



## Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Marea Cameră)

16 martie 2021 \*

[Text îndreptat prin Ordonanța din 13 aprilie 2021]

„Recurs – Articolul 107 alineatul (1) TFUE – Ajutoare de stat – Impozit polonez în sectorul comerțului cu amănuntul – Articolul 108 alineatul (2) TFUE – Decizie de inițiere a procedurii oficiale de investigare – Elemente pentru stabilirea sistemului de referință – Progresivitatea cotelor – Existența unui avantaj cu caracter selectiv – Sarcina probei”

În cauza C-562/19 P,

având ca obiect un recurs formulat în temeiul articolului 56 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, introdus la 24 iulie 2019,

**Comisia Europeană**, reprezentată de K. Herrmann, P.-J. Loewenthal și V. Bottka, în calitate de agenți,  
recurentă,

celelalte părți din procedură fiind:

[astfel cum a fost îndreptat prin Ordonanța din 13 aprilie 2021] **Republica Polonă**, reprezentată de B. Majczyna, M. Rzotkiewicz și M. Szydło, în calitate de agenți,

reclamantă în primă instanță,

**Ungaria**, reprezentată de M. Z. Fehér și G. Koós, în calitate de agenți,

intervenientă în primă instanță,

CURTEA (Marea Cameră),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte, doamna R. Silva de Lapuerta, vicepreședintă, domnii J.-C. Bonichot (raportor), A. Arabadjiev, E. Regan, A. Kumin și N. Wahl, președinți de cameră, domnii M. Safjan, D. Šváby, S. Rodin, F. Biltgen, doamna K. Jürimäe și domnii C. Lycourgos, P. G. Xuereb și N. Jääskinen, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna R. Șereș, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 1 septembrie 2020,

\* Limba de procedură: polona.

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 15 octombrie 2020,

pronunță prezenta

### Hotărâre

- 1 Prin recursul formulat, Comisia Europeană solicită anularea Hotărârii Tribunalului Uniunii Europene din 16 mai 2019, Polonia/Comisia (T-836/16 și T-624/17, denumită în continuare „hotărârea atacată”, EU:T:2019:338), prin care acesta a anulat, pe de o parte, Decizia C(2016) 5596 final a Comisiei din 19 septembrie 2016 privind măsura SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) – Polonia – Impozitul polonez din sectorul comerțului cu amănuntul, prin care a fost inițiată procedura oficială de investigare prevăzută la articolul 108 alineatul (2) TFUE în privința acestei măsuri și prin care se impune Republicii Polone să suspende cotele progresive ale impozitului din sectorul comerțului cu amănuntul (denumită în continuare „decizia de inițiere a procedurii oficiale de investigare”), și, pe de altă parte, Decizia (UE) 2018/160 a Comisiei din 30 iunie 2017 privind ajutorul de stat SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) pus în aplicare de Polonia pentru impozitul aplicat în sectorul comerțului cu amănuntul (JO 2018, L 29, p. 38, denumită în continuare „decizia negativă”) (denumite în continuare, împreună, „deciziile în litigiu”).

### Istoricul litigiului

- 2 Istoricul litigiului a fost prezentat de Tribunal la punctele 1-16 din hotărârea atacată. Acesta poate fi rezumat după cum urmează.
- 3 La începutul anului 2016, guvernul polonez a preconizat introducerea unui nou impozit în sectorul vânzării de mărfuri cu amănuntul, a cărui bază de impozitare urma să fie cifra de afaceri și care urma să aibă un caracter progresiv.
- 4 Fiind informată cu privire la acest proiect, Comisia a adresat autorităților poloneze o cerere de informații în care se arăta că cotele impozitului progresiv pe cifra de afaceri sunt, de fapt, legate de dimensiunea întreprinderii, iar nu de rentabilitatea acesteia, astfel încât ar conduce la o discriminare între întreprinderi și ar fi susceptibile să provoace perturbări grave ale pieței. Potrivit acestei instituții, cotele menționate ar institui o inegalitate de tratament între întreprinderi și, prin urmare, ar trebui să fie considerate selective. Considerând că toate condițiile prevăzute la articolul 107 alineatul (1) TFUE erau îndeplinite, ea a concluzionat că respectivele cote ar genera „ajutoare de stat” în sensul acestei dispoziții.
- 5 La 6 iulie 2016, Republica Polonă a adoptat Legea privind impozitul în sectorul comerțului cu amănuntul, care privește comerțul de mărfuri cu amănuntul către consumatorul persoană fizică și care a intrat în vigoare la 1 septembrie 2016 (denumită în continuare „măsura fiscală în cauză”). Persoanele obligate la plata acestui impozit sunt toți comercianții cu amănuntul, indiferent de statutul lor juridic, iar baza de impozitare este constituită din cifra de afaceri lunară realizată, în măsura în care depășește 17 milioane de zlotți polonezi (PLN) (aproximativ 3 750 000 de euro). Cota sa de impozitare este zero în cazul unei cifre de afaceri lunare care este mai mică decât această sumă, iar apoi se ridică la 0,8 % pentru tranșa din cifra de afaceri lunară cuprinsă între 17 și 170 de milioane PLN (aproximativ 37 500 000 de euro) și la 1,4 % pentru tranșa din cifra de afaceri lunară care depășește această din urmă sumă.
- 6 La 19 septembrie 2016, Comisia a adoptat decizia de inițiere a procedurii oficiale de investigare. Prin această decizie, ea nu numai că a somat autoritățile poloneze să își prezinte observațiile, ci le-a impus de asemenea, în temeiul articolului 13 alineatul (1) din Regulamentul (UE) 2015/1589 al Consiliului din 13 iulie 2015 de stabilire a normelor de aplicare a articolului 108 [TFUE] (JO 2015, L 248, p. 9), să

