



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA TRIBUNALULUI (Camera a noua extinsă)

16 mai 2019*

„Ajutoare de stat – Impozit polonez în sectorul comerțului cu amănuntul – Impozit progresiv pe cifra de afaceri – Decizie de deschidere a procedurii oficiale de investigare – Decizie finală care califică măsura drept ajutor de stat incompatibil cu piața internă – Noțiunea de ajutor de stat – Condiție referitoare la selectivitate”

În cauzele conexe T-836/16 și T-624/17,

Republica Polonă, reprezentată de B. Majczyna, de M. Rzotkiewicz și de A. Kramarczyk-Szaładzińska, în calitate de agenți,

reclamantă,

susținută de

Ungaria, reprezentată, în cauza T-836/16, de M. Fehér, de G. Koós și de E. Tóth și, în cauza T-624/17, de M. Fehér și de G. Koós, în calitate de agenți,

intervenientă,

împotriva

Comisiei Europene, reprezentată de K. Herrmann și de P.-J. Loewenthal, în calitate de agenți,

pârâtă,

având ca obiect cererile întemeiate pe articolul 263 TFUE prin care se solicită anularea, pe de o parte, a Deciziei C(2016) 5596 final a Comisiei din 19 septembrie 2016 privind ajutorul de stat SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) – Polonia – Impozit polonez în sectorul comerțului cu amănuntul, de deschidere a procedurii oficiale de investigare prevăzute la articolul 108 alineatul (2) TFUE în privința acestei măsuri, și, pe de altă parte, a Deciziei (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 în ceea ce privește impozitul în sectorul comerțului cu amănuntul (JO 2018, L 29, p. 38), de închidere a procedurii și potrivit căreia măsura amintită constituie un ajutor de stat incompatibil cu piața internă și a fost pusă în aplicare în mod ilegal,

TRIBUNALUL (Camera a noua extinsă),

compus din domnii S. Gervasoni, președinte, L. Madise (raportor) și R. da Silva Passos, doamna K. Kowalik-Bańczyk și domnul C. Mac Eochaidh, judecători,

grefier: domnul F. Oller, administrator,

* Limba de procedură: polona.

având în vedere faza scrisă a procedurii și în urma ședinței din 26 septembrie 2018,
pronunță prezenta

Hotărâre

Istoricul cauzei

- 1 La începutul anului 2016, guvernul polonez a propus un nou impozit în sectorul comerțului de mărfuri cu amănuntul. Deși o serie de modalități ale acestui impozit urmau să fie supuse diferitor consultări, principiul reținut era cel al unui impozit a cărui bază de impozitare să fie cifra de afaceri și care să aibă un caracter progresiv.
- 2 Fiind informată cu privire la acest proiect, Comisia Europeană a trimis autorităților poloneze cereri de informații și, făcând trimitere la poziția adoptată în luna iulie a anului 2015 în legătură cu modificarea taxei de inspecție a lanțului alimentar, aplicată în Ungaria, care reținea de asemenea principiul unei impozitări progresive pe cifra de afaceri, a arătat:

„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].”

- 3 La 6 iulie 2016, Sejm Rzeczypospolitej Polskiej (Seimul Republicii Polone) a adoptat Legea privind impozitul din sectorul comerțului cu amănuntul, ale cărei caracteristici esențiale au fost în final cele care urmează. Sectorul în cauză este cel al comerțului cu amănuntul de mărfuri către consumatorul-persoană fizică. Persoanele 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 de milioane de zloti polonezi (PLN), respectiv aproximativ 4 milioane de euro. Cota de impozitare este de 0,8 % pentru tranșa din cifra de afaceri lunară între 17 și 170 de milioane PLN și de 1,4 % pentru tranșa din cifra de afaceri lunară realizată care depășește aceste sume. Legea în discuție a intrat în vigoare la 1 septembrie 2016.
- 4 După mai multe schimburi de informații între autoritățile poloneze și Comisie, aceasta a deschis procedura prevăzută la articolul 108 alineatul (2) TFUE cu privire la măsura în cauză 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, prima decizie atacată”). Prin această decizie, Comisia nu numai că a solicitat părților în cauză să își prezinte observațiile, ci a și impus, 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), autorităților poloneze să suspende fără întârziere „aplicarea impozitului progresiv până când Comisia nu a adoptat o decizie privind compatibilitatea acestuia cu piața internă”.
- 5 Pe tot parcursul procedurii, autoritățile poloneze, care au suspendat într-adevăr aplicarea măsurii în cauză, au contestat calificarea acesteia drept ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.
- 6 Totodată, în paralel cu continuarea discuțiilor cu Comisia, guvernul polonez a solicitat Tribunalului anularea deciziei de deschidere a procedurii, prima decizie atacată (cauza T-836/16).

- 7 Comisia a închis procedura prin Decizia (UE) 2018/160 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 finală, a doua decizie atacată”). În această decizie, Comisia a precizat că măsura în cauză constituia un ajutor de stat incompatibil cu piața internă și că ea a fost pusă în aplicare în mod ilegal. Autoritățile poloneze trebuiau să anuleze definitiv toate plățile suspendate în conformitate cu decizia de deschidere a procedurii, prima decizie atacată. Întrucât măsura în cauză nu fusese pusă în aplicare în concret, Comisia a apreciat că nu era necesar să se procedeze la recuperarea ajutorului de la beneficiari.
- 8 Guvernul polonez a solicitat de asemenea Tribunalului anularea deciziei finale, a doua decizie atacată (cauza T-624/17).
- 9 În esență, în decizia de deschidere a procedurii, prima decizie atacată, și în decizia finală, a doua decizie atacată (denumite în continuare, împreună, „deciziile atacate”), dar cu o argumentare completată în privința anumitor aspecte în decizia finală, a doua decizie atacată, Comisia a justificat în esență calificarea drept ajutor de stat a măsurii în cauză după cum urmează, din perspectiva definiției care figurează la articolul 107 alineatul (1) TFUE.
- 10 Mai întâi, în ceea ce privește imputabilitatea măsurii în cauză statului și finanțarea acesteia din resurse de stat, Comisia a considerat că unele dintre întreprinderile în cauză, și anume cele cu o cifră de afaceri scăzută, beneficiază, prin Legea privind impozitul din sectorul comerțului cu amănuntul, de un tratament fiscal avantajos în raport cu alte întreprinderi supuse acestui impozit și că renunțarea statului la resursele fiscale pe care le-ar fi încasat în cazul în care toate întreprinderile ar fi fost impozitate la aceeași cotă medie efectivă ar implica un transfer de resurse de stat către întreprinderile avantajate.
- 11 În ceea ce privește existența unui avantaj, Comisia a amintit faptul că măsurile care reduc taxele suportate în mod normal de întreprinderi aduc acestora, la fel ca prestațiile pozitive, avantaje. În speță, cotele de impozitare medii zero sau mai scăzute pentru întreprinderile cu o cifră de afaceri scăzută în comparație cu cotele de impozitare medii mai mari pentru întreprinderile cu o cifră de afaceri mai mare ar fi adus avantaje primelor întreprinderi. În decizia finală, a doua decizie atacată, Comisia a adăugat că structurile de distribuție organizate pe principiul de magazine în sistem de franciză erau avantajate în raport cu structurile de distribuție integrate, deoarece cifra de afaceri era împărțită în atâtea părți câte francize existau în cazul primelor întreprinderi, în timp ce ea era stabilită în mod global în cazul celei de a doua categorii de întreprinderi.
- 12 Cu privire la faptul că avantajul identificat favorizează anumite întreprinderi (criteriul selectivității), Comisia a arătat că, în privința unui avantaj fiscal, analiza trebuie să se efectueze în mai multe etape. Mai întâi, ar fi trebuit să se identifice sistemul fiscal de referință, în continuare, să se stabilească dacă măsura în cauză constituia o derogare de la acest sistem, în sensul că introducea diferențieri între întreprinderi care, în raport cu obiectivele intrinseci ale sistemului, se aflau într-o situație de fapt și de drept comparabilă, și, în sfârșit, în cazul unui răspuns afirmativ, să se stabilească dacă această derogare era justificată de natura sau de economia generală a sistemului fiscal de referință. Un răspuns negativ la a doua etapă sau, după caz, un răspuns afirmativ la a treia etapă ar fi permis să se înlăture existența unui avantaj selectiv în favoarea anumitor întreprinderi, în timp ce un răspuns afirmativ la a doua etapă și un răspuns negativ la a treia etapă ar fi permis, dimpotrivă, să se concluzioneze în sensul existenței acestuia.
- 13 În speță, Comisia a considerat inițial că sistemul de referință era impozitul pe cifra de afaceri din sectorul comerțului cu amănuntul, inclusiv în ceea ce privește întreprinderile cu o cifră de afaceri mai mică de 17 milioane PLN, fără însă a include structura progresivă a impozitului (cotele de 0 % – corespunzătoare tranșei din cifra de afaceri neimpozabile –, de 0,8 % și de 1,4 % și tranșele din cifra de afaceri corespunzătoare).

