Numai profitul ar reflecta în mod corespunzător capacitatea contributivă. Tot în ședință, Comisia a susținut în mod repetat că numai un impozit pe venit bazat pe profit este de natură să impoziteze în mod corect capacitatea contributivă.

51. În această privință, Comisia nu ține seama de faptul că și profitul este doar o măsură (fictivă) în vederea unei impozitări uniforme a capacității contributive. Această dimensiune este doar parțial eficace pentru a descrie capacitatea contributivă reală, astfel cum arată așa-numita dezbateră BEPS²⁹. Această dezbateră mondială se întemeiază pe faptul că, în mod evident, întreprinderi cu profituri importante nu plătesc impozite corespunzătoare, întrucât își pot reduce substanțial baza impozabilă („base erosion”) sau își pot transfera profiturile în țări cu un nivel redus al impozitelor („profit shifting”).

²⁷ În acest sens, a se vedea de asemenea Concluziile noastre prezentate în cauzele Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, punctul 151 și următoarele), Vodafone Magyarorszag (C-75/18, EU:C:2019:492, punctul 170 și următoarele) și ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punctul 81 și următoarele).

²⁸ Sunt, mai mult sau mai puțin, aceleași argumente precum cele invocate în procedurile Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140) și Vodafone Magyarorszag (C-75/18, EU:C:2020:139).

²⁹ A se vedea în acest sens pagina 13 din „Action Plan on base Erosion and Profit shifting” al OCDE, disponibil la adresa <https://www.oecd.org/ctp/BEPActionPlan.pdf>: „Fundamental changes are needed to effectively prevent double non-taxation, as well as cases of no or low taxation associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it”.

52. O impozitare a venitului bazată pe profit, la fel ca o impozitare a venitului bazată pe cifra de afaceri, are avantajele și dezavantajele sale. Revine însă nu unei administrații sau instanțe, ci unui legiuitor cu legitimitate democratică, obligația de a le analiza comparativ și de a-și asuma răspunderea acestei analize. Legiuitorul fiscal (în speță, legiuitorul polonez) trebuie să determine care impozitare este, în opinia sa, cea adecvată. În orice caz, dreptul ajutoarelor de stat nu impune instituirea impozitului celui mai adecvat din perspectiva Comisiei.

53. Prin urmare, calculele și statisticile furnizate de Comisie în actul de motivare a recursului sunt de asemenea lipsite de pertinență, în măsura în care au la bază o marjă de profit. În cazul în care legiuitorul polonez ia în considerare tocmai cifra de afaceri pentru a evita problemele unei impozitări a profitului, nu se poate lua drept bază o marjă de profit, care este, la rândul său, întemeiată pe acest profit mai ușor de influențat, pentru a arăta că impozitul întemeiat pe cifra de afaceri este „inadecvat”.

54. Contrar celor susținute de Comisie, un impozit pe venit bazat pe profit nu este, nici el, în mod neîndoielnic preferabil (în termenii Comisiei, „adecvat”). Dimpotrivă, în întreaga lume, impozitele pe venit bazate pe cifra de afaceri sunt tot mai răspândite, astfel cum arată și impozitarea serviciilor digitale³⁰ propusă de Comisie. Acesta se raportează, pentru impozitarea întreprinderilor, la cifra lor de afaceri anuală. În această privință, impozitul polonez pe comerțul cu amănuntul nu diferă de impozitul pe serviciile digitale preconizat pentru Uniunea Europeană.

ii) Cota progresivă

55. Nici cota progresivă ca atare nu constituie o incoerență. Astfel, cotele progresive sunt pe deplin uzuale în cadrul unei impozitări a venitului, pentru a obține o impozitare în funcție de capacitatea financiară. Acest lucru se aplică atât unei impozitări a venitului bazate pe profit, cât și unei impozitări a venitului bazate pe cifra de afaceri. Și în acest caz, impozitul pe serviciile digitale propus de Comisie demonstrează că o structură progresivă a cotelor este un instrument fiscal uzual în vederea impozitării întreprinderilor deosebit de performante.