suspende fără întârziere „aplicarea cotei progresive [a măsurii fiscale în cauză] până la [adoptarea] unei decizii privind compatibilitatea [acesteia] cu piața internă”. Ținând seama de această decizie, Republica Polonă a suspendat aplicarea măsurii fiscale în cauză.

- 7 La 30 iunie 2017, Comisia a închis procedura oficială de investigare, adoptând decizia negativă. Aceasta a apreciat în esență că măsura fiscală în cauză constituia un ajutor de stat incompatibil cu piața internă și că a fost pusă în aplicare în mod nelegal, astfel încât autoritățile poloneze trebuiau să anuleze definitiv toate plățile suspendate în urma deciziei de inițiere a procedurii oficiale de investigare. Întrucât măsura fiscală în cauză nu a fost pusă în aplicare în mod concret, ea a apreciat că nu era necesar să se procedeze la recuperarea ajutorului de la beneficiari.
- 8 În esență, în deciziile atacate, Comisia a justificat calificarea măsurii fiscale în cauză drept „ajutor de stat”, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, după cum urmează.
- 9 În ceea ce privește imputabilitatea acestei măsuri statului și finanțarea ei din resurse de stat, Comisia a considerat că, atunci când a optat pentru un impozit progresiv pe cifra de afaceri, Republica Polonă a renunțat la o parte din resursele fiscale pe care le-ar fi încasat dacă toate întreprinderile ar fi fost impozitate la aceeași cotă medie efectivă. Măsura fiscală în cauză ar implica astfel un transfer de resurse de stat în favoarea anumitor întreprinderi.
- 10 În ceea ce privește existența unui avantaj, Comisia a amintit că măsurile care reduc taxele suportate în mod normal de întreprinderi aduc acestora, la fel ca prestațiile pozitive, avantaje. Ea a arătat că întreprinderile cu o cifră de afaceri redusă ar beneficia, ca urmare a aplicării măsurii fiscale în cauză, de un avantaj fiscal în raport cu celelalte întreprinderi obligate la plata acestui impozit. Astfel, cotele de impozitare medii inexistente sau mai scăzute ale întreprinderilor care realizează o cifră de afaceri redusă în comparație cu cotele de impozitare medii mai mari ale întreprinderilor cu o cifră de afaceri mai mare le-ar favoriza pe cele dintâi.
- 11 În cadrul examinării condiției referitoare la selectivitate, destinată să stabilească dacă măsura fiscală în cauză este de natură să favorizeze în mod nejustificat anumite întreprinderi, Comisia a considerat că sistemul fiscal de referință relevant este constituit din impozitul în sectorul vânzării cu amănuntul, inclusiv pentru întreprinderile care realizează o cifră de afaceri mai mică de 17 milioane PLN (aproximativ 3 750 000 de euro), dar fără caracterul progresiv al impozitării. Întrucât această progresivitate implica nu doar cote marginale de impozitare, ci și cote medii de impozitare diferite între întreprinderi, ea ar constitui o derogare de la sistemul de referință care nu trebuia să cuprindă decât o cotă unică de impozitare.
- 12 Or, această derogare nu ar fi justificată de natura sau economia generală a sistemului de referință menționat. Potrivit Comisiei, obiectivul de redistribuire invocat de autoritățile poloneze ar fi incompatibil cu alegerea unui impozit întemeiat pe cifra de afaceri, din moment ce afectează întreprinderile numai în funcție de volumul lor de activitate, iar nu în funcție de sarcinile lor, de rentabilitatea lor, de capacitatea lor de plată sau de facilități de care, potrivit acestor autorități, ar putea beneficia numai întreprinderile mari.
- 13 În sfârșit, argumentul autorităților poloneze potrivit căruia caracterul progresiv al impozitului ar permite menținerea comerțului la scară redusă în raport cu marile lanțuri comerciale a fost considerat de Comisie ca o dovadă a încercării acestora de a influența structura concurenței pe piață.