- 14 În această măsură, Comisia a considerat, în continuare, că structura progresivă a impozitului, întrucât implica nu doar cote marginale de impozitare, ci și cote medii de impozitare, diferite între întreprinderi, constituia o derogare de la sistemul de referință care trebuia să se aplice cu o cotă unică de impozitare. În decizia finală, a doua decizie atacată, Comisia a furnizat un exemplu concret de impozitare a trei comercianți cu amănuntul, primul realizând lunar o cifră de afaceri de 10 milioane PLN, al doilea de 100 de milioane PLN și al treilea de 750 de milioane PLN. Cota medie de impozitare a primului este zero, a celui de al doilea de 0,664 %, iar a celui de al treilea de 1,246 %.
- 15 În sfârșit, Comisia a considerat că derogarea de la sistemul 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, prima decizie atacată, Comisia a arătat că obiectivele de politică sectorială, precum politica regională, politica de mediu sau politica industrială, nu pot fi luate în considerare în această privință. În condițiile în care autoritățile poloneze au evidențiat obiectivul de redistribuire vizat de structura progresivă a impozitului, motivat de faptul că întreprinderile cu o cifră de afaceri semnificativă puteau beneficia de economii de scară și de condiții mai bune de aprovizionare sau de strategii fiscale inaccesibile întreprinderilor mai modeste, Comisia a indicat că un astfel de obiectiv de redistribuire nu era compatibil cu un impozit pe cifra de afaceri, care ar afecta 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 autorităților poloneze, ar putea beneficia numai întreprinderile mari. Pentru Comisie, un impozit progresiv pe cifra de afaceri ar putea fi justificat pentru a compensa sau a descuraja apariția anumitor efecte negative care ar putea fi generate de activitatea menționată (externalități negative), cu atât mai importante cu cât cifra de afaceri este importantă, dar o astfel de situație nu ar fi fost demonstrată nicidecum în speță.
- 16 Pe de altă parte, Comisia a arătat că măsura în cauză denaturează sau amenință să denatureze concurența și afectează schimburile comerciale dintre statele membre. În această privință, Comisia a arătat în special că comerțul cu amănuntul în Polonia este deschis concurenței, că la acesta contribuie întreprinderi din alte state membre și că întreprinderile care beneficiază de cote de impozitare mai mici beneficiază astfel de un ajutor pentru funcționare. În condițiile în care autoritățile poloneze au susținut că structura progresivă a impozitului permitea menținerea comerțului la scară redusă în fața comerțului la scară largă, Comisia a văzut în aceasta dovada că ele urmăreau să influențeze structura concurenței pe piață.

Procedura și concluziile părților

- 17 Republica Polonă a depus cererea introductivă în anularea deciziei de deschidere a procedurii, prima decizie atacată, la 30 noiembrie 2016 (cauza T-836/16).
- 18 Comisia a depus memoriul în apărare la 21 februarie 2017.
- 19 La 17 martie 2017, Ungaria a formulat o cerere de intervenție în susținerea concluziilor Republicii Polone. Aceasta a fost admisă prin decizia din 27 aprilie 2017 a președintelui Camerei a noua a Tribunalului.
- 20 Republica Polonă, Ungaria și Comisia au depus o replică, un memoriu în intervenție și o duplică la 11 mai, la 19 iunie și la 2 august 2017.
- 21 Republica Polonă a depus cererea introductivă în anularea deciziei finale, a doua decizie atacată, la 13 septembrie 2017 (cauza T-624/17).
- 22 Republica Polonă și Comisia au depus fiecare observații cu privire la memoriul în intervenție al Ungariei în cauza T-836/16 la 20 octombrie 2017.

- 23 Prin scrisoarea din 21 noiembrie 2017, Republica Polonă a solicitat în mod motivat desfășurarea unei ședințe în cauza T-836/16.
- 24 Comisia a depus memoriul în apărare în cauza T-624/17 la 29 noiembrie 2017.
- 25 La 30 noiembrie 2017, Comisia a solicitat conexarea cauzelor T-836/16 și T-624/17 pentru faza orală a procedurii.
- 26 La 15 decembrie 2017, Ungaria a formulat o cerere de intervenție în susținerea concluziilor Republicii Polone în cauza T-624/17. Aceasta a fost admisă prin decizia președintelui Camerei a noua a Tribunalului din 12 ianuarie 2018.
- 27 La 20 februarie 2018, Ungaria a depus memoriul în intervenție în cauza T-624/17. Republica Polonă, precum și Comisia au depus observații în această privință la 9 și, respectiv, 19 aprilie 2018.
- 28 Prin scrisoarea din 15 mai 2018, Republica Polonă a solicitat în mod motivat desfășurarea unei ședințe în cauza T-624/17.
- 29 Pe baza raportului judecătorului raportor, Tribunalul a decis deschiderea fazei orale a procedurii în cauzele T-836/16 și T-624/17. De asemenea, Tribunalul a decis să adreseze o întrebare părților în vederea unui răspuns în această fază.
- 30 La propunerea Camerei a noua, Tribunalul a decis, în aplicarea articolului 28 din Regulamentul de procedură al Tribunalului, să trimită cauzele în fața unui complet de judecată extins.
- 31 Prin decizia Tribunalului din 4 iulie 2018, cauzele T-836/16 și T-624/17 au fost conexate pentru buna desfășurare a fazei orale a procedurii, în conformitate cu articolul 68 alineatul (2) din Regulamentul de procedură.
- 32 Pledoariile părților și răspunsurile acestora la întrebările adresate de Tribunal au fost ascultate în ședința din 26 septembrie 2018. Cu această ocazie, după ascultarea părților, președintele Camerei a noua extinse a Tribunalului a decis de asemenea conexarea cauzelor T-836/16 și T-624/17, în vederea pronunțării deciziei prin care se finalizează judecata.
- 33 În cauza T-836/16, Republica Polonă solicită:
- anularea deciziei de deschidere a procedurii, prima decizie atacată;
 - obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată.
- 34 În cauza T-624/17, Republica Polonă solicită:
- anularea deciziei finale, a doua decizie atacată;
 - obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată.
- 35 În cauzele T-836/16 și T-624/17, Comisia solicită:
- respingerea acțiunilor;
 - obligarea Republicii Polone la plata cheltuielilor de judecată.
- 36 În cauzele T-836/16 și T-624/17, Ungaria solicită admiterea acțiunilor.

- 37 În cauza T-836/16, Ungaria solicită de asemenea obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată efectuate de guvernul maghiar.

În drept

- 38 În cauza T-836/16, guvernul polonez invocă patru motive împotriva deciziei de deschidere a procedurii, prima decizie atacată: mai întâi, cel întemeiat pe existența unei erori în privința calificării juridice a măsurii în cauză drept ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, în continuare, cele întemeiate pe încălcarea articolului 13 alineatul (1) din Regulamentul 2015/1589 și a principiului proporționalității din cauza ordinului de suspendare fără întârziere a „aplicării impozitului progresiv până când Comisia nu a adoptat o decizie privind compatibilitatea acestuia cu piața internă”, și, în sfârșit, cel întemeiat pe o motivare eronată și insuficientă.
- 39 În cauza T-624/17, guvernul polonez invocă două motive împotriva deciziei finale, a doua decizie atacată: pe de o parte, cel întemeiat pe existența unei erori în privința calificării juridice a măsurii în cauză drept ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, pe de altă parte, cel întemeiat pe o motivare eronată și insuficientă.
- 40 În speță, Tribunalul consideră că este oportun să examineze în primul rând motivele întemeiate pe existența, în deciziile atacate, a unei erori în privința calificării juridice a măsurii în cauză drept ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.
- 41 Guvernul polonez susține că Comisia a considerat în mod eronat că impozitul din sectorul comerțului cu amănuntul constituie o măsură selectivă în favoarea anumitor întreprinderi ca urmare a caracterului progresiv al cotelor aplicate la baza de impozitare reprezentată de cifra de afaceri. Dimpotrivă, acest impozit ar fi o măsură generală, fără caracter selectiv sau care ar putea eventual să fie considerată selectivă la prima vedere, dar care, fiind justificată de natura și de economia generală a sistemului fiscal în cauză, nu ar fi, în definitiv, selectivă.
- 42 După cum arată guvernul polonez în cadrul unei prime serii de argumente, impozitul din sectorul comerțului cu amănuntul nu poate fi considerat ca având, *a priori*, un caracter selectiv, deoarece structura sa, care ar fi cauza selectivității acestuia în opinia Comisiei, nu ar deroga de la sistemul de referință în care se înscrie acest impozit, întrucât ar fi o componentă a acestui sistem. Guvernul polonez susține mai precis cele ce urmează.
- 43 Caracterul progresiv al impozitului din sectorul comerțului cu amănuntul, pe care Comisia îl consideră ca fiind manifestarea unui avantaj selectiv în favoarea anumitor întreprinderi, ar face mai degrabă parte integrantă din sistemul de referință, constituit din respectivul impozit cu caracteristicile sale în privința bazei de impozitare, a persoanelor impozabile, a evenimentului impozabil și a structurii cotelor de impozitare. Caracterul progresiv al cotelor nu poate fi privit, așadar, ca o derogare de la sistemul de referință. Comisia ar fi limitat în mod eronat sistemul de referință la impozitul în cauză fără structura sa de cote, ceea ce ar conduce la situația stranie ca sistemul fiscal de referință pe care l-a identificat să nu implice o cotă de impozitare „normală” în raport cu care să poată fi apreciată existența unui avantaj selectiv, astfel cum ar reieși din considerentele (26) și (51) ale deciziei de deschidere a procedurii, prima decizie atacată, precum și din considerentele (47) și (49) ale deciziei finale, a doua decizie atacată. Comisia s-ar limita să considere că ar trebui să existe o singură cotă de impozitare, care ar putea fi stabilită, eventual, de autoritățile poloneze la cota marginală maximă de 1,4 % sau la cota medie efectivă cea mai ridicată constatată pentru persoanele impozabile.
- 44 Or, cotele de impozitare, inclusiv în cazul unui barem progresiv, ar face parte, în mod necesar, din impozite, după cum ar fi arătat de altfel Comisia la punctul 134 din comunicarea sa privind noțiunea de „ajutor de stat” astfel cum este menționată la articolul 107 alineatul (1) [TFUE] (JO 2016, C 262,

p. 1, denumită în continuare „Comunicarea privind noțiunea de ajutor de stat”). În plus, prin dorința de a impune o cotă de impozitare unică pentru un impozit, Comisia ar aduce atingere de asemenea competențelor de impozitare ale statelor membre.