56. Atunci când, în memoriul său, Comisia contestă existența unei cote progresive a impozitului pe serviciile digitale propus pentru Uniunea Europeană, acest lucru este valabil numai la prima vedere. Într-adevăr, potrivit articolului 8 din propunere, cota de impozitare este, în mod uniform, de 3 %, fiind, așadar, proporțională. Cu toate acestea, Comisia omite să ia în considerare faptul că orice sumă dedusă dintr-un impozit proporțional dă naștere unor cote medii diferite ale impozitului și, prin urmare, unei curbe a impozitului progresive³¹. Același lucru este valabil în privința unui prag fiscal. Curba impozitului pe serviciile digitale propus pentru UE, bazat pe cifra de afaceri, prin cele două cote de impozitare medii ale acestuia, este cuprinsă între 0 și 3 %, cota de impozitare medie crescând odată cu creșterea cifrei de afaceri, la momentul depășirii pragurilor, de la 0 % la 3 %. Astfel, cota de impozitare medie este de asemenea progresivă.

57. În plus, este de asemenea inoperantă argumentația Comisiei potrivit căreia o structură progresivă a cotelor ar fi adecvată doar pentru impozitarea persoanelor fizice, întrucât doar în cazul acestora din urmă – potrivit așa-numitei teorii a utilității marginale – utilitatea suplimentară individuală scade odată cu creșterea venitului. Pentru acest motiv, cotele progresive ar fi utilizate numai în vederea impozitării persoanelor fizice.

30 Propunere de directivă a Consiliului privind sistemul comun de impozitare a serviciilor digitale pentru veniturile rezultate din furnizarea anumitor servicii digitale din 21 martie 2018, COM(2018) 148 final.

31 A se vedea deja în această privință Concluziile noastre prezentate în cauza Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, punctul 1, nota de subsol 3) și în cauza Vodafone Magyarorszá (C-75/18, EU:C:2019:492, punctul 3, nota de subsol 4).

58. Comisia omite să ia în considerare faptul că teoria utilității marginale este o teorie economică, iar nu o normă de drept. Ținând seama de imposibilitatea de a măsura „utilitatea”, până în prezent nu s-au putut deduce din această teorie afirmații (juridice) imperative privind cota corectă a impozitului³². În sens invers, în trecut, chiar tarifele proporționale au fost considerate discriminatorii³³.

59. Motivul pentru care cotele progresive – după cum subliniază în mod întemeiat Comisia – sunt utilizate cu precădere în impozitarea persoanelor fizice constă mai curând în aceea că persoanele juridice se pot sustrage în mod discreționar efectului progresiv prin intermediul unor divizări sau al unor structuri mai mari de grup de întreprinderi. Această problemă nu face însă ca o impozitare progresivă a întreprinderilor care se aplică atât persoanelor fizice, cât și persoanelor juridice să devină incoerentă.

60. Nici exemplele de impozitare citate de Comisie și percepute de aceasta ca inechitabile nu indică existența unei incoerențe. Astfel, Comisia consideră că cota de impozitare progresivă poloneză nu este un mijloc adecvat, întrucât, în cazul unei cifre de afaceri de 10 ori mai mare, ar trebui plătit un impozit de 30 de ori mai ridicat. Or, acest exemplu nu face decât să demonstreze consecințele logice ale unei curbe fiscale progresive. Impozitul pe serviciile digitale pentru Uniunea Europeană propus de Comisie permite găsirea unor rezultate chiar mai extreme³⁴.

61. Pe de altă parte, criteriul caracterului adecvat este, în orice caz, un criteriu eronat. Astfel cum s-a arătat mai sus (punctul 52), caracterul adecvat al unui impozit național trebuie apreciat de legiuitorul național. Într-un caz precum cel din speță, în care se determină cadrul de referință, dreptul ajutoarelor de stat poate doar să elimine incoerențele. Or, impozitul polonez pe comerțul cu amănuntul realizează o punere în aplicare coerentă a structurii progresive a impozitului.

b) Concluzie

62. Așadar, Tribunalul a înlăturat în mod întemeiat existența unui ajutor în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE. Rezultă că primul aspect al primului motiv trebuie respins ca neîntemeiat.

c) În subsidiar: criteriul de examinare uzual al unui avantaj selectiv

63. Chiar presupunând că Curtea, în cadrul examinării unei legi fiscale generale precum cea în discuție în speță, nu s-ar limita la un control al coerenței, nu rezultă că Tribunalul a săvârșit o eroare de drept atunci când a concluzionat în sensul inexistenței unui ajutor.