### **Procedura în fața Tribunalului și hotărârea atacată**

- 14 La 30 noiembrie 2016, Republica Polonă a formulat o acțiune la Tribunal prin care a solicitat anularea deciziei de inițiere a procedurii oficiale de investigare (cauza T-836/16). Prin Decizia din 27 aprilie 2017, președintele Camerei a noua a Tribunalului a admis intervenția Ungariei în susținerea concluziilor Republicii Polone.
- 15 La 13 septembrie 2017, Republica Polonă a formulat o a doua acțiune la Tribunal prin care a solicitat anularea deciziei negative (cauza T-624/17). Prin Decizia din 12 ianuarie 2018, președintele Camerei a noua a Tribunalului a admis totodată intervenția Ungariei în susținerea concluziilor Republicii Polone în cadrul celei de a doua acțiuni.
- 16 Prin Decizia din 4 iulie 2018, Tribunalul a conexas cauzele T-836/16 și T-624/17 pentru buna desfășurare a fazei orale a procedurii, potrivit articolului 68 din Regulamentul de procedură.
- 17 În susținerea acțiunii sale împotriva deciziei de inițiere a procedurii oficiale de investigare (cauza T-836/16), Republica Polonă a invocat patru motive. Primul motiv era întemeiat pe faptul că măsura fiscală în cauză a fost calificată în mod eronat drept „ajutor de stat”, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, al doilea și al treilea motiv erau întemeiate pe faptul că ordinul de suspendare adoptat de Comisie încalca articolul 13 alineatul (1) din Regulamentul 2015/1589, precum și principiul proporționalității, iar al patrulea motiv era întemeiat pe caracterul atât eronat, cât și insuficient al motivării deciziei de inițiere a procedurii oficiale de investigare.
- 18 În susținerea acțiunii formulate împotriva deciziei negative (cauza T-624/17), Republica Polonă a invocat două motive, întemeiate, în primul rând, pe faptul că măsura fiscală în cauză a fost calificată în mod eronat drept „ajutor de stat”, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, și, în al doilea rând, pe caracterul atât eronat, cât și insuficient al motivării reținute de Comisie pentru a justifica această decizie.
- 19 Prin hotărârea atacată, Tribunalul a admis primul motiv invocat de Republica Polonă în cauza T-624/17, statuând că în mod greșit Comisia a apreciat că instituirea unui impozit progresiv pe cifra de afaceri generată de vânzarea de mărfuri cu amănuntul ar implica un avantaj selectiv. Acesta a admis de asemenea al patrulea motiv invocat de Republica Polonă în cauza T-836/16, reținând că, în stadiul în care se afla dosarul, Comisia nu putea califica în mod provizoriu măsura fiscală în cauză drept ajutor nou fără a se întemeia pe existența unor îndoieli legitime cu privire la acest aspect. În consecință, Tribunalul a anulat deciziile în litigiu, inclusiv ordinul de suspendare a măsurii fiscale în cauză care însoțea decizia de inițiere a procedurii oficiale de investigare, fără a se pronunța cu privire la celelalte motive cu care era sesizat.

### **Procedura în fața Curții și concluziile părților**

- 20 Prin recursul formulat, Comisia solicită Curții:
  - anularea hotărârii atacate;
  - soluționarea definitivă a litigiului prin respingerea motivelor invocate în primă instanță de Republica Polonă împotriva deciziilor în litigiu și obligarea acesteia la plata cheltuielilor de judecată, precum și
  - cu titlu subsidiar, trimiterea cauzei spre rejudecare Tribunalului, pentru ca acesta să statueze cu privire la motivele asupra cărora nu s-a pronunțat încă.

- 21 Republica Polonă solicită Curții:
- respingerea recursului ca nefondat și
  - obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată.
- 22 Ungaria, care vine în susținerea concluziilor Republicii Polone, solicită Curții respingerea recursului ca nefondat.

### **Cu privire la recurs**

- 23 Comisia invocă două motive în susținerea recursului său.