- 45 Guvernul polonez subliniază că, în speță, baremul progresiv în cauză este lizibil și clar și că cotele de impozitare sunt stabilite la niveluri relativ scăzute, în mod forfetar, cota superioară de 1,4 % fiind doar de 1,75 ori mai mare decât prima cotă de 0,8 %. Nu ar exista un efect de prag în măsura în care, indiferent de cifra de afaceri a întreprinderilor în cauză, tuturor li s-ar aplica o scutire de impozit pentru cifra de afaceri lunară până la 17 milioane PLN, o cotă de 0,8 % pentru partea din cifra de afaceri lunară între 17 și 170 de milioane PLN și o cotă de 1,4 % pentru partea din cifra de afaceri lunară de peste 170 de milioane PLN. Sistemul nu ar fi nici discriminatoriu și nici discreționar; acesta nu ar implica un aspect de derogare. Guvernul polonez susține de asemenea că structura impozitului din sectorul comerțului cu amănuntul nu poate fi asimilată cu scutirea totală de care beneficiază societățile „offshore” în Gibraltar, examinată 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), care era contrară obiectivului impozitelor respective de a supune toate întreprinderile unui sistem general de impozitare, ci că această structură se aseamănă cu mecanismele de plafonare a acestor impozite, pentru toate întreprinderile, la 15 % din profit, despre care s-a considerat în aceeași hotărâre că nu generează un avantaj selectiv.
- 46 Guvernul polonez adaugă că impozitul din sectorul comerțului cu amănuntul, astfel cum a fost conceput, răspunde dublului obiectiv de a aduce venituri fiscale la stat, repartizând totodată în mod echitabil sarcina fiscală între persoanele impozabile, în funcție de capacitatea lor de plată, cu un scop redistributiv, aspect care ar urmări, la rândul său, să asigure încasarea veniturilor fiscale. Contrar a ceea ce ar susține Comisia în cuprinsul considerentului (29) al deciziei de deschidere a procedurii, prima decizie atacată, și în cuprinsul considerentului (49) al deciziei finale, a doua decizie atacată, obiectivul acestui impozit nu s-ar limita la obținerea veniturilor fiscale sau chiar la „impozitarea cifrei de afaceri a tuturor întreprinderilor din sectorul comerțului cu amănuntul”. Acest lucru ar confirma faptul că cotele de impozitare și pragurile de impozitare aferente fac parte din sistemul de referință. În plus, dacă opțiunile de organizare a lanțurilor de distribuție ar putea într-adevăr să influențeze nivelul impozitului pe care acestea ar fi trebuit să-l plătească, fiecare ar fi liber să adopte modul de organizare mai favorabil în această privință, recurgând, printre altele, la franciză. În special, grupul Carrefour, la fel ca alți mari distribuitori de origine străină, ar fi utilizat pe scară largă acest sistem, în timp ce unii mari contribuabili cu organizare integrată ar fi societăți de capital polonez.
- 47 La aceste argumente, Comisia răspunde mai întâi cu observații introductive. Comisia amintește că a considerat că toate întreprinderile de comerț cu amănuntul se aflau într-o situație de fapt și de drept comparabilă în raport cu obiectivul impozitului în cauză și că structura progresivă a cotelor sale dădea naștere unei discriminări între aceste întreprinderi în funcție de dimensiunea lor care nu era justificată nici de scopul, nici de natura impozitului respectiv, întreprinderile cu o cifră de afaceri scăzută beneficiind de o cotă medie efectivă de impozitare zero sau mai mică decât întreprinderile cu o cifră de afaceri mai mare. Astfel, aproape toți comercianții cu amănuntul independenți mici și mijlocii ar fi fost practic scutiți sau impozitați pe întreaga lor cifră de afaceri la o cotă medie efectivă mai mică de 0,8 %, în timp ce comercianții cu amănuntul de mari dimensiuni, de exemplu lanțurile integrate de hipermarketuri, ar fi fost supuse unei cote de impozitare medii efective mai apropiate de cota maximă de 1,4 %, ceea ce ar afecta o mare parte din profiturile lor. Întreprinderile de comerț cu amănuntul cu capital polonez ar face parte, în general, dintre beneficiarii sistemului, în timp ce cele cu capital străin ar fi, dimpotrivă, impozitate la o cotă medie mai mare. Comisia subliniază în această privință că, potrivit diverselor informații publice, din aproximativ 200 000 de magazine sau de întreprinderi de comerț cu amănuntul numai 100 ar fi fost supuse la plata impozitului în luna septembrie a anului 2016, rezultatul preconizat al acestei impozitări fiind de 114 milioane PLN, din care în jur de 80 de milioane ar fi fost datorate de cele mai mari 10 întreprinderi. Numai 12 întreprinderi ar fi atins grupa de impozitare de 1,4 %. Diverse declarații politice din Polonia ar fi indicat de altfel în mod clar că impozitul viza reechilibrarea condițiilor de concurență între comerțul la scară mică și lanțurile de

distribuție internațională. În plus, un lanț de distribuție organizat după modelul francizei ar fi impozitat puțin sau deloc, în timp ce un lanț de distribuție integrată care generează aceeași cifră de afaceri ar fi impozitat mult mai mult. Comisia furnizează în această privință exemplul grupului Carrefour, care ar fi organizat în parte în mod integrat și care ar fi impozitat pentru acea parte la o cotă medie de 1,2 %, în timp ce lanțul polonez de comercianți cu amănuntul Lewiatan, care își desfășoară activitatea în modalitatea francizei și care ar fi, la rândul său, împărțit în 16 societăți, cu o cifră de afaceri globală mai mare decât Carrefour, ar fi impozitat la o cotă medie aproape zero. În această privință, deși lanțurile de origine străină, cum ar fi grupul Carrefour, au recurs de asemenea la franciză, beneficiarii de francize ar fi tocmai întreprinderile de proximitate poloneze, favorizate de dispozitivul fiscal în discuție. Comisia a subliniat totuși în cadrul ședinței că deciziile atacate nu se întemeiau, pentru a demonstra selectivitatea avantajelor generate de caracterul progresiv al structurii cotelor de impozitare din sectorul comerțului cu amănuntul, pe identificarea unei discriminări în funcție de originea națională a persoanelor impozabile.

- 48 Comisia adaugă, făcând trimitere la 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), că nu este suficient, pentru a stabili dacă o măsură fiscală este selectivă în favoarea anumitor întreprinderi, să se examineze dacă există o derogare de la regulile sistemului de referință, astfel cum sunt definite de statul membru în cauză, ci că este necesar de asemenea să se verifice dacă limitele sau structura sistemului de referință au fost stabilite în mod coerent sau, dimpotrivă, într-un mod clar arbitrar sau pătinitor, pentru a favoriza aceste întreprinderi, ceea ce ar fi cazul în speță. Comisia arată că, în acea hotărâre, Curtea a statuat că un avantaj selectiv de care beneficiau anumite societăți rezulta din însăși modalitatea în care era conceput impozitul în cauză. Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group SA și alții, (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981), ar confirma această abordare.
- 49 Comisia susține de asemenea, în măsura în care guvernul polonez justifică dispozitivul fiscal în cauză prin necesitatea de a ține seama de capacitatea de plată a întreprinderilor, că baza de impozitare care corespunde cifrei de afaceri nu este pertinentă în această privință, deoarece o cifră de afaceri semnificativă ar putea fi asociată cu o situație deficitară și invers. Faptul că o întreprindere este de mari dimensiuni nu ar însemna că aceasta are o capacitate de plată ridicată. Nici preocuparea de a combate optimizarea și evaziunea fiscală, invocată de asemenea de guvernul polonez, nu ar fi relevantă, deoarece riscul de eludare a bazei de impozitare nu s-ar concretiza decât în cadrul impozitelor pe profit.
- 50 Comisia precizează că analiza sa nu aduce atingere autonomiei fiscale a statelor membre. Republica Polonă ar rămâne suverană în materie, sub rezerva respectării normelor din Tratatul FUE privind ajutoarele de stat.
- 51 În ceea ce privește în special discuția privind stabilirea sistemului de referință, Comisia arată că, pentru a demonstra selectivitatea unei măsuri fiscale avantajoase, este necesar să se identifice acest sistem, compus dintr-un set coerent de norme care se aplică în general pe baza unor criterii aplicabile tuturor întreprinderilor care intră sub incidența domeniului său de aplicare, astfel cum este definit prin obiectivul acestuia și, ulterior, să se demonstreze că măsura în cauză derogă de la sistemul respectiv întrucât introduce diferențieri între întreprinderi care se află, în raport cu obiectivul menționat, într-o situație de fapt și de drept comparabilă. În speță, obiectul impozitului în cauză fiind cifra de afaceri a comerțului cu amănuntul, iar persoanele impozabile fiind comercianții cu amănuntul, în lumina obiectivului acestui impozit, toți comercianții cu amănuntul, indiferent de dimensiunea lor, s-ar afla într-o situație de fapt și de drept comparabilă. Sistemul de referință ar fi impozitarea cifrei de afaceri generată de comerțul cu amănuntul.
- 52 Cu toate acestea, la fel ca în cauza în care s-a pronunțat 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), sistemul de referință, astfel cum este prezentat de guvernul polonez, ar fi el însuși conceput în mod deliberat pentru a fi selectiv, fără ca acest lucru să poată fi justificat de obiectivul impozitului care ar fi de a

genera venituri la stat. Comisia nu ar fi neglijat faptul că se aplică aceleași cote și aceleași tranșe tuturor întreprinderilor de comerț cu amănuntul, dar, în pofida acestui fapt, comercianții cu amănuntul locali ar fi favorizați printr-o cotă medie efectivă zero sau mult mai scăzută decât comercianții cu amănuntul cu o cifră de afaceri semnificativă. Comisia invocă în această privință exemplul în cifre care figurează în decizia finală, a doua decizie atacată, la care se face referire la punctul 14 de mai sus. Rațiunea de a stabili tranșele nu ar putea fi, în lipsa unei justificări valabile din partea autorităților poloneze, decât de a favoriza micii comercianți cu amănuntul și de a taxa cele mai mari întreprinderi din acest sector.