64. Potrivit criteriului de examinare uzual, ar trebui să se determine, într-o primă etapă, regimul fiscal comun sau „normal” aplicabil în statul membru respectiv. În funcție de acest regim fiscal comun sau „normal” trebuie să se aprecieze, într-o a doua etapă, dacă avantajul acordat prin măsura fiscală în cauză constituie o excepție nejustificată și, prin urmare, este selectiv³⁵.

32 A se vedea în special și într-un mod foarte concis: Birk/Desens/Tappe (Editor), *Steuerrecht*, Ediția a 22-a, 2019, punctul 38.

33 Astfel, BVerfG [Curtea Constituțională Federală] a statuat, încă din anul 1958, în hotărârea din 24 iunie 1958 pronunțată în cauza 2 BvF 1/57 Az., BVerfGE 8, 51 (punctele 68 și 69): „În speță, dreptatea impune ca, în sensul egalității proporționale, agentul economic mai performant să fie obligat să plătească, cu titlu de impozit, un procent mai ridicat din venitul său decât agentul economic mai puțin performant”.

34 O întreprindere cu o cifră de afaceri globală mai mare de 750 de milioane de euro, care nu depășește în Uniunea Europeană pragul de 50 de milioane de euro (cu o cifră de afaceri de exact 50 de milioane de euro), plătește, potrivit propunerii Comisiei, exact 0 euro cu titlu de impozit. O altă întreprindere cu o cifră de afaceri globală mai mare de 750 de milioane de euro, care depășește, cu 450 de milioane de euro, pragul de scutire în Uniunea Europeană, de 50 de milioane de euro, plătește, cu titlu de impozit, 3 milioane de euro. Cifra de afaceri de două ori mai mare realizată în Uniunea Europeană (100 de milioane de euro în loc de 50 de milioane de euro) determină o sarcină fiscală cu mult mai mare.

35 A se vedea, în această privință printre altele Hotărârea din 19 decembrie 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punctul 36).

65. Acest ultim aspect presupune că există o diferență de tratament a întreprinderilor aflate într-o situație similară care nu poate fi justificată³⁶. Astfel, o măsură care constituie o excepție de la aplicarea sistemului fiscal general se poate justifica în cazul în care statul membru în cauză reușește să demonstreze că această măsură rezultă direct din principiile fondatoare sau directe ale sistemului său fiscal³⁷. În concluzie, această examinare a selectivității este o examinare a discriminării³⁸.

66. Tribunalul a constatat în mod întemeiat că Comisia a ales în mod eronat cadrul de referință. Cadrul de referință relevant nu poate fi decât prezenta lege națională, iar nu o lege ipotetică sau fictivă. Orice altă soluție ar permite Comisiei să se substituie legiuitorului național respectiv și să stabilească drept cadru de referință sistemul fiscal pe care aceasta îl preferă.

67. În măsura în care Comisia invocă în această privință soluția reținută de Curte în Hotărârea Gibraltar, aceasta nu respectă – astfel cum s-a arătat deja la punctul 40 și următoarele din prezentele concluzii – considerațiile din cuprinsul acestei hotărâri. Curtea nu a creat nicidecum ea însăși, în hotărârea menționată, un cadru de referință fictiv.

68. Astfel cum Curtea a statuat deja³⁹, simpla alegere de către Comisie a unui cadru de referință eronat afectează în mod necesar „ansamblul analizei condiției referitoare la selectivitate”. Prin urmare, fie și numai pentru acest motiv, decizia negativă atacată trebuie să fie anulată. Primul aspect al primului motiv este, așadar, neîntemeiat, chiar în cazul aplicării criteriului uzual de examinare.

2. Referitor la celelalte două aspecte ale primului motiv de recurs

69. Prin intermediul celorlalte două aspecte ale primului motiv de recurs, Comisia contestă considerațiile suplimentare ale Tribunalului și îi reproșează acestuia din urmă că, și în acea cauză, a concluzionat în mod eronat în sensul inexistenței unui ajutor. Întrucât, astfel cum reiese din cuprinsul punctelor 69 și 70 din hotărârea atacată, considerațiile suplimentare ale Tribunalului se limitează să examineze dacă soluția reținută de Curte în Hotărârea Gibraltar este diferită, aspect la care s-a dat deja anterior un răspuns negativ (punctul 40 și următoarele), nu mai este necesară pronunțarea cu privire la celelalte aspecte ale primului motiv de recurs.