### ***Cu privire la primul motiv, întemeiat pe o încălcare a articolului 107 alineatul (1) TFUE***

- 24 Prin intermediul primului motiv, Comisia susține că, prin faptul că a statuat că respectivul caracter progresiv al măsurii fiscale în cauză nu determină un avantaj selectiv în favoarea întreprinderilor care realizează o cifră de afaceri redusă legată de vânzarea de mărfuri cu amănuntul, Tribunalul a încălcat articolul 107 alineatul (1) TFUE. Potrivit acestei instituții, Tribunalul a săvârșit o eroare de drept în interpretarea și aplicarea fiecăreia dintre cele trei etape ale analizei selectivității acestei măsuri. În această privință, Comisia apreciază, mai întâi, că Tribunalul a considerat în mod eronat că progresivitatea impozitului făcea parte din sistemul de referință în raport cu care trebuia apreciată selectivitatea măsurii fiscale în cauză. În continuare, ea arată că Tribunalul nu putea examina caracterul comparabil al întreprinderilor supuse măsurii respective din perspectiva unui alt obiectiv decât obiectivul fiscal al acesteia din urmă. În sfârșit, Comisia susține că, în cadrul analizei justificării aceleiași măsuri, Tribunalul a reținut în mod eronat un obiectiv, și anume obiectivul redistribuirii, care nu este legat intrinsec de măsura menționată.
- 25 Republica Polonă și Ungaria contestă această argumentație.
- 26 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, intervențiile statelor membre în domeniile care nu au făcut obiectul unei armonizări în dreptul Uniunii nu sunt excluse din domeniul de aplicare al dispozițiilor Tratatului FUE referitoare la controlul ajutoarelor de stat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 iunie 2006, Belgia și Forum 187/Comisia, C-182/03 și C-217/03, EU:C:2006:416, punctul 81). Statele membre trebuie, așadar, să se abțină de la adoptarea oricărei măsuri fiscale care poate constitui un ajutor de stat incompatibil cu piața internă.
- 27 În această privință, rezultă de asemenea dintr-o jurisprudență constantă a Curții că, pentru calificarea unei măsuri naționale drept „ajutor de stat”, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, este necesară îndeplinirea tuturor condițiilor următoare. În primul rând, trebuie să fie vorba despre o intervenție a statului sau 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 un avantaj selectiv beneficiarului său. În al patrulea rând, ea trebuie să denatureze sau să amenințe să denatureze concurența (a se vedea în special 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 jurisprudența citată).
- 28 În ceea ce privește condiția referitoare la selectivitatea avantajului, inerentă calificării unei măsuri drept „ajutor de stat”, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, care constituie unicul obiect al contestării formulate de Comisie în cadrul primului motiv al prezentului recurs, rezultă dintr-o jurisprudență de asemenea constantă a Curții că această condiție impune să se determine dacă, în cadrul unui anumit regim juridic, măsura națională în discuție este de natură să favorizeze „anumite întreprinderi sau

producerea anumitor bunuri” față de altele care, în raport cu obiectivul urmărit de regimul respectiv, se găsesc într-o situație de fapt și de drept comparabilă și care sunt supuse astfel unui tratament diferențiat care poate în esență să fie calificat drept discriminatoriu (a se vedea Hotărârea din 19 decembrie 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punctul 35 și jurisprudența citată).

- 29 Pe de altă parte, atunci când măsura în cauză este avută în vedere ca o schemă de ajutor, iar nu ca un ajutor individual, revine Comisiei sarcina de a stabili dacă de această măsură, deși prevede un avantaj cu aplicabilitate generală, beneficiază exclusiv anumite întreprinderi sau anumite sectoare de activitate (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 30 iunie 2016, Belgia/Comisia, C-270/15 P, EU:C:2016:489, punctul 49).
- 30 În ceea ce privește în special măsurile naționale care conferă un avantaj fiscal, trebuie amintit că o măsură de această natură, care, deși nu presupune un transfer de resurse de stat, îi plasează pe beneficiari într-o situație mai favorabilă decât a celorlalți contribuabili, este susceptibilă să confere beneficiarilor un avantaj selectiv și constituie, prin urmare, un „ajutor de stat”, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE. Astfel, este considerată drept ajutor de stat în special o intervenție care reduce sarcinile care grevează în mod normal bugetul unei întreprinderi și care, din acest motiv, fără a fi o subvenție în sensul strict al termenului, are aceeași natură și efecte identice (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 martie 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, punctele 13 și 14, precum 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, punctele 71 și 72). În schimb, nu constituie un astfel de ajutor, în sensul acestei dispoziții, un avantaj fiscal care rezultă dintr-o măsură generală aplicabilă fără distincție tuturor operatorilor economici (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 decembrie 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punctul 23 și jurisprudența citată).
- 31 În acest context, în scopul calificării unei măsuri fiscale naționale drept „selectivă”, Comisia trebuie, într-o primă etapă, să identifice sistemul de referință, și anume regimul fiscal „normal” aplicabil în statul membru în cauză, și să demonstreze, într-o a doua etapă, că măsura fiscală în cauză derogă de la sistemul de referință menționat, în măsura în care introduce diferențieri între operatori care se găsesc, în raport cu obiectivul urmărit de acesta din urmă, într-o situație de drept și de fapt comparabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 decembrie 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punctul 36 și jurisprudența citată).
- 32 Noțiunea de „ajutor de stat” nu are însă în vedere măsurile care introduc o diferențiere între întreprinderi care se află, în raport cu obiectivul urmărit de regimul juridic în cauză, într-o situație de fapt și de drept comparabilă și, prin urmare, sunt *a priori* selective atunci când statul membru în cauză reușește să demonstreze că această diferențiere se justifică, în sensul că rezultă din natura sau din economia sistemului din care aceste măsuri fac parte (a se vedea în acest sens printre altele Hotărârea din 29 aprilie 2004, Țările de Jos/Comisia, C-159/01, EU:C:2004:246, punctele 42 și 43, Hotărârea din 29 martie 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, punctul 40, precum și Hotărârea din 19 decembrie 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punctul 44).
- 33 În lumina acestor considerații trebuie să se examineze dacă, în speță, Tribunalul a încălcat articolul 107 alineatul (1) TFUE, astfel cum a fost interpretat de Curte, statuând în esență că Comisia nu a demonstrat că respectivul caracter progresiv al măsurii fiscale în cauză avea drept consecință conferirea unui avantaj selectiv „anumitor întreprinderi sau producerii anumitor bunuri”.
- 34 Prin intermediul primului aspect al primului său motiv, Comisia susține că Tribunalul a săvârșit o eroare de drept reproșându-i acesteia că a apreciat existența eventuală a unui avantaj selectiv în raport cu un sistem de referință eronat și considerând că făceau parte integrantă din acest sistem de referință cotele de impozitare progresive reținute de legiuitorul polonez.