- 53 Argumentul guvernului polonez potrivit căruia caracterul progresiv al impozitului din sectorul comerțului cu amănuntul ar fi justificat de dublul obiectiv de a obține venituri fiscale la stat, repartizând în același timp, în mod echitabil, sarcina fiscală între persoanele impozabile în funcție de capacitatea lor de plată, nu ar ține de etapa de stabilire a sistemului fiscal de referință, ci, eventual, de o justificare care poate fi adusă după identificarea unei derogări de la acest sistem. În orice caz, obiectivul intrinsec al impozitului care trebuie luat în considerare nu ar fi generarea de venituri fiscale, care ar reprezenta obiectivul oricărui impozit, ci de a impozita cifra de afaceri a comerțului cu amănuntul, tot astfel cum obiectivul unui impozit pe profit este de a impozita profiturile. După cum s-a menționat la punctul 49 de mai sus, obiectivul nu ar putea fi nici luarea în considerare a capacității de plată a diferitor întreprinderi care practică comerțul cu amănuntul.
- 54 Astfel, sistemul de referință ar fi fost stabilit în mod întemeiat, în deciziile atacate, ca fiind impozitarea cifrei de afaceri generate de comerțul cu amănuntul, fără un barem progresiv, nefiind însă reținută nicio cotă forfetară specifică, contrar a ceea ce afirmă guvernul maghiar.
- 55 Trebuie examinate argumentele rezumate mai sus.
- 56 Potrivit articolului 107 alineatul (1) TFUE, cu excepția derogărilor prevăzute de tratate, sunt incompatibile cu piața internă ajutoarele acordate de state sau prin intermediul resurselor de stat, sub orice formă, care denaturează sau amenință să denatureze concurența prin favorizarea anumitor întreprinderi sau a producerii anumitor bunuri, în măsura în care acestea afectează schimburile comerciale dintre statele membre.
- 57 Reiese dintr-o jurisprudență constantă că ajutoarele vizate la articolul 107 alineatul (1) TFUE nu se limitează la subvenții, întrucât includ nu numai prestații pozitive, precum subvențiile propriu-zise, ci și intervenții de stat care, sub diverse forme, reduc sarcinile care grevează în mod normal bugetul unei întreprinderi și care, astfel, fără să fie subvenții în sensul strict al termenului, au aceeași natură și efecte identice (a se vedea în acest sens Hotărârea din 23 februarie 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg*/Înalta Autoritate, 30/59, EU:C:1961:2, pagina 39, Hotărârea din 2 iulie 1974, *Italia/Comisia*, 173/73, EU:C:1974:71, punctul 33, Hotărârea din 15 martie 1994, *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, punctul 13, 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 71).
- 58 În materie fiscală, rezultă că o măsură prin care autoritățile publice acordă anumitor întreprinderi un tratament fiscal avantajos, care, deși nu presupune un transfer de resurse de stat, îi pune pe beneficiari într-o situație financiară mai favorabilă decât a celorlalți contribuabili, constituie un ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE (a se vedea Hotărârea din 15 martie 1994, *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, punctul 14, 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 21 decembrie 2016, *Comisia/World Duty Free Group și alții*, C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 56).
- 59 Demonstrarea existenței unui tratament fiscal avantajos rezervat anumitor întreprinderi, cu alte cuvinte caracterizarea selectivității măsurii în cauză, impune să se stabilească dacă, în cadrul unui regim juridic dat, această măsură este de natură să favorizeze anumite întreprinderi față de altele, care, având în

vedere obiectivul urmărit de regimul respectiv, s-ar găsi într-o situație de fapt și de drept comparabilă (a se vedea în acest sens și prin analogie Hotărârea din 2 iulie 1974, Italia/Comisia, 173/73, EU:C:1974:71, punctul 33, a se vedea de asemenea 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 75 și jurisprudența citată).

- 60 Mai precis, conform metodei de analiză consacrate în jurisprudență, calificarea unei măsuri fiscale avantajoase drept „selectivă” impune, într-o primă etapă, identificarea și examinarea prealabilă a regimului fiscal comun sau „normal” aplicabil [a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group SA și alții, C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 57, și Hotărârea din 28 iunie 2018, Andres (lichidator al Heitkamp BauHolding)/Comisia, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punctul 88 și jurisprudența citată].
- 61 În raport cu acest regim fiscal trebuie, într-o a doua etapă, să se aprecieze și, dacă este cazul, să se stabilească eventualul caracter selectiv al avantajului acordat prin măsura fiscală în cauză, demonstrând că aceasta derogă de la respectivul sistem „normal” prin aceea că introduce diferențieri între operatori care se găsesc, în raport cu obiectivul atribuit regimului fiscal comun sau „normal” aplicabil, într-o situație de drept și de fapt comparabilă (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 8 septembrie 2011, Paint Graphos și alții, C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punctul 49, și Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group SA și alții, C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 57). În schimb, în cazul în care se constată că avantajul fiscal (cu alte cuvinte diferențierea) se justifică prin natura și economia sistemului în care se înscrie, el nu poate constitui un avantaj selectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 noiembrie 2001, Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, EU:C:2001:598, punctul 42, Hotărârea din 15 decembrie 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, punctele 51 și 52, Hotărârea din 6 septembrie 2006, Portugalia/Comisia, C-88/03, EU:C:2006:511, punctul 52, Hotărârea din 22 decembrie 2008, British Aggregates/Comisia, C-487/06 P, EU:C:2008:757, punctul 83, și 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, punctele 58 și 60).
- 62 Din jurisprudență reiese că, atunci când este menționată natura sistemului „normal”, este vizat obiectivul atribuit acestuia, în timp ce, atunci când este menționată economia sistemului „normal”, sunt vizate normele sale de impozitare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 septembrie 2006, Portugalia/Comisia, C-88/03, EU:C:2006:511, punctul 81, și Hotărârea din 7 martie 2012, British Aggregates/Comisia, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, punctul 84). Este necesar să se sublinieze că noțiunea de obiectiv sau de natură a sistemului fiscal „normal” menționată mai sus se referă la principiile fondatoare sau directoare ale sistemului fiscal respectiv și nu se referă nici la politicile care pot eventual să fie finanțate prin resursele pe care le procură (precum, în speță, finanțarea măsurilor de politică familială) și nici la finalitățile care ar putea fi urmărite prin introducerea unor derogări de la acest sistem fiscal.
- 63 În speță, trebuie să se examineze mai întâi problema stabilirii regimului fiscal „normal” în raport cu care trebuie, în principiu, să fie analizată existența sau inexistența unui avantaj selectiv.
- 64 Trebuie subliniat, în măsura în care Comisia se referă în special în deciziile atacate la 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), că cele trei impozite care constituiau obiectul cauzelor în care s-a pronunțat acea hotărâre formau, împreună, regimul general de impozitare pentru toate societățile stabilite în Gibraltar, în timp ce, în speță, măsura calificată drept ajutor de stat de Comisie se înscrie în cadrul unui impozit sectorial specific privind vânzarea de mărfuri cu amănuntul către particulari. Așadar, regimul fiscal „normal” nu poate, în orice caz, să depășească acest sector (a se vedea în acest sens și prin analogie Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punctele 54-63).