70. Cu toate acestea, Tribunalul a continuat examinarea aspectului dacă există totuși un ajutor. Este posibil ca Tribunalul să fi prezumat, la punctele 69 și 70, în favoarea Comisiei, că, în deciziile atacate, aceasta a reținut de asemenea cadrul de referință corect (al unui impozit pe profit progresiv, bazat pe cifra de afaceri), concluzionând și în acest temei în sensul existenței unui ajutor. În caz contrar, examinarea ulterioară a comparabilității situațiilor și justificarea unei diferențe de tratament nu ar avea niciun sens. Tribunalul a înlăturat și în această privință existența unui ajutor. Această din urmă apreciere este contestată de Comisie prin intermediul celorlalte două aspecte ale primului motiv de recurs. În acest sens, în ședință a devenit evident că Comisia reproșează Tribunalului în special faptul că a negat comparabilitatea întreprinderilor cu cifră de afaceri ridicată și a celor cu cifră de afaceri redusă.

36 Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 58); a se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea din 29 martie 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punctul 40), Hotărârea din 8 septembrie 2011, Paint Graphos (C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punctele 64 și 65), și Hotărârea din 29 aprilie 2004, Țările de Jos/Comisia (C-159/01, EU:C:2004:246, punctele 42 și 43).

37 Hotărârea din 18 iulie 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punctul 22), și Hotărârea din 8 septembrie 2011, Paint Graphos (C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punctul 65 și jurisprudența citată).

38 Concluziile avocatului general Bobek prezentate în cauza Belgia/Comisia (C-270/15 P, EU:C:2016:289, punctul 29).

39 Hotărârea din 28 iunie 2018, Andres (Heitkamp BauHolding – în faliment)/Comisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punctul 107).

a) Cu titlu subsidiar: cu privire la al doilea aspect al primului motiv de recurs, referitor la comparabilitatea întreprinderilor cu cifră de afaceri mai importantă și a celor cu cifră de afaceri mai puțin importantă

71. Din această cauză – și pentru că, în ședință, acest aspect a fost dezbătut timp îndelungat de părți –, vom mai examina aici, cu titlu subsidiar, dacă, chiar pornind de la această premisă (prezumarea de către Comisie a cadrului de referință corect), Tribunalul a concluzionat în mod întemeiat în sensul lipsei unui avantaj selectiv. Potrivit Comisiei, Tribunalul a săvârșit o eroare de drept atunci când a negat existența unei comparabilități a întreprinderilor cu cifră de afaceri mai redusă și a celor cu cifră de afaceri mai ridicată, întemeindu-se pe un obiectiv legislativ eronat (al doilea aspect al primului motiv de recurs).

72. Și acest aspect al primului motiv de recurs este neîntemeiat. În cazul în care cadrul de referință este într-adevăr impozitul progresiv pe venit bazat pe cifra de afaceri, punerea în aplicare coerentă a acestui cadru de referință nu este o excepție care ar trebui justificată în vreun mod, ci regula.

73. În plus, în acest cadru de referință, nu se poate observa nicio diferență de tratament care să nu poate fi justificată între întreprinderi aflate într-o situație comparabilă. Întreprinderile de publicitate mai mari și mai mici se deosebesc unele de altele, în acest sistem de referință, tocmai ca urmare a cifrei lor de afaceri și a capacității financiare rezultate din aceasta. Din perspectiva statului membru – care în această privință nu este una vădit eronată (referitor la coerență, a se vedea punctul 46 și următoarele) –, acestea nu se află într-o situație de drept și de fapt comparabilă.

74. În schimb, Comisia pare să considere că, din obiectivul unui impozit, de a genera venituri pentru bugetul de stat, rezultă că orice persoană impozabilă trebuie să fie impozitată la același nivel (relativ). Pentru acest motiv, Tribunalul ar fi trebuit să se întemeieze, în ceea ce privește chestiunea comparabilității, numai pe obiectivul generării de venituri fiscale. Având în vedere acest obiectiv, cuantumul cifrei de afaceri nu ar avea nicio importanță, astfel încât o impozitare mai redusă a întreprinderilor cu cifră de afaceri redusă nu poate fi justificată.

