



KOMISJA EUROPEJSKA

Bruksela, dnia 19.9.2016 r.  
C(2016) 5596 final

WERSJA UPUBLICZNIONA

Niniejszy dokument został udostępniony  
wyłącznie w celach informacyjnych.

**Przedmiot: Pomoc państwa SA.44351(2016/C) (ex 2016/EO) – Polska – Podatek od sprzedaży detalicznej w Polsce**

Szanowni Państwo!

Komisja pragnie poinformować Polskę, że po dokładnym zapoznaniu się z informacjami przedłożonymi przez polskie władze, a dotyczącymi wskazanego powyżej środka, podjęła decyzję o wszczęciu postępowania przewidzianego w art. 108 ust. 2 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (zwanego dalej „Traktatem”).

## 1. PROCEDURA

- (1) Z informacji prasowych opublikowanych w lutym 2016 r. Komisja dowiedziała się, że Polska rozważa przyjęcie ustawy wprowadzającej podatek obrotowy od sprzedaży detalicznej obejmujący progresywne stawki podatku.
- (2) W dniach 11 lutego i 30 maja 2016 r. służby Komisji wystosowały do władz polskich dwa pisma, w których zwróciły się o więcej informacji na temat planowanej ustawy i wezwały władze polskie do skonsultowania się ze służbami Komisji przed jej przyjęciem. Służby Komisji podkreśliły podobieństwa między planowaną ustawą a węgierską opłatą z tytułu kontroli łańcucha żywnościowego i zwróciły uwagę władz polskich na przeprowadzoną przez Komisję wstępną ocenę

Jego Ekscelencja  
Pan Witold Waszczykowski  
Minister Spraw Zagranicznych  
Al. Szucha 23  
PL-00 - 580 Warszawa

pomocy państwa w związku z tą opłatą<sup>1</sup>. Służby Komisji powiadomiły też Polskę, że w przypadku wprowadzenia środka stanowiącego pomoc państwa bez uprzedniej zgody Komisji Komisja może być zmuszona do wydania nakazu zawieszenia.

- (3) Władze polskie udzieliły odpowiedzi na pisma Komisji odpowiednio w dniach 2 marca i 27 czerwca 2016 r. W piśmie z dnia 2 marca 2016 r. władze polskie zobowiązały się, że przekażą Komisji projekt ustawy, kiedy będzie on gotowy. W piśmie z dnia 27 czerwca 2016 r. władze polskie powiadomiły Komisję, że projekt ustawy został już złożony w Sejmie i wkrótce zostanie przyjęty. Przekazały też służbom Komisji tekst projektu ustawy.
- (4) W dniu 6 lipca 2016 r. Sejm RP przyjął ustawę o podatku od sprzedaży detalicznej<sup>2</sup> (zwaną dalej „ustawą”). Ustawa weszła w życie w dniu 1 września 2016 r.
- (5) Pismem z dnia 8 lipca 2016 r. Komisja poinformowała Polskę o wstępnej opinii w sprawie ustawy i zwróciła się do polskich władz o wyrażenie opinii na temat ewentualnego wydania przez Komisję nakazu zawieszenia. Odpowiedź władz polskich otrzymano w dniu 22 lipca.
- (6) W dniu 4 sierpnia 2016 r. Komisja otrzymała skargę dotyczącą pomocy państwa w sprawie tego samego środka.

## **2. OPIS ŚRODKA**

- (7) Ustawa wprowadza nowy podatek dla sektora detalicznego w Polsce (zwany dalej „podatkiem od sprzedaży detalicznej”). Deklarowanym celem podatku od sprzedaży detalicznej jest zwiększenie dochodów podatkowych budżetu państwa. Zdaniem Polski dodatkowe środki pochodzące z podatku od sprzedaży detalicznej są niezbędne do sfinansowania programu świadczeń wychowawczych „Rodzina 500+”. Podatkiem objęte są wszystkie przedsiębiorstwa prowadzące w Polsce działalność w zakresie sprzedaży detalicznej dowolnych towarów. Podstawę opodatkowania stosowaną przy pobieraniu podatku od sprzedaży detalicznej stanowi miesięczny przychód przedsiębiorstwa ze sprzedaży detalicznej.
- (8) Ustawa określa progresywny charakter podatku od sprzedaży detalicznej i obejmuje trzy różne progi podatkowe i stawki podatku:
  - w przypadku miesięcznego przychodu przedsiębiorstwa ze sprzedaży detalicznej wynoszącego poniżej 17 mln PLN (ok. 3,84 mln EUR) stosowany jest podatek 0 %;
  - w przypadku miesięcznego przychodu przedsiębiorstwa ze sprzedaży detalicznej wynoszącego od 17 mln PLN do 170 mln PLN stosowany jest podatek 0,8 %;

---

<sup>1</sup> Zob. decyzja Komisji w sprawie poprawki w węgierskiej opłacie z tytułu kontroli łańcucha żywnościowego, Dz.U. C 277 z 21.8.2015; zob. też decyzje Komisji w sprawach: SA.39235 – Węgry – Podatek od reklam, Dz.U. C 136 z 24.4.2015; oraz SA.41187 – Węgry – Składka na cele zdrowotne wnoszona przez sektor tytoniowy, Dz.U. C 277 z 21.8.2015.