- 65 Or, în mod întemeiat guvernul polonez susține că cotele de impozitare nu pot fi excluse din conținutul unui regim fiscal, astfel cum a procedat Comisia [a se vedea considerentele (22) și (29) ale deciziei de deschidere a procedurii, prima decizie atacată, și considerentele (46) și (49) ale deciziei finale, a doua decizie atacată]. Indiferent dacă impozitarea este la cote unice sau la cote progresive, nivelul impozitării face parte, la fel ca baza de impozitare, evenimentul impozabil și sfera persoanelor impozabile, din rândul caracteristicilor fundamentale ale regimului juridic al unei impuneri fiscale. Astfel cum subliniază guvernul polonez, însăși Comisia arată, la punctul 134 din Comunicarea privind noțiunea de ajutor de stat, că, „[î]n cazul impozitelor sau taxelor, sistemul de referință se bazează pe elemente cum ar fi baza de impozitare, persoanele impozabile, evenimentul impozabil și cotele de impozitare”. În lipsa unui nivel de impozitare care să permită să se stabilească care este economia regimului „normal”, este de altfel imposibil să se examineze dacă există o derogare avantajoasă în favoarea anumitor întreprinderi (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 septembrie 2006, Portugalia/Comisia, C-88/03, EU:C:2006:511, punctul 56, și Hotărârea din 7 martie 2012, British Aggregates/Comisia, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, punctul 52). Din acest motiv, eventual, în cazul în care, în cadrul aceluiași impozit, anumitor întreprinderi li se aplică cote de impozitare diferite față de alte întreprinderi, inclusiv scutiri diferite, este necesar să se determine care este situația „normală” în materie, care face parte din regimul „normal”, fără identificarea căreia metoda amintită la punctele 60 și 61 de mai sus nu se poate aplica.
- 66 Reiese de altfel din deciziile atacate și din argumentele în apărare ale Comisiei că aceasta a încercat să identifice un regim „normal”, care cuprinde o structură de impozitare la care să facă trimitere. Rezultă în special din considerentele (26) și (32) ale deciziei de deschidere a procedurii, prima decizie atacată, și din considerentele (47), (49) și (54) ale deciziei finale, a doua decizie atacată, că, pentru Comisie, acest regim ar trebui să fie unul în care cifra de afaceri a comercianților cu amănuntul este impozitată la o cotă unică la primul PLN (forfetar). Comisia arată de altfel că este regretabil că autoritățile poloneze nu i-au indicat o valoare pentru această cotă unică [considerentul (26) al deciziei de deschidere a procedurii, prima decizie atacată, și considerentul (47) al deciziei finale, a doua decizie atacată] și a sugerat chiar să fie reținută cota maximă de 1,4 % sau cota medie efectivă cea mai ridicată constatată pentru persoanele impozabile [considerentul (51) al deciziei de deschidere a procedurii, prima decizie atacată]. Totuși, trebuie să se constate că regimul „normal” cu cotă unică la care s-a referit Comisia în anumite pasaje din deciziile atacate este un sistem ipotetic, care nu putea fi reținut. Astfel, analiza caracterului selectiv sau nu al unui avantaj fiscal, care se desfășoară în cea de a doua etapă a metodei amintite la punctele 60 și 61 de mai sus, trebuie să fie efectuată în raport cu caracteristicile reale ale regimului fiscal „normal” în care se încadrează, identificate în prima etapă a acestei metode, iar nu în raport cu ipoteze nereținute de autoritatea competentă.
- 67 Prin urmare, Comisia a identificat, în deciziile atacate, un regim „normal” fie incomplet, fără cote de impozitare, fie ipotetic, cu o cotă de impozitare unică, ceea ce constituie o eroare de drept.
- 68 Date fiind caracterul sectorial al impozitului în cauză și absența unei gradări a cotelor diferențiate pentru anumite întreprinderi, singurul regim „normal” care putea fi reținut în speță era, astfel cum susține guvernul polonez, însuși impozitul din sectorul comerțului cu amănuntul, cu structura acestuia care includea gradația progresivă a cotelor și a tranșelor sale, incluzând însă, contrar susținerilor acestui guvern, reducerea bazei prevăzute pentru tranșa din cifra de afaceri cuprinsă între 0 și 17 milioane PLN, întrucât această reducere face parte *de facto* din structura impozitului, iar activitatea corespunzătoare intră în domeniul său de aplicare sectorial, deși este scutită de impozit.
- 69 Cu toate acestea, chiar dacă Comisia a săvârșit o eroare la identificarea regimului fiscal „normal” pertinent, trebuie verificat dacă concluzia la care a ajuns nu este justificată de alte motive care figurează în deciziile atacate și care ar permite identificarea existenței unui avantaj selectiv în favoarea anumitor întreprinderi.

- 70 Astfel, Comisia nu s-a limitat să considere că structura progresivă a impozitului în cauză deroga de la un regim „normal”, identificat, în speță, în mod incomplet sau ipotetic, ci a motivat de asemenea în esență existența unui avantaj selectiv în favoarea întreprinderilor care au o cifră de afaceri redusă în temeiul Hotărârii 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), care privea un regim fiscal în sine discriminatoriu în raport cu obiectivul pe care trebuia să îl urmărească, cu alte cuvinte în raport cu natura sa. În speță, Comisia a considerat că structura impozitului din sectorul comerțului cu amănuntul, cu cotele sale progresive și tranșele sale, era contrară obiectivului urmărit de acest impozit și avea, în această privință, efecte discriminatorii între întreprinderile din acest sector. Prin urmare, trebuie să se verifice dacă această apreciere este fondată.
- 71 Astfel, în cuprinsul considerentului (23) al deciziei de deschidere a procedurii, prima decizie atacată, și în cuprinsul considerentului (46) al deciziei finale, a doua decizie atacată, Comisia a arătat că „[era] de asemenea necesar să se examineze dacă limitele sistemului de referință au fost concepute de către statul membru în mod coerent sau, dimpotrivă, într-un mod clar arbitrar sau pătinitor, pentru a favoriza anumite întreprinderi”. În cuprinsul considerentului (47) al deciziei finale, a doua decizie atacată, Comisia a arătat că întreprinderile cu o cifră de afaceri mai mică erau supuse la o „cotă de impozitare medie efectivă mai mică față de întreprinderile cu o cifră de afaceri mai mare [...], deși ambele tipuri de întreprinderi [erau] implicate în aceeași activitate”. În cuprinsul considerentelor (28) și (29) ale deciziei de deschidere a procedurii, prima decizie atacată, Comisia a arătat că „obiectivul declarat al impozitului [era] de a colecta venituri la bugetul general”, că, „[î]n lumina acestui obiectiv, Comisia consideră că toți comercianții cu amănuntul [erau] într-o situație de fapt și de drept comparabilă, indiferent de cifra lor de afaceri”, că „[rezulta], așadar, că Polonia a conceput impozitul în mod deliberat astfel încât să favorizeze în mod arbitrar anumite întreprinderi” și că „[s]istemul [era] intenționat selectiv, într-un mod nejustificat de obiectivul impozitării”. Considerentul (49) al deciziei finale, a doua decizie atacată conține aprecieri similare cu acestea, cu precizarea însă, la considerentul (44) al aceleiași decizii, că obiectivul impozitului ar fi de a „impozita cifra de afaceri a tuturor întreprinderilor din sectorul comerțului cu amănuntul”.
- 72 Cu toate acestea, în primul rând, obiectivul identificat în decizia de deschidere a procedurii, prima decizie atacată, la considerentele (28) și (29), și anume contribuția la finanțarea bugetului general, este, astfel cum a arătat însăși Comisia în memoriile sale în apărare, un obiectiv comun tuturor impozitelor neafectate, care constituie componenta esențială a regimurilor fiscale, iar acest obiectiv este insuficient, în sine, pentru a determina natura diferitor impozite, de exemplu, în funcție de tipul persoanelor impozabile pe care le vizează, după cum impozitele sunt generale sau sectoriale sau în funcție de eventualul obiectiv special pe care îl vizează, de exemplu, în ceea ce privește taxele pentru a diminua anumite efecte asupra mediului (taxe ecologice). În plus, structura progresivă a cotelor de impozitare nu poate, în sine, să fie contrară obiectivului de colectare a veniturilor bugetare.
- 73 În al doilea rând, nu putea fi reținut nici obiectivul identificat în decizia finală, a doua decizie atacată, la considerentele (44) și (49), și anume impozitarea cifrei de afaceri a tuturor întreprinderilor din sectorul în cauză. Niciun element din dosar nu permite să se rețină că legiuitorul polonez a avut această intenție. Dimpotrivă, atât din expunerea de motive a Legii privind impozitul din sectorul comerțului cu amănuntul (a se vedea în acest sens secțiunea intitulată „obligatia fiscală și cotele de impozitare”), cât și din observațiile prezentate de autoritățile poloneze în cursul procedurii administrative care a condus la adoptarea deciziei finale, a doua decizie atacată [a se vedea, în acest sens, considerentul (27) al acestei decizii], reiese că obiectivul era de a pune în practică un impozit sectorial care să respecte principiul de redistribuire fiscală.
- 74 Reiese mai precis din elementele care figurează în dosar că Legea privind impozitul din sectorul comerțului cu amănuntul a instituit un impozit pe cifra de afaceri a comercianților cu amănuntul, indiferent de statutul lor juridic, pentru vânzările de mărfuri către particulari, urmând un scop redistributiv. Deși a fost prezentat ca permițând finanțarea unor măsuri de politică familială, impozitul

în cauză urma să contribuie la finanțarea bugetului general. Nu a fost semnalată nicio altă finalitate specifică, care să vizeze, de exemplu, să compenseze sau să descurajeze apariția efectelor negative care puteau fi generate de activitatea în cauză.