75. Un astfel de raționament nu poate fi acceptat. Obiectivul unui impozit nu poate fi limitat, în cadrul controlului ajutoarelor de stat, la simpla generare de venituri. Dimpotrivă, determinant este obiectivul concret al impozitării al legiuitorului fiscal⁴⁰, după cum rezultă prin interpretarea naturii impozitului și din configurația acestuia. O impozitare absolută și relativ ridicată a persoanelor impozabile cu o capacitate contributivă mai ridicată este un obiectiv inerent al unui impozit progresiv. Prin urmare, acest lucru trebuie luat în considerare și în cadrul examinării comparabilității, astfel cum a procedat Tribunalul în mod întemeiat.

76. În această privință, Tribunalul a arătat, la punctul 75 din hotărârea atacată, că se poate considera că o întreprindere care înregistrează o cifră de afaceri ridicată poate, grație diferitor economii de scară, să aibă costuri proporțional mai mici decât o întreprindere care realizează o cifră de afaceri mai mică, fiind astfel aptă să plătească mai mult impozit. Nici această observație nu este afectată de vreo eroare de drept. Astfel, după cum a arătat deja Curtea⁴¹, cuantumul cifrei de afaceri poate constitui un indicator relevant al capacității contributive.

40 În același sens a concluzionat și Curtea în Hotărârea din 19 decembrie 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punctele 48 și 49 – în raport cu obiectivele urmărite printr-un anumit regim fiscal), în Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punctul 55 – în raport cu obiectivele urmărite de legislația fiscală), în Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 85), și în Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 95 – în raport cu regimul fiscal în cauză).

41 Hotărârea din 3 martie 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punctul 70), și Hotărârea din 3 martie 2020, Vodafone Magyarországnak (C-75/18, EU:C:2020:139, punctul 50).

77. În favoarea acestei teze pledează, pe de o parte, faptul că, fără o cifră de afaceri ridicată, este imposibilă obținerea unor profituri mari și, pe de altă parte, faptul că venitul dintr-o operațiune suplimentară (randamentul marginal) crește ca urmare a scăderii costurilor fixe pe unitatea de produs. Prin urmare, nu pare nicidecum nerezonabil ca cifra de afaceri, ca expresie a dimensiunii sau a poziției pe piață și a profitului potențial al unei întreprinderi, să fie apreciată *de asemenea* ca o expresie a capacității financiare a acesteia și să fie impozitată conform acestui criteriu⁴².

78. Astfel cum s-a dovedit în ședință, Comisia a reflectat îndelung în ceea ce privește impozitarea corectă a capacității contributive. În acest context, au fost evidențiate în mod corect inconvenientele unui impozit pe venit bazat pe cifra de afaceri și au fost identificate alternative potențial mai adecvate. A rămas însă neprecizată legătura dintre aceste considerații fiscale atât de aprofundate și dreptul ajutoarelor de stat. Cu privire la acest aspect, Comisia a omis de asemenea să răspundă la o întrebare adresată de Curte în ședință. Este posibil ca un calcul al profitului prin intermediul comparării activelor să fie mai precis decât o raportare la cifra de afaceri netă. Însă, contrar celor susținute de Comisie, dreptul ajutoarelor de stat nu se axează pe sistemul fiscal cel mai eficient sau mai precis, ci pe tratamentul preferențial selectiv al anumitor întreprinderi față de altele aflate în aceeași situație.

79. În consecință, și al doilea aspect al primului motiv de recurs este neîntemeiat.

b) Cu titlu subsidiar, cu privire la al treilea aspect al primului motiv de recurs: justificarea unei diferențieri

80. Prin intermediul celui de al treilea aspect al primului motiv de recurs, Comisia reproșează Tribunalului că a săvârșit o eroare de drept prin faptul că a luat în considerare justificări externe pentru a justifica o diferență de tratament.

81. Acest aspect al recursului se întemeiază pe ipoteza incorectă privind existența unei diferențe de tratament între contribuabili comparabili, întrucât numai în această ipoteză se pune problema unei justificări. Întrucât, astfel cum s-a arătat mai sus, nu aceasta este situația, vom examina acest aspect al recursului doar cu titlu subsidiar, pentru ipoteza în care Curtea ar concluziona, contrar așteptărilor, în sensul că o întreprindere de comerț cu amănuntul cu, de exemplu, o cifră de afaceri anuală netă de 50 000 de euro/PLN se află într-o situație comparabilă cu o întreprindere de comerț cu amănuntul cu, de exemplu, o cifră de afaceri anuală netă de 200 de milioane de euro/PLN.