- 35 Potrivit Comisiei, avantajul selectiv determinat de măsura fiscală în cauză ar consta nu în existența unei scutiri pentru fracțiunea din cifra de afaceri situată sub o anumită valoare, întrucât toate întreprinderile vizate profită de această scutire pentru partea din cifra lor de afaceri care nu depășește plafonul corespunzător tranșei scutite, ci în diferența de cotă medie de impozitare care rezultă din progresivitatea cotelor. Această diferență ar favoriza întreprinderile care realizează o cifră de afaceri scăzută, reducând, în mod nejustificat, sarcina fiscală care le-ar reveni în raport cu cea aplicată celorlalte întreprinderi în cadrul sistemului de referință, acesta din urmă constând, potrivit Comisiei, într-un impozit pe cifra de afaceri cu o cotă unică. Astfel, impozitarea cu cote progresive nu ar diferi de situația în care un grup de persoane impozabile este impozitat cu o anumită cotă, iar un alt grup de persoane impozabile cu o altă cotă, ceea ce ar echivala cu un tratament diferențiat aplicat unor întreprinderi comparabile.
- 36 Prin urmare, se ridică mai întâi problema dacă, astfel cum susține Comisia, progresivitatea cotelor prevăzută de măsura fiscală în cauză trebuia să fie exclusă din sistemul de referință în raport cu care trebuie să se aprecieze dacă existența unui avantaj selectiv putea fi stabilită sau dacă, după cum a statuat Tribunalul la punctele 63-67 din hotărârea atacată, ea face, dimpotrivă, parte integrantă din acesta.
- 37 În materia libertăților fundamentale ale pieței interne, Curtea a statuat că, în stadiul actual al armonizării dreptului fiscal al Uniunii, statele membre sunt libere să stabilească sistemul de taxare pe care îl consideră cel mai adecvat, astfel încât aplicarea unui taxări progresive ține de puterea de apreciere a fiecărui stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârile din 3 martie 2020, *Vodafone Magyarország*, C-75/18, EU:C:2020:139, punctul 49, și *Tesco-Global Áruházak*, C-323/18, EU:C:2020:140, punctul 69, precum și jurisprudența citată). Această afirmație este valabilă și în materia ajutoarelor de stat (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 26 aprilie 2018, *ANGED*, C-233/16, EU:C:2018:280, punctul 50 și jurisprudența citată).
- 38 Rezultă că, în afara domeniilor în care dreptul fiscal al Uniunii face obiectul unei armonizări, stabilirea caracteristicilor constitutive ale fiecărui impozit ține de puterea de apreciere a statelor membre, cu respectarea autonomiei lor fiscale, această putere trebuind, în orice caz, să fie exercitată cu respectarea dreptului Uniunii. Acest lucru este valabil în special în ceea ce privește alegerea cotei impozitului, care poate fi proporțională sau progresivă, dar și pentru stabilirea bazei sale de impozitare și a faptului generator.
- 39 Aceste caracteristici constitutive definesc, așadar, în principiu, sistemul de referință sau regimul fiscal „normal” pornind de la care trebuie, conform jurisprudenței amintite la punctul 31 din prezenta hotărâre, să se analizeze condiția referitoare la selectivitate.
- 40 În această privință, este necesar să se precizeze că dreptul Uniunii în materie de ajutoare de stat nu se opune, în principiu, ca statele membre să decidă să opteze pentru cote progresive de impozitare, destinate să țină seama de capacitatea contributivă a persoanelor impozabile. Faptul că recurgerea la o impozitare progresivă este, în practică, mai uzuală în materia impozitării persoanelor fizice nu înseamnă că li s-ar interzice să recurgă la aceasta pentru a ține seama și de capacitatea contributivă a persoanelor juridice, în special a întreprinderilor.
- 41 Dreptul Uniunii nu se opune astfel stabilirii unei impozitări progresive pe cifra de afaceri, inclusiv în cazul în care aceasta nu ar fi destinată să compenseze efectele negative care ar putea fi generate de activitatea supusă impozitului. Astfel, contrar celor susținute de Comisie, cuantumul cifrei de afaceri constituie, în general, atât un criteriu de distincție neutru, cât și un indicator relevant al capacității contributive a persoanelor impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârile din 3 martie 2020, *Vodafone Magyarország*, C-75/18, EU:C:2020:139, punctul 50, și *Tesco-Global Áruházak*, C-323/18, EU:C:2020:140, punctul 70). Nu rezultă din nicio normă și din niciun principiu de drept al Uniunii, inclusiv în materie de ajutoare de stat, că aplicarea cotelor progresive ar fi rezervată numai impozitelor pe profit. De altfel, ca și cifra de afaceri, profitul nu este, în ceea ce îl privește, decât un