<sup>2</sup> Dz. U. z 2016 r. poz. 1155.

- w przypadku miesięcznego przychodu przedsiębiorstwa ze sprzedaży detalicznej przekraczającego 170 mln PLN stosowany jest podatek 1,4 %.

Podatnicy są zobowiązani wpłacać podatek od sprzedaży detalicznej w miesięcznych okresach rozliczeniowych w terminie do dwudziestego piątego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy.

### 3. STANOWISKO STRONY POLSKIEJ

- (9) Polskie władze twierdzą, że ponieważ podatek od sprzedaży detalicznej stanowi podatek bezpośredni z tytułu odpłatnego zbycia towarów konsumentom, wchodzi on w zakres polskiej autonomii fiskalnej, Polska ma więc swobodę w zakresie decydowania o jego kształcie, tak aby zapewnić jak najskuteczniejsze osiągnięcie zakładanych celów środka. Strona polska twierdzi, że podatek zostanie wprowadzony w sposób, który zapewni, aby był prosty do zastosowania i oparty na obiektywnym kryterium – czyli na wielkości obrotów przedsiębiorstwa. Strona polska uważa ponadto, że podatek od sprzedaży detalicznej nie prowadzi do dyskryminacji ze względu na branżę, formę prawną, sposób organizacji działalności, zyskowość i pochodzenie kapitału.
- (10) Władze polskie są też zdania, że sprawy węgierskie przywołane w pismach Komisji (zob. pkt (2) wyżejpowyżej) nie są właściwym punktem odniesienia w przedmiotowej sprawie, ponieważ podatek od sprzedaży detalicznej charakteryzuje się mniejszą progresywnością stawki podatkowej niż opłaty badane w związku ze sprawami węgierskimi (które zakładają od 4 do 8 stawek o ogromnym zróżnicowaniu<sup>3</sup>), ze względu na strukturę rynku w Polsce nie prowadzi do dyskryminacji między przedsiębiorstwami zagranicznymi i krajowymi, nie zakłada zróżnicowania ze względu na strukturę udziałową/kapitałową, a ponadto ma inny cel (dochód z podatku w Polsce ma trafiać do budżetu państwa i – zdaniem Polski – jest konieczny do pokrycia kosztów programu świadczeń wychowawczych „Rodzina 500+”). Strona polska twierdzi również, że progresywny charakter podatku jest spójny z ogólną logiką krajowego systemu podatkowego.
- (11) Ponadto Polska dokonuje rozróżnienia między szczeblową i globalną progresją podatkową. W przypadku progresji szczeblowej wyższa stawka stosowana jest jedynie do nadwyżki podstawy opodatkowania ponad próg, która wyznacza nową stawkę, podczas gdy w przypadku globalnej progresji podatkowej wyższe stawki stosuje się do całego przychodu. Strona polska twierdzi, że polski system podatkowy charakteryzuje się progresją szczeblową, co dotyczy również badanego środka. Argumentuje, że progresja szczeblowa nie prowadzi do zróżnicowanego opodatkowania podmiotów będących w porównywalnej sytuacji, a zatem przedmiotowy środek nie jest selektywny. Strona polska twierdzi też, że progresja szczeblowa badanego środka ma uzasadnienie wynikające z redystrybucji i większej zdolności płacenia przedsiębiorstw o dużych przychodach. Dodaje, że takie przedsiębiorstwa często stosują strategie optymalizacyjne i korzystają z ekonomii skali (im więcej sprzedają, tym mniejsze są koszty jednostkowe).

---

<sup>3</sup> Od 0,1 % do 6 % (x 60) na Węgrzech, natomiast w Polsce – od 0,8 % do 1,4 % (x 1,75).

- (12) Polskie władze nie zgadzają się z wnioskami przedstawionymi przez Komisję w decyzjach dotyczących węgierskich podatków progresywnych. Ich zdaniem progresywne podatki nie różnicują podatników znajdujących się w porównywalnej sytuacji (nie ma *de facto* różnicy między stosowaniem progresywnego a liniowego podatku obrotowego, ponieważ żaden z nich nie uwzględnia kosztownego charakteru danej działalności). Dyskryminację wyklucza też konstrukcja podatku, zakładająca kwotę wolną od podatku. Wyższe stawki podatku mają *de facto* zastosowanie do przedsiębiorstw, które mają większe możliwości rozwoju. Zdaniem władz polskich podatek od sprzedaży detalicznej nie prowadzi więc do różnego traktowania przedsiębiorstw znajdujących się w podobnej sytuacji. W związku z tym podatek od sprzedaży detalicznej nie ma selektywnego charakteru i nie stanowi pomocy państwa.