82. Ar trebui să se examineze, în acest caz, dacă Tribunalul a săvârșit o eroare de drept atunci când a considerat că diferența de tratament legată de diferența de cotă medie a unui impozit progresiv era justificată. Contrar opiniei Comisiei, pentru justificarea unei diferențe de tratament pot fi avute în vedere și alte motive decât cele pur fiscale. În această privință, o diferențiere poate fi de asemenea justificată prin motive comprehensibile din afara dreptului fiscal, astfel cum s-a afirmat, de exemplu, în cauza ANGED în legătură cu o taxă pe suprafața de vânzare cu amănuntul, în privința unor motive ce țin de planificarea în domeniul mediului și al amenajării teritoriului⁴³.

83. În speță, Tribunalul nu a luat în considerare justificări lipsite de relevanță. La punctele 75 și 76 din hotărârea atacată, Tribunalul a considerat cotele medii de impozitare diferite ca fiind justificate din perspectiva principiului impozitării în funcție de capacitatea contributivă și a scopului de redistribuire a sarcinii fiscale între contribuabilii mai performanți și contribuabilii mai puțin performanți.

⁴² A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, punctul 101), în cauza Vodafone Magyarorszag (C-75/18, EU:C:2019:492, punctul 121 și următoarele) și în cauza Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punctul 61).

⁴³ Hotărârile din 26 aprilie 2018, ANGED (C-236/16 și C-237/16, EU:C:2018:291, punctul 40 și următoarele.), ANGED (C-234/16 și C-235/16, EU:C:2018:281, punctul 45 și următoarele), și ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punctul 52 și următoarele).

84. Această constatare nu este contestabilă din punct de vedere juridic. Totodată, nu se poate concluziona în sensul că tariful progresiv al impozitului polonez pe comerțul cu amănuntul nu își găsește justificarea în legea fiscală concretă, ci urmărește alte obiective, situate în afara acestei legi, care sunt străine de sistemul de impozitare⁴⁴. Dimensiunea cifrei de afaceri indică (în orice caz, într-un mod care nu este vădit eronat) o anumită capacitate financiară. Din acest punct de vedere, cifra de afaceri poate fi privită – după cum arată însăși Comisia⁴⁵ în proiectul de impozit pe serviciile digitale – și ca un indicator (ceva mai puțin precis) al unei puteri economice mai mari și, prin urmare, al unei capacități financiare mai mari.

85. În plus, abordarea întemeiată pe principiul economiei sociale de piață – recunoscut de Uniunea Europeană la articolul 3 alineatul (3) TUE – justifică o cotă de impozitare progresivă, care stabilește în sarcina persoanelor impozabile cu o capacitate financiară mai mare, inclusiv în termeni relativi, un impozit mai mare decât impozitul stabilit în sarcina persoanelor impozabile cu o capacitate financiară mai mică. Această afirmație este valabilă, în orice caz, în privința unui impozit care se aplică și persoanelor fizice, cum este cazul în speță.

86. În măsura în care Comisia mai reproșează Tribunalului că, la punctul 94 din hotărârea atacată, nu a ținut seama de sarcina probei, și această critică este inoperantă. Ea se întemeiază pe teza eronată potrivit căreia impozitele progresive bazate pe cifra de afaceri constituie *per se* ajutoare care necesită o justificare.

3. Concluzie

87. În consecință, primul motiv de recurs al Comisiei este în întregime neîntemeiat.

B. Cu privire la al doilea motiv de recurs: interpretarea eronată a articolului 108 alineatul (2) TFUE și a articolului 13 din Regulamentul 2015/1589

88. Prin intermediul celui de al doilea motiv de recurs, Comisia arată că, prin anularea deciziei de deschidere a procedurii și a ordinului de suspendare, Tribunalul nu a ținut seama de faptul că erau îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 108 alineatul (2) TFUE și la articolul 13 din Regulamentul 2015/1589. Pentru acest motiv, decizia de deschidere a procedurii și ordinul de suspendare ar fi în continuare legale și nu ar putea fi anulate pentru simplul motiv că decizia negativă a fost anulată.