indicator relativ al capacității contributive. Împrejurarea că el ar constitui, după cum apreciază Comisia, un indicator mai relevant sau mai precis decât cifra de afaceri este indiferentă în materia ajutoarelor de stat, din moment ce dreptul Uniunii în această materie vizează numai eliminarea avantajelor selective de care ar putea beneficia anumite întreprinderi în detrimentul altora care s-ar afla într-o situație comparabilă. Acest lucru este valabil și în ceea ce privește existența unei eventuale situații de dublă impunere economică, legată de cumularea unei impozitări pe cifra de afaceri și a unei impozitări pe profit.

- 42 Din cele ce precedă rezultă că respectivele caracteristici constitutive ale impozitului, din care fac parte cotele de impozitare progresive, formează, în principiu, sistemul de referință sau regimul fiscal „normal” în vederea analizării condiției selectivității. În același timp, nu este exclus ca aceste caracteristici să poată revela, în anumite cazuri, un element vădit discriminatoriu, aspect care trebuie însă demonstrat de Comisie.
- 43 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), nu repune în discuție considerațiile care precedă. Dimpotrivă, astfel cum a arătat în esență doamna avocată generală la punctele 40-45 din concluziile sale, în cauza în care s-a pronunțat această hotărâre, sistemul fiscal a fost configurat în funcție de parametri vădit discriminatorii, destinați să eludeze dreptul Uniunii în materie de ajutoare de stat. Aceasta este ceea ce revela, în cauza menționată, alegerea unor criterii de impozitare care favorizau anumite societăți offshore, alegere care era incoerentă în raport cu obiectivul de a crea o impozitare generală, căreia să îi fie supuse toate întreprinderile, afișată de legiuitorul în cauză.
- 44 În speță, după cum reiese din cuprinsul punctelor 3-5 din prezenta hotărâre, legiuitorul polonez a instituit, prin măsura fiscală în cauză, un impozit în sectorul vânzării cu amănuntul, calculat pe baza cifrei de afaceri lunare generate de această activitate, care, contrar celor susținute de Comisie, are caracterul unui impozit direct. Cota sa este zero până la 17 milioane PLN (aproximativ 3 750 000 de euro), apoi se ridică la 0,8 % între 17 și 170 milioane PLN (aproximativ 37 500 000 de euro) și la 1,4 % pentru ceea ce depășește această din urmă sumă. Comisia nu a dovedit că această progresivitate a cotelor, adoptată de legiuitorul polonez prin utilizarea puterii de apreciere de care dispune în cadrul autonomiei sale fiscale, a fost concepută în mod vădit discriminatoriu, cu scopul de a eluda cerințele care decurg din dreptul Uniunii în materie de ajutoare de stat. În aceste condiții, progresivitatea cotelor măsurii fiscale în cauză trebuia considerată inerentă sistemului de referință sau regimului fiscal „normal” în lumina căruia trebuia apreciată existența, în speță, a unui avantaj selectiv.
- 45 Prin urmare, la punctele 63-67 din hotărârea atacată, Tribunalul a statuat fără a săvârși o eroare de drept că, atunci când a apreciat că baremul progresiv al măsurii fiscale în cauză nu făcea parte din sistemul de referință din perspectiva căruia trebuia apreciat caracterul selectiv al acestei măsurii, Comisia s-a întemeiat în mod eronat pe un sistem de referință incomplet și fictiv. Reiese că primul aspect al primului motiv trebuie respins ca nefondat.
- 46 Întrucât o eroare săvârșită în determinarea sistemului de referință afectează în mod necesar ansamblul analizei condiției referitoare la selectivitate [a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 iunie 2018, Andres (Heitkamp BauHolding - în faliment)/Comisia, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punctul 107], nu este necesară pronunțarea cu privire la al doilea și la al treilea aspect ale primului motiv.
- 47 Din ceea ce precedă rezultă că primul motiv al recursului trebuie respins în întregime ca nefondat.