#### 4. OCENA

- (13) Niniejsza decyzja dotyczy progresywnej struktury stawek środka i pozostaje bez uszczerbku dla prowadzonego przez Komisję dochodzenia w sprawie zgodności innych elementów środka z zasadami pomocy państwa.

##### 4.1. Istnienie pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu

- (14) Zgodnie z art. 107 ust. 1 Traktatu, „wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi”.
- (15) Aby środek został uznany za pomoc w rozumieniu przytoczonego przepisu, musi on spełniać wszystkie następujące warunki: (i) środek można przypisać państwu i musi on być finansowany z zasobów państwowych; (ii) środek musi zapewniać korzyść przedsiębiorstwu; (iii) korzyść ta musi być selektywna; oraz (iv) środek musi zakłócać konkurencję lub grozić zakłóceniem konkurencji i wpływać na wymianę handlową między państwami członkowskimi.

##### 4.1.1. Zasoby państwowe i możliwość przypisania środka państwu

- (16) Aby środek stanowił pomoc państwa, musi on być zarówno przypisany państwu, jak i finansowany z zasobów państwowych.
- (17) Ponieważ podatek od sprzedaży detalicznej został ustanowiony ustawą przyjętą przez Sejm, ewidentnie można go przypisać państwu polskiemu.
- (18) Jeżeli chodzi o finansowanie środka z zasobów państwowych, to w przypadku gdy w rezultacie zastosowania środka państwo zrzeka się dochodów, które w normalnych okolicznościach musiałoby pobrać od przedsiębiorstwa, warunek ten jest również spełniony<sup>4</sup>. W obecnym przypadku Komisja zajmuje wstępnie

---

<sup>4</sup> Sprawa Francja przeciwko Ladbroke Racing Ltd i Komisji, C-83/98 P, ECLI:EU:C:2000:248 i ECLI:EU:C:1999:577, pkt 48–51. Podobnie środek umożliwiający niektórym przedsiębiorstwom redukcję podatku lub odroczenie płatności należnego w normalnych okolicznościach podatku może stanowić pomoc państwa, zob. sprawy połączone: C-78/08 do C-80/08 *Paint Graphos i inni*, pkt 46.

stanowisko, że przez nałożenie na przedsiębiorstwa w Polsce progresywnego podatku obrotowego od sprzedaży detalicznej Polska zrzeka się zasobów, które byłaby uprawniona pobrać od przedsiębiorstw o niższych przychodach (a więc mniejszych przedsiębiorstw), gdyby zostały one objęte takim samym ogólnym podatkiem od sprzedaży detalicznej, jak przedsiębiorstwa o wyższych przychodach (a więc większe przedsiębiorstwa).

#### 4.1.2. *Korzyść*

- (19) Zgodnie z orzecznictwem unijnych sądów pojęcie pomocy obejmuje nie tylko świadczenia pozytywne, ale również różne postacie środków interwencyjnych, które zmniejszają koszty obciążające zwykle budżet przedsiębiorstwa<sup>5</sup>. Korzyść może zostać przyznana przez różnego rodzaju obniżki obciążeń podatkowych przedsiębiorstwa, a w szczególności przez obniżenie mającej zastosowanie stawki podatku, podstawy opodatkowania lub kwoty należnego podatku<sup>6</sup>. Środek polegający na obniżeniu podatku lub opłaty nie obejmuje wprowadzenia przekazania zasobów państwowych, ale powoduje powstanie korzyści, gdyż stawia przedsiębiorstwo, do którego ma zastosowanie, w korzystniejszej sytuacji finansowej niż innych podatników oraz powoduje zmniejszenie dochodów budżetu państwa<sup>7</sup>.
- (20) Ustawa określa progresywną skalę podatkową mającą zastosowanie do wszystkich przedsiębiorstw objętych podatkiem od sprzedaży detalicznej w zależności od progu podatkowego, do którego zalicza się przychód danego przedsiębiorstwa. Progresywny charakter podatku skutkuje tym, że średnia stawka podatku pobieranego od przychodu danego przedsiębiorstwa ze sprzedaży detalicznej rośnie, gdy wzrasta przychód przedsiębiorstwa i osiąga kolejny próg podatkowy. W rezultacie oznacza to, że przedsiębiorstwa o niskich przychodach (mniejsze przedsiębiorstwa) nie są objęte podatkiem lub są objęte znacznie niższymi średnimi stawkami podatkowymi niż przedsiębiorstwa o wysokich przychodach (większe przedsiębiorstwa), co obniża koszty, jakie przedsiębiorstwa o niskich przychodach muszą ponieść w porównaniu z przedsiębiorstwami o wysokich przychodach. Dlatego Komisja zajmuje wstępnie stanowisko, że w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu ustawa przyznaje korzyść gospodarczą mniejszym przedsiębiorstwom kosztem większych