89. Din jurisprudența Curții – de care Tribunalul a ținut seama – reiese că, în vederea deschiderii unei proceduri în materie de ajutoare de stat în temeiul articolului 108 alineatul (2) TFUE, este suficient să existe îndoieli cu privire la existența unui ajutor⁴⁶. În consecință, o contestare *izolată* a deciziei de deschidere poate fi admisă numai în ipoteza în care Comisia ar fi săvârșit erori vădite de apreciere⁴⁷. Această observație este valabilă de asemenea în ceea ce privește suspendarea provizorie prevăzută la articolul 13 din Regulamentul 2015/1589. Un asemenea ordin este, în principiu, posibil independent de aspectul dacă măsura în cauză constituie în mod efectiv un ajutor⁴⁸.

44 După cum se menționează în mod explicit în Hotărârea din 8 septembrie 2011, Paint Graphos (C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punctul 70).

45 Propunere de Directivă a Consiliului privind sistemul comun de impozitare a serviciilor digitale pentru veniturile rezultate din furnizarea anumitor servicii digitale din 21 martie 2018, COM(2018) 148 final.

46 A se vedea Hotărârea din 24 ianuarie 2013, 3F/Comisia (C-646/11 P, nepublicată, EU:C:2013:36, punctul 27), Hotărârea din 21 iulie 2011, Alcoa Trasformazioni/Comisia (C-194/09 P, EU:C:2011:497, punctul 60), și Hotărârea din 10 mai 2005, Italia/Comisia (C-400/99, EU:C:2005:275, punctul 47).

47 Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punctul 78), Hotărârea din 21 iulie 2011, Alcoa Trasformazioni/Comisia (C-194/09 P, EU:C:2011:497, punctul 61), și Hotărârea Tribunalului din 9 septembrie 2014, Hansestadt Lübeck//Comisia (T-461/12, EU:T:2014:758, punctul 12).

48 A se vedea Concluziile avocatului general Mengozzi prezentate în cauza Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:442, punctul 27) și Concluziile noastre prezentate în cauza Ungaria/Comisia (C-456/18 P, EU:C:2020:8, punctele 36 și 69).

90. Comisia se prevalează, aşadar, de un criteriu de examinare mai puţin strict în ceea ce priveşte decizia de deschidere a procedurii, pe care Curtea l-a dezvoltat cu privire la cazul contestării izolate a deciziei de deschidere a procedurii sau a ordinului de suspendare⁴⁹.

91. Acest criteriu de examinare special (punctul 89) urmăreşte să permită Comisiei să pună în aplicare procedura corespunzătoare în materie de ajutoare de stat pe baza unei prezumţii de ajutor şi să stabilească elementele necesare, chiar dacă existenţa ajutorului nu este încă certă. Acestea sunt temeiul, sensul şi obiectivul unui criteriu de examinare mai puţin strict de la data deschiderii procedurii în materie de ajutoare de stat până la adoptarea deciziei finale.

92. Pe de o parte, incertitudinea luată în considerare prin criteriul de examinare special este mai degrabă o incertitudine factuală, iar nu una juridică. Incertitudinea juridică poate fi cu greu înlăturată prin procedura în materie de ajutoare desfăşurată în continuare de Comisie. Următoarea observaţie ilustrează în mod clar acest lucru: fie un regim progresiv al unui impozit pe venit întemeiat pe cifra de afaceri este, în sine, un avantaj selectiv, fie nu este un avantaj selectiv. La data deciziei de deschidere, această calificare juridică era aceeaşi ca şi la data deciziei negative, din moment ce contextul juridic nu s-a schimbat în acest interval. Aşadar, la momentul controlului jurisdicţional al acţiunilor sale – ca, de altfel, în general –, Comisia suportă riscul ca aprecierea sa juridică să se dovedească eronată.

93. Pe de altă parte, nu există niciun motiv pentru utilizarea criteriului de examinare special (mai puţin strict) dacă decizia negativă atacată este examinată în acelaşi timp cu decizia de deschidere a procedurii şi cu ordinul de suspendare şi se stabileşte că, din punct de vedere material, nu a existat niciodată un ajutor. Nu mai există necesitatea desfăşurării netulburate a unei proceduri în materie de ajutoare de stat în cazul în care aceasta a fost deja finalizată şi – în lipsa ajutorului – nici nu poate fi redeschisă.