***Cu privire la al doilea motiv, întemeiat pe încălcarea articolului 108 alineatul (2) TFUE și a articolului 13 din Regulamentul 2015/1589***

- 48 Prin intermediul celui de al doilea motiv, Comisia arată că, prin anularea deciziei de inițiere a procedurii oficiale de investigare, inclusiv a ordinului de suspendare, Tribunalul a încălcat articolul 108 alineatul (2) TFUE și articolul 13 din Regulamentul 2015/1589. Mai precis, Comisia susține, pe de o parte, că Tribunalul a exercitat în mod eronat asupra acestei decizii un control de aceeași intensitate precum cel pe care l-a exercitat asupra deciziei negative, deși ar fi trebuit să se limiteze la un control al erorii vădite de apreciere, care nu era caracterizată în speță. Pe de altă parte, aceasta reproșează Tribunalului că a anulat ordinul de suspendare adoptat de Comisie în temeiul articolului 13 alineatul (1) din Regulamentul 2015/1589 ca o consecință a anulării deciziei de inițiere a procedurii oficiale de investigare, pentru motivul că soarta sa nu putea fi separată de cea a deciziei respective, în condițiile în care constituia o decizie distinctă de aceasta din urmă, iar legalitatea acestuia trebuia apreciată în mod autonom.
- 49 Republica Polonă și Ungaria contestă această argumentație.
- 50 Trebuie amintit că Comisia este obligată să inițieze procedura oficială de investigare dacă, în urma examinării preliminare prevăzute la articolul 4 din Regulamentul 2015/1589, nu a fost în măsură să ajungă la convingerea că măsura notificată este compatibilă cu piața internă. Situația este aceeași atunci când aceasta are în continuare îndoieli cu privire la însăși calificarea acestei măsuri drept „ajutor”, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 10 mai 2005, Italia/Comisia, C-400/99, EU:C:2005:275, punctul 47, Hotărârea din 21 iulie 2011, Alcoa Trasformazioni/Comisia, C-194/09 P, EU:C:2011:497, punctul 60, și Hotărârea din 24 ianuarie 2013, 3F/Comisia, C-646/11 P, nepublicată, EU:C:2013:36, punctul 27).
- 51 Pe de altă parte, potrivit articolului 13 alineatul (1) din Regulamentul 2015/1589, Comisia poate, după ce acordă statului membru în cauză posibilitatea de a-și prezenta observațiile, să îi ordone să suspende plata oricărui ajutor ilegal până la luarea unei decizii finale cu privire la compatibilitatea sa cu piața internă. Un astfel de ordin este distinct de decizia de inițiere a procedurii oficiale de investigare și, de altfel, poate interveni atât în același timp cu aceasta din urmă, cât și ulterior (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 octombrie 2001, Italia/Comisia, C-400/99, EU:C:2001:528, punctul 47, și Hotărârea din 4 iunie 2020, Ungaria/Comisia, C-456/18 P, EU:C:2020:421, punctul 35).
- 52 Ținând seama de principiile amintite la punctul 50 din prezenta hotărâre, controlul legalității unei decizii de inițiere a procedurii oficiale de investigare exercitat de instanța Uniunii, în cazul în care reclamantul contestă aprecierea Comisiei cu privire la calificarea măsurii în litigiu drept „ajutor de stat”, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, se limitează la verificarea aspectului dacă această instituție nu a săvârșit, în etapa examinării preliminare prevăzute la articolul 4 din Regulamentul 2015/1589, o eroare vădită de apreciere (a se vedea în acest sens printre altele Hotărârea din 21 iulie 2011, Alcoa Trasformazioni/Comisia, C-194/09 P, EU:C:2011:497, punctul 61, și Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punctul 78). Același lucru este valabil în ceea ce privește controlul legalității unui ordin de suspendare adoptat în temeiul articolului 13 alineatul (1) din acest regulament, având în vedere caracterul provizoriu al calificării măsurii drept ajutor de stat, reținută în acest stadiu de către Comisie.
- 53 Cu toate acestea, este necesar să se precizeze că, ținând seama de consecințele juridice ale inițierii procedurii prevăzute la articolul 108 alineatul (2) TFUE asupra măsurilor considerate drept ajutoare noi, care țin de obligația de a suspenda imediat punerea în aplicare a acesteia, atunci când statul membru în cauză susține că aceste măsuri nu constituie ajutoare, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, Comisia trebuie să efectueze o examinare suficientă a chestiunii pe baza informațiilor care i-au fost comunicate în acest stadiu de statul respectiv, chiar dacă această examinare conduce la o apreciere nedefinitivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 mai 2005, Italia/Comisia, C-400/99, EU:C:2005:275, punctul 48). Prin urmare, în cazul în care, având în vedere elementele puse

la dispoziția Comisiei la momentul inițierii procedurii, rezultă că respectiva calificare drept ajutor nou a măsurii în cauză trebuia în mod vădit să fie înlăturată încă din acest stadiu, decizia de inițiere a procedurii în privința acelei măsuri trebuie să fie anulată.

- 54 În speță, Tribunalul a statuat în esență, la punctul 108 din hotărârea atacată, că Comisia a întemeiat calificarea provizorie a măsurii fiscale în cauză drept ajutor nou pe o analiză vădit eronată. Mai precis, Tribunalul i-a reproșat că s-a întemeiat în principal pe ideea potrivit căreia instituirea unui impozit cu cote progresive pe cifra de afaceri constituia, în principiu, un ajutor de stat, deși ar fi trebuit să efectueze o analiză detaliată destinată să susțină existența, în opinia sa, a unor îndoieli legitime cu privire la calificarea ca atare a măsurii fiscale în cauză, ținând seama de elementele aflate în posesia sa. Acesta a dedus de aici că trebuiau anulate atât decizia de inițiere a procedurii oficiale de investigare, cât și ordinul de suspendare care o însoțea.
- 55 Statuând în acest mod, după ce a amintit principiile care figurează la punctul 52 din prezenta hotărâre, Tribunalul s-a limitat într-adevăr să exercite asupra calificării provizorii drept ajutor de stat reținute de Comisie în decizia de inițiere a procedurii oficiale de investigare un control al erorii vădite de apreciere, astfel cum trebuia să procedeze. Reiese, într-adevăr, din cuprinsul punctului 108 din hotărârea atacată că ceea ce a justificat anularea de către Tribunal a deciziei de inițiere a procedurii oficiale de investigare a fost lipsa unor elemente detaliate care să susțină existența în speță a unor îndoieli legitime ale Comisiei cu privire la calificarea drept ajutor de stat a măsurii fiscale în cauză, iar nu, în orice caz, reluarea motivelor prin care acesta statuase în prealabil că decizia negativă trebuia anulată, la care instanța nu s-a referit decât în mod incidental.
- 56 În plus, contrar celor susținute de Comisie, Tribunalul nu a anulat ordinul de suspendare a măsurii fiscale în cauză ca o simplă consecință a anulării deciziei de inițiere a procedurii oficiale de investigare. Acesta nu a făcut decât să statueze, la punctul 109 din hotărârea atacată, că motivele care justificau anularea acestei din urmă decizii, întemeiate pe eroarea vădită de apreciere săvârșită de Comisie în ceea ce privește calificarea provizorie drept ajutor de stat a măsurii fiscale în cauză, justificau în speță și anularea deciziei privind ordinul de suspendare a acestei măsuri, a cărei adoptare era de asemenea condiționată de o astfel de calificare provizorie.
- 57 În aceste condiții, al doilea motiv de recurs trebuie să fie respins în întregime ca nefondat.
- 58 Rezultă din tot ceea ce precedă că recursul trebuie să fie respins în întregime.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

- 59 Potrivit articolului 138 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții, aplicabil procedurii de recurs în temeiul articolului 184 alineatul (1) din același regulament, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât Republica Polonă a solicitat obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată, iar Comisia a căzut în pretenții, se impune obligarea acesteia la plata cheltuielilor de judecată.
- 60 Articolul 184 alineatul (4) din Regulamentul de procedură al Curții prevede că, în cazul în care un intervenient în primă instanță, deși nu a formulat el însuși recurs, a participat la faza scrisă sau orală a procedurii în fața Curții, aceasta din urmă poate decide ca el să suporte propriile cheltuieli de judecată. În speță, Ungaria, intervenientă în primă instanță, a participat la faza scrisă și orală a procedurii în fața Curții fără a fi autorul recursului, însă nu a solicitat obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată. În aceste condiții, trebuie să se decidă că aceasta suportă propriile cheltuieli de judecată aferente procedurii de recurs [a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 iunie 2018, Andres (Heitkamp BauHolding - în faliment)/Comisia, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punctele 113 și 114].

Pentru aceste motive, Curtea (Marea Cameră) declară și hotărăște:

- 1) Respinge recursul.**
- 2) Obligă Comisia Europeană la plata cheltuielilor de judecată.**
- 3) Ungaria suportă propriile cheltuieli de judecată.**

Semnături