- 75 Pe de altă parte, contrar susținerilor Comisiei, economia impozitului în cauză, caracterizată printr-o structură de impozitare progresivă, era *a priori* în concordanță cu acest obiectiv, chiar dacă impozitul în cauză era un impozit pe cifra de afaceri. Astfel, este rezonabil să se considere că întreprinderile care înregistrează o cifră de afaceri ridicată pot, prin diferite economii de scară, să aibă costuri proporțional mai mici decât cele care realizează o cifră de afaceri mai mică – deoarece costurile unitare fixe (clădiri, impozite pe proprietăți imobiliare, echipamente, cheltuieli de personal, de exemplu) și costurile unitare variabile (aprovizionarea cu materii prime, de exemplu) scad cu volumul de activitate – și că acestea se pot bucura astfel de un venit disponibil proporțional mai mare care le face apte să plătească proporțional mai mult impozit pe cifra de afaceri.
- 76 Trebuie, așadar, să se confirme ceea ce susține în esență guvernul polonez, și anume că obiectivul acestui impozit viza instituirea unei impozitări sectoriale pe cifra de afaceri a comercianților cu amănuntul care să respecte scopul redistributiv.
- 77 Prin urmare, Comisia a săvârșit, în speță, o altă eroare prin faptul că a reținut drept obiectiv al impozitului pe comerțul cu amănuntul un obiectiv diferit de cel care era invocat de autoritățile poloneze.
- 78 Această a doua eroare este de altfel legată de prima pe care a săvârșit-o Comisia, deoarece obiectivul de a impozita cifra de afaceri a „tuturor întreprinderilor” din sectorul în cauză reținută de aceasta însemna, în realitate, în percepția sa, lipsa de reduceri, precum și existența unei cote uniforme de impozitare, ceea ce corespunde regimului fiscal ipotetic pe care a încercat să-l identifice, după cum arată ultimele două teze, identice, din considerentul (32) al deciziei de deschidere a procedurii, prima decizie atacată, și din considerentul (54) al deciziei finale, a doua decizie atacată, reproduse în continuare:
- „[Sistemul de referință] constă în impunerea unei cote de impozitare unice (forfetare) asupra vânzărilor cu amănuntul ale tuturor întreprinderilor implicate în comerțul cu amănuntul în Polonia [...]”.
- 79 În acest stadiu al analizei, problema care se pune este dacă Comisia a putut, în pofida celor două erori identificate mai sus în privința definirii sistemului de referință și a obiectivului său, să detecteze în mod corect elemente care să demonstreze existența unor avantaje selective în impozitul din sectorul comerțului cu amănuntul, ținând seama de regimul de referință și de obiectivul acestuia menționate la punctele 68 și 76 de mai sus, astfel cum rezultă ele din legislația poloneză. Problema este, mai exact, dacă Comisia a demonstrat că structura de impozitare aleasă de autoritățile poloneze era contrară obiectivului acestui regim.
- 80 Este necesar să se amintească faptul că instanța Uniunii s-a pronunțat de mai multe ori cu privire la existența sau inexistența unor avantaje selective în cadrul unor regimuri fiscale sau, mai general, a unor sisteme de contribuții obligatorii, care se caracterizau prin prezența unor reguli de ajustare a acestor contribuții în funcție de situația persoanelor impozabile. În această privință, faptul că un impozit se caracteriza printr-o structură de impozitare progresivă, prin reduceri la bază, prin plafonări sau prin alte dispozitive de ajustare și faptul că rezultatul acestora erau niveluri de impozitare efective diferite în funcție de baza de impozitare a contribuabililor sau în funcție de dispozitivele de ajustare menționate nu reflectă în mod necesar, astfel cum rezultă din jurisprudența amintită la punctele 58-62 de mai sus, existența unui avantaj selectiv în favoarea anumitor întreprinderi.

- 81 Această afirmație este ilustrată în special prin diferite exemple concrete referitoare la problema formulată la punctul 79 de mai sus, care permit să se detecteze circumstanțele în care poate fi identificată sau nu existența unei derogări de la aplicarea regimului „normal”, ca urmare a faptului că o măsură de ajustare a impozitului în cauză nu respectă natura regimului menționat, cu alte cuvinte obiectivul acestuia.
- 82 Astfel, în ceea ce privește cauzele în care a fost identificată o astfel de derogare, în Hotărârea din 8 noiembrie 2001, *Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, punctele 49- 55), în Hotărârea din 22 decembrie 2008, *British Aggregates/Comisia* (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punctele 86 și 87), în Hotărârea din 26 aprilie 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), 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, punctele 85-108), și 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, punctele 58-94 coroborate cu punctul 123), în care era vorba despre o plafonare, în cazul primei dintre aceste hotărâri, despre scutiri, în cele trei hotărâri următoare, și, respectiv, despre reducerea bazei de impozitare, în cea din urmă, Curtea a considerat, având în vedere obiectivele impozitelor în discuție, care vizau combaterea externalităților negative, în special de mediu, în ceea ce privește primele trei dintre aceste hotărâri, instituirea unui regim general de impozitare a tuturor întreprinderilor, în ceea ce privește hotărârea următoare, și amortizarea, în vederea impozitului pe profit, a fondului comercial din achiziții de active ale întreprinderilor în anumite circumstanțe, în ceea ce privește cea din urmă dintre aceste hotărâri, că avantajele care erau rezervate anumitor întreprinderi față de altele care se aflau într-o situație comparabilă în raport cu aceste obiective erau, din această cauză, selective.
- 83 Reiese din aceste hotărâri că, indiferent dacă obiectivul impozitului include sau nu o finalitate legată de impactul activității întreprinderilor obligate la plata impozitului, indiferent dacă avantajul vizează un anumit sector economic în raport cu alte întreprinderi impozabile ori o formă specială de exploatare a întreprinderilor sau indiferent dacă avantajul potențial este recunoscut oricărei întreprinderi impozabile, în cazul în care acest avantaj conduce la diferențe de tratament care sunt contrare obiectivului impozitului, el are un caracter selectiv. Cu toate acestea, însuși obiectivul unui impozit poate include o ajustare care să vizeze repartizarea efortului fiscal sau limitarea impactului acestuia. Situațiile specifice care deosebesc unele persoane impozabile de altele pot fi de asemenea luate în considerare fără ca obiectivul impozitului să fie încălcat.
- 84 În această privință, în Hotărârea din 8 noiembrie 2001, *Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, punctele 33-36), menționată la punctul 82 de mai sus, Curtea a indicat că rambursarea parțială a taxelor pe energia consumată de întreprinderi, aplicabilă atunci când aceste taxe depășeau un anumit prag din valoarea netă a producției întreprinderilor respective, nu constituia un ajutor de stat în cazul în care de el beneficiau toate întreprinderile supuse acestor taxe, indiferent de obiectul lor de activitate, și în condițiile în care el putea duce la niveluri de impozitare diferite între întreprinderi care consumau aceeași cantitate de energie.
- 85 De asemenea, 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, punctele 77-83), menționată la punctul 82 de mai sus, Curtea a statuat că avantajele care puteau decurge din plafonarea generalizată, la 15 % din profit, a celor două impozite care se aplicau societăților și a căror bază de impozitare nu era profitul, care putea conduce la plata unui impozit diferit de întreprinderile care aveau aceeași bază de impozitare, erau stabilite pe baza unor criterii obiective, independent de alegerile făcute de întreprinderile în cauză și nu erau, așadar, de natură selectivă.
- 86 În Hotărârea din 8 septembrie 2011, *Paint Graphos și alții* (C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punctele 48-62), Curtea a declarat că, în cadrul impozitului pe profit, care constituia regimul „normal” în acea cauză, scutirea totală de care beneficiau societățile cooperative nu constituia un avantaj selectiv, având

în vedere faptul că acestea nu se aflau într-o situație de fapt și de drept comparabilă cu cea a societăților comerciale, cu condiția de a se verifica că ele acționau efectiv în condițiile inerente logicii cooperatiste, care includea o marjă de profit net inferioară celei a societăților de capitaluri.

- 87 În Hotărârea din 29 martie 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punctele 37-44), Curtea a apreciat, luând de asemenea în considerare situația specială a anumitor întreprinderi, că un mecanism de soluționare forfetară a litigiilor fiscale vechi, deschis întreprinderilor care îndeplinesc criterii obiective și care nu le plasează într-o situație de fapt și de drept comparabilă cu cea a altor întreprinderi, nu reprezenta un avantaj selectiv, chiar dacă putea conduce la plata a mai puține impozite de către beneficiarii acestui mecanism, în aceleași condiții, decât alte întreprinderi.
- 88 De asemenea, în Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), amintită la punctul 82 de mai sus, Curtea a arătat că, în cadrul unui impozit pe marile centre comerciale, a cărui bază de impozitare era constituită în mod esențial din suprafață de vânzare și care viza să corecteze și să compenseze externalitățile negative în materie de mediu și de amenajare a teritoriului, reducerea de 60 % sau scutirea totală de care beneficiau centrele comerciale care desfășurau anumite activități, precum și cele a căror suprafață de vânzare era mai mică de un anumit prag nu constituiau ajutoare de stat dacă se confirma că aceste centre comerciale erau efectiv într-o situație diferită de cea a altor centre comerciale impozabile, din perspectiva impactului pe care impozitul în cauză urmărea să îl corecteze și să îl compenseze, așadar din perspectiva obiectivelor acestui impozit.
- 89 Aceste exemple confirmă că există impozite care, prin natura lor, nu exclud posibilitatea să fie însoțite de mecanisme de ajustare, care pot merge până la scutiri, fără însă ca aceste dispozitive să conducă la acordarea de avantaje selective. În rezumat, caracterul selectiv al acestora lipsește dacă aceste diferențe de impozitare și avantajele care decurg, chiar justificate numai prin rațiunea care guvernează repartizarea impozitului între contribuabili, rezultă din aplicarea pură și simplă, nederogatorie, a regimului „normal”, în cazul în care situațiile comparabile sunt tratate în mod similar și dacă aceste dispozitive de ajustare nu încalcă obiectivul impozitului respectiv. De asemenea, dispozițiile speciale prevăzute pentru anumite întreprinderi în considerarea unor situații care le caracterizează și prin care beneficiază de o ajustare sau chiar de o scutire de impozit nu trebuie să fie analizată ca reprezentând un avantaj selectiv dacă aceste dispoziții nu contravin obiectivului impozitului în cauză. În această privință, faptul că numai contribuabilii care îndeplinesc condițiile pentru aplicarea unei măsuri pot beneficia de ea nu poate, în sine, să confere măsurii respective un caracter selectiv (a se vedea Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group SA și alții, C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 59 și jurisprudența citată). Astfel de dispozitive îndeplinesc condiția de conformitate cu natura și cu economia generală a sistemului din care acestea fac parte, menționată la punctul 61 de mai sus.
- 90 În schimb, în cazul în care întreprinderilor care se află într-o situație comparabilă în raport cu obiectivul impozitului sau cu rațiunea care justifică o ajustare a acestuia nu li se aplică un tratament egal în această privință, această discriminare generează un avantaj selectiv susceptibil să constituie un ajutor de stat dacă sunt îndeplinite celelalte condiții enunțate la articolul 107 alineatul (1) TFUE.
- 91 De asemenea, în special structurile de impozitare progresive, inclusiv cu reduceri la bază importante, care nu sunt excepționale în sistemul fiscal al statelor membre, nu implică, în sine, existența unor elemente de ajutor de stat. În Comunicarea privind noțiunea de ajutor de stat, Comisia arată în această privință, la punctul 139, că natura progresivă a impozitului pe venit poate fi justificată de scopul redistributiv al unui astfel de impozit. Cu toate acestea, nimic nu permite ca acest tip de apreciere să se limiteze, astfel cum face Comisia în considerentele (58) și (59) ale deciziei finale, a doua decizie atacată, la impozitele pe venit și să fie exclus în cazul impozitelor vizând activitatea întreprinderilor, iar nu venitul net sau profitul lor. Astfel, nu reiese din jurisprudența amintită la punctele 58-62 de mai sus că, pentru a evita calificarea drept avantaj selectiv a unei măsuri de ajustare a unui impozit, un stat membru ar putea recurge numai la criterii de ajustare limitate la anumite finalități, cum ar fi redistribuirea bogăției și prevenirea sau compensarea unor efecte negative care ar putea fi generate de

activitatea în cauză. Ceea ce este necesar în acest sens este ca ajustarea dorită să nu fie arbitrară, în mod contrar situației din cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 22 decembrie 2008, *British Aggregates/Comisia* (C-487/06 P, EU:C:2008:757), menționată la punctul 82 de mai sus, să fie aplicată în mod nediscriminatoriu și să fie conformă cu obiectivul impozitului respectiv. De exemplu, dispozitivele de ajustare, menționate la punctele 84, 85 și 87 de mai sus, pe care Curtea nu le-a considerat ca fiind selective, nu urmăreau scopul de taxare proporțională cu externalități negative și de altfel nici scopul redistributiv, ci alte finalități. În plus, astfel cum s-a arătat deja la punctul 75 de mai sus, nu este exclus ca un scop redistributiv să poată justifica de asemenea natura progresivă a impozitului pe cifra de afaceri, după cum susține în speță în mod întemeiat guvernul polonez. Scopul redistributiv poate de altfel chiar să justifice o scutare totală pentru anumite întreprinderi, astfel cum ilustrează cauza menționată la punctul 86 de mai sus.

- 92 Prin urmare, în cazul unui impozit pe cifra de afaceri, un criteriu de ajustare care ia forma unei impozitări progresive de la un anumit nivel, chiar ridicat, și care poate corespunde intenției de a impozita activitatea unei întreprinderi numai în cazul în care această activitate are o anumită importanță nu implică, în sine, existența unui avantaj selectiv.
- 93 Rezultă, așadar, din cuprinsul punctelor 79-92 de mai sus că Comisia nu a putut deduce în mod întemeiat existența unor avantaje selective aferente impozitului din sectorul comerțului cu amănuntul din simpla structură progresivă a acestui nou impozit.
- 94 Cu toate acestea, în cazul în care Comisia ar demonstra, în deciziile atacate, că structura progresivă de impozitare reținută în concret a fost stabilită într-un mod care lipsește, în mare măsură, de conținut obiectivul impozitului respectiv, s-ar putea considera că avantajul pe care îl pot obține întreprinderile care beneficiază de o impozitare scăzută sau inexistentă în raport cu alte întreprinderi este selectiv.
- 95 Prin urmare, trebuie să se verifice și aspectul dacă, în deciziile atacate, s-a demonstrat acest lucru.
- 96 Or, trebuie să se constate că, în deciziile atacate, Comisia s-a limitat să considere că însuși principiul unei impozitări progresive ar genera un avantaj selectiv [considerentele (32) și (37) ale deciziei de deschidere a procedurii, prima decizie atacată, considerentele (47), (49) și (54) ale deciziei finale, a doua decizie atacată], fapt care, având în vedere cele arătate la punctul 92 de mai sus, constituie o eroare de drept.
- 97 Numai în cuprinsul considerentului (51) al deciziei finale, a doua decizie atacată, Comisia a evidențiat elemente care ar putea conduce la demonstrarea faptului că structura progresivă reținută în speță pentru impozitul din sectorul comerțului cu amănuntul nu era compatibilă cu obiectivul acestuia, astfel cum a fost menționat la punctul 76 de mai sus. Comisia a arătat astfel că a dedus în esență din diferite date publice că, în luna septembrie a anului 2016, numai 109 persoane impozabile din cele 200 000 de întreprinderi care își desfășurau activitatea în sectorul comerțului cu amănuntul ar fi depășit pragul cifrei de afaceri lunare de 17 milioane PLN, reprezentând 4 milioane de euro, de la care era impozitată cifra de afaceri.
- 98 Cu toate acestea, acest element de fapt izolat, care nu a fost discutat, astfel cum au confirmat părțile în ședință, cu autoritățile poloneze în cursul procedurii administrative, nu corespunde unui raționament diferit de cel care vizează însuși principiul unei impozitări progresive și, în consecință, este, în orice caz, insuficient pentru a constitui o motivare de natură să stabilească incompatibilitatea structurii progresive reținute în speță pentru impozitul din sectorul comerțului cu amănuntul cu obiectivul acestui impozit.
- 99 Pe de altă parte, în mod cert, în deciziile atacate, Comisia a arătat că structura de impozitare progresivă a impozitului din sectorul comerțului cu amănuntul conducea la un tratament diferit al întreprinderilor care se aflau într-o situație de fapt și de drept comparabilă, cu alte cuvinte conducea la un tratament discriminatoriu. Totuși, deși l-a ilustrat în mod concret, Comisia a făcut referire în această privință, în

principal, numai la faptul că cota medie efectivă și cota marginală de impozitare a întreprinderilor urma să varieze în funcție de cifra lor de afaceri [considerentele (24), (25), (27), (28), (32) și (37) ale deciziei de deschidere a procedurii, prima decizie atacată, precum și considerentele (47), (49), (53) și (54) ale deciziei finale, a doua decizie atacată]. Or, această variație a cotei medii efective și a cotei marginale în funcție de importanța bazei de impozitare este inherentă oricărui sistem de impozitare cu structură progresivă, iar un astfel de sistem nu este, în sine și numai din această cauză, astfel cum s-a arătat la punctul 92 de mai sus, de natură să genereze avantaje selective. Prin urmare, atunci când structura de impozitare progresivă a unui impozit reflectă obiectivul urmărit de acest impozit, nu se poate considera că două întreprinderi care au o bază de impozitare diferită se află într-o situație de fapt comparabilă în raport cu acest obiectiv.

- 100 În deciziile atacate, Comisia a făcut referire de asemenea la circumstanțele că, *de facto*, impozitul din sectorul comerțului cu amănuntul ar afecta mai puternic întreprinderile de origine străină decât întreprinderile de origine poloneză și ar afecta mai mult rețelele de distribuție organizate într-un mod integrat decât rețelele de distribuție care recurg, în mare măsură, la francize.
- 101 În ceea ce privește prima dintre aceste circumstanțe, contestată de guvernul polonez, este suficient să se constate, astfel cum s-a arătat la punctul 47 de mai sus, că însăși Comisia a amintit în ședință că deciziile atacate nu se întemeiau, în ceea ce privește demonstrarea selectivității avantajelor generate de structura cotelor acestui impozit, pe identificarea unei discriminări în funcție de originea națională a persoanelor impozabile. Pe de altă parte, trebuie subliniat că, chiar dacă ar fi dovedite, în cazul în care circumstanțele menționate la punctul 100 de mai sus sunt numai consecința aplicării unei structuri de impozitare progresivă corespunzătoare obiectivului și economiei impozitului în discuție și în cazul în care diferitele întreprinderi care pot intra în domeniul de aplicare al impozitului sunt libere să adopte modul lor de organizare, nici aceste circumstanțe nu pot conduce la concluzia că situațiile de fapt și de drept comparabile sunt tratate în mod diferit sau invers. De altfel, după cum a susținut guvernul polonez în cererile sale introductive, fără a fi contestat de Comisie, în Polonia, atât lanțurile de distribuție de origine străină, cât și lanțurile de distribuție de origine poloneză recurg la sistemul francizei. În plus, situația unui magazin în sistem de franciză este diferită de cea a unui magazin integrat. Astfel, primul este autonom, în principiu, atât pe plan juridic, cât și pe plan financiar, față de francizorul său, ceea ce nu este cazul unui magazin integrat față de întreprinderea care îl controlează, indiferent că este o filială sau o sucursală în cadrul unui sistem de distribuție.
- 102 Prin urmare, Comisia nu a reușit să demonstreze, în deciziile atacate, existența unui avantaj selectiv care ar introduce o diferențiere între operatori care se găsesc, în raport cu obiectivul atribuit de legiuitorul polonez impozitului din sectorul comerțului cu amănuntul, într-o situație de fapt și de drept comparabilă. Erorile săvârșite de Comisie în privința definirii regimului fiscal „normal”, în privința obiectivului acestuia și a existenței de principiu, în opinia sa, a unor avantaje selective în cadrul unei structuri de impozitare progresivă pe cifra de afaceri nu i-au permis să verifice dacă structura progresivă reținută în concret conducea, în raport cu obiectivul impozitului, la un tratament diferit al întreprinderilor care se aflau într-o situație de fapt și de drept comparabilă, de exemplu, să verifice în mod corespunzător dacă impozitarea sectorială în cauză nu se aplica în realitate unei părți mult prea mici din activitatea pe care trebuia să o cuprindă, cauzând astfel un avantaj selectiv în favoarea întreprinderilor care nu erau cuprinse în această parte, deși aveau o activitate importantă în acest domeniu.
- 103 Prin urmare, fără a fi necesar să se examineze celelalte motive și argumente ale guvernului polonez, se impune anularea deciziei finale, a doua decizie atacată, în temeiul motivului fondat pe existența unei erori în privința calificării juridice a măsurii în cauză drept ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.
- 104 Având în vedere același motiv, în ceea ce privește decizia de deschidere a procedurii, prima decizie atacată, trebuie amintit că s-a statuat în mod constant că, atunci când Comisia examinează măsurile de ajutor în temeiul articolului 107 TFUE pentru a stabili dacă acestea sunt compatibile cu piața

internă, ea are obligația de a deschide procedura prevăzută la articolul 108 alineatul (2) TFUE, în cazul în care, după faza examinării preliminare, nu a putut să înlăture toate dificultățile care împiedicau să se rețină compatibilitatea acestor măsuri cu piața internă. Aceleași principii se aplică atunci când Comisia are în continuare îndoieli cu privire la însăși calificarea măsurii examinate drept ajutor în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE. Prin urmare, nu se poate imputa, în principiu, Comisiei deschiderea procedurii respective, pe baza, printre altele, a unor îndoieli cu privire la caracterul de ajutoare, în sensul menționat mai sus, al măsurilor care fac obiectul acestuia (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 mai 2005, Italia/Comisia, C-400/99, EU:C:2005:275, punctul 47).

- 105 Cu toate acestea, având în vedere consecințele deschiderii procedurii prevăzute la articolul 108 alineatul (2) TFUE asupra măsurilor considerate drept ajutoare noi, supuse autorizării prealabile a Comisiei în temeiul articolului 108 alineatul (3) TFUE (denumite în continuare „ajutoare noi”), în cazul în care statul membru în cauză invocă în faza examinării preliminare faptul că aceste măsuri nu constituie ajutoare în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, Comisia trebuie să efectueze, înainte de deschiderea acestei proceduri, o examinare suficientă a acestui aspect pe baza informațiilor care i-au fost comunicate în acest stadiu, 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). Astfel, această deschidere a procedurii are în special drept consecință normală suspendarea măsurilor examinate, mai ales atunci când aceasta este impusă, precum în speță, de Comisie statului membru în cauză în temeiul articolului 13 alineatul (1) din Regulamentul 2015/1589.
- 106 În această privință, în cazul în care calificarea provizorie drept ajutor nou de către Comisie rezultă din incertitudini de natură factuală sau economică privind natura, conținutul și efectele măsurii în cauză și privind contextul acesteia și chiar dacă, în cele din urmă, rezultă că această calificare era eronată având în vedere elementele noi prezentate ulterior, decizia de deschidere a procedurii rămâne justificată având în vedere înseși îndoielile legitime pe care le-a avut Comisia la momentul adoptării deciziei (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 mai 2005, Italia/Comisia, C-400/99, EU:C:2005:275, punctele 48 și 49). În acest sens, s-a considerat că controlul de legalitate exercitat de Tribunal asupra unei decizii de deschidere a procedurii oficiale de investigare trebuie în mod necesar să fie limitat și că, în cazul în care reclamantul contestă aprecierea Comisiei cu privire la calificarea măsurii în litigiu drept ajutor de stat, controlul instanței Uniunii este limitat la verificarea aspectului dacă Comisia nu a săvârșit erori vădite de apreciere atunci când a considerat că nu putea să înlăture toate dificultățile referitoare la acest aspect în cursul unei prime examinări a măsurii respective (Hotărârea din 21 iulie 2011, Alcoa Trasformazioni/Comisia, C-194/09 P, EU:C:2011:497, punctul 61, și Hotărârea din 9 septembrie 2014, Hansestadt Lübeck/Comisia, T-461/12, EU:T:2014:758, punctul 42).
- 107 Astfel, în cazul în care, având în vedere elementele de care dispunea deja Comisia la momentul deschiderii procedurii, rezultă că calificarea drept ajutor nou a măsurii în cauză trebuia în mod vădit să fie înlăturată din acest stadiu, decizia de deschidere a procedurii cu privire la măsura respectivă trebuie să fie anulată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 mai 2005, Italia/Comisia, C-400/99, EU:C:2005:275, punctul 48).
- 108 Același lucru este valabil în situația de față, în care Comisia și-a întemeiat în esență calificarea provizorie drept ajutor nou pe o analiză a elementelor aflate în posesia sa care era vădit eronată. Astfel, decizia de deschidere a procedurii, prima decizie atacată, nu a fost justificată, în ceea ce privește problema existenței unui ajutor nou, de îndoieli legitime în acel stadiu al dosarului, ci de o luare de poziție susținută de un raționament juridic care nu permite în mod legal să justifice această decizie, astfel cum reiese din cuprinsul punctelor 63 și 102 de mai sus. Caracterul de principiu al poziției susținute de Comisie, potrivit căreia, printre altele, o impozitare progresivă aplicată unui impozit pe cifra de afaceri determină, în sine, avantaje selective, este de altfel confirmat de faptul că raționamentul său rezultă fără diferențe semnificative din decizia menționată și din decizia finală, a doua decizie atacată.

- 109 Prim urmare, decizia de deschidere a procedurii, prima decizie atacată, trebuie de asemenea să fie anulată, inclusiv ordinul de suspendare a „aplicării impozitului progresiv”, care figurează în cuprinsul acesteia, întrucât un astfel de ordin presupune ca măsura de stat pe care o vizează să fi fost calificată în mod întemeiat drept ajutor nou ilegal, în cadrul unei analize provizorii, în condițiile prezentate la punctele 104-108 de mai sus, astfel cum reiese din articolul 13 alineatul (1) din Regulamentul 2015/1589, potrivit căruia, „[d]upă 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”. Astfel, această dispoziție vizează numai ajutoarele noi ilegale, în sensul articolului 1 litera (f) din același regulament, cu alte cuvinte măsurile care trebuie, printre altele, să poată corespunde, în cadrul analizei provizorii menționate mai sus, definiției unui ajutor de stat, astfel cum figurează aceasta la articolul 107 alineatul (1) TFUE (a se vedea în acest sens, Hotărârea din 25 aprilie 2018, Ungaria/Comisia, T-554/15 și T-555/15, în prezent în recurs, EU:T:2018:220, punctele 30, 153 și 154). Astfel, în speță, soarta ordinului de suspendare nu poate fi separată de soarta deciziei de deschidere a procedurii, iar aceasta trebuie să fie anulată, fără a fi necesar să se examineze dacă, luat în considerare în mod izolat, motivul invocat de guvernul polonez, întemeiat pe o încălcare a articolului 13 alineatul (1) din Regulamentul 2015/1589, este sau nu este fondat în raport cu argumentele care îl susțin.
- 110 Având în vedere cele de mai sus, nu mai este necesar să se examineze celelalte motive și argumente invocate de guvernul polonez împotriva deciziei de deschidere a procedurii, prima decizie atacată.
- 111 Rezultă din ansamblul considerațiilor de mai sus că cele două acțiuni în anulare ale Republicii Polone trebuie admise.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 112 Potrivit articolului 134 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 efectuate de Republica Polonă, conform concluziilor celei din urmă.
- 113 Potrivit articolului 138 alineatul (1) din Regulamentul de procedură, statele membre care au intervenit în litigiu suportă propriile cheltuieli de judecată. Prin urmare, Ungaria trebuie să suporte propriile cheltuieli de judecată.

Pentru aceste motive,

TRIBUNALUL (Camera a noua extinsă)

declară și hotărăște:

- 1) Anulează Decizia C(2016) 5596 final a Comisiei din 19 septembrie 2016 privind ajutorul de stat SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) – Polonia – Impozit polonez în sectorul comerțului cu amănuntul.**
- 2) Anulează Decizia (UE) 2018/160 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.**
- 3) Comisia Europeană suportă propriile cheltuieli de judecată, precum și pe cele efectuate de Republica Polonă în cauzele T-836/16 și T-624/17.**

4) Ungaria suportă propriile cheltuieli de judecată în cauzele T-836/16 și T-624/17.

Gervasoni

Madise

da Silva Passos

Kowalik-Bańczyk

Mac Eochaidh

Pronunțată astfel în ședință publică la Luxemburg, la 16 mai 2019.

Semnături