94. Prin urmare, nu este necesară pronunţarea cu privire la problema dacă eroarea de apreciere a Comisiei în sensul criteriului de examinare special era de asemenea vădită – ceea ce noi tindem să considerăm, având în vedere consideraţiile precedente (punctul 26 şi următoarele)⁵⁰.

95. Astfel, o anulare automată a deciziei de deschidere a procedurii poate fi avută în vedere în speţă, chiar în ipoteza în care Curtea nu ar constata o absenţă vădită a ajutorului la momentul deciziei de deschidere. Normele care permit Comisiei adoptarea unei decizii de deschidere a procedurii [articolul 108 alineatul (2) TFUE] şi adoptarea unui ordin de suspendare (articolul 13 din Regulamentul 2015/1589), chiar în cazul unor îndoieli privind existenţa unui ajutor, se întemeiază în mod evident pe prezumţia *posibilităţii* existenţei unui ajutor⁵¹. Dacă însă această din urmă posibilitate este exclusă *definitiv* ca urmare a anulării definitive a deciziei finale, nu mai există motive pentru a lega soarta acestor decizii de soarta anulării deciziei negative. Aceasta este situaţia, în orice caz, atunci când toate deciziile sunt atacate împreună, fiind afectate de aceeaşi eroare de drept material, şi anume lipsa unui ajutor.

49 A se vedea situaţia din Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971 – decizie de deschidere a procedurii oficiale de investigare); în mod similar, situaţia din Hotărârea din 24 ianuarie 2013, 3F/Comisia (C-646/11 P, nepublicată, EU:C:2013:36, punctele 28 şi 29), şi din Hotărârea din 10 mai 2005, Italia/Comisia (C-400/99, EU:C:2005:275, punctul 47 – iniţierea procedurii).

50 După cum arată Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punctul 50), faptul că nu există încă o decizie jurisdicţională cu privire la chestiunea de drept concretă nu este suficient pentru a înlătura existenţa unei erori vădite din partea Comisiei.

51 A se vedea, în acest sens, Hotărârea din 21 noiembrie 2013, Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, punctul 35): „[...] obligaţia de notificare şi interdicţia de punere în aplicare prevăzute la articolul 108 alineatul (3) TFUE se referă la proiectele care pot fi calificate drept ajutoare de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE”.

96. Ambele decizii (decizia de deschidere a procedurii și ordinul de suspendare) – care încetează definitiv fie odată cu rămânerea definitivă a deciziei negative⁵², fie, precum în speță, odată cu anularea deciziei negative –, în cazul unei examinări comune, împărtășesc, de asemenea pentru motive de economie procedurală, soarta materială a deciziei de închidere a procedurii corespunzătoare. În această privință, anularea deciziei de deschidere atacate și a ordinului de suspendare pe care aceasta îl conține este doar o anulare declarativă, care evită ca instanțele Uniunii să constate încetarea deciziei de deschidere și consecințele juridice care decurg din aceasta.

97. Rezultă că și cel de al doilea motiv de recurs și, prin urmare, întregul recurs al Comisiei nu sunt fondate.

VI. Cheltuieli de judecată

98. În temeiul articolului 184 alineatul (2) din Regulamentul de procedură al Curții, atunci când recursul nu este fondat, Curtea se pronunță asupra cheltuielilor de judecată. Potrivit articolului 138 alineatul (1), care se aplică în procedura de recurs în conformitate cu articolul 184 alineatul (1) din Regulamentul de procedură, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât Comisia a căzut în pretenții, se impune obligarea acesteia la plata cheltuielilor de judecată.

99. În conformitate cu dispozițiile articolului 184 alineatul (1) coroborat cu articolul 140 alineatul (1), Ungaria, în calitate de intervenientă, suportă propriile cheltuieli de judecată.

VII. Concluzie

100. Având în vedere considerațiile care precedă, propunem Curții să hotărască următoarele:

1. Respinge recursul Comisiei.
2. Comisia Europeană suportă propriile cheltuieli de judecată, precum și cheltuielile de judecată efectuate de Republica Polonă.
3. Ungaria suportă propriile cheltuieli de judecată.

⁵² Cu privire la această situație specială, a se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Ungaria/Comisia (C-456/18 P, EU:C:2020:8, punctul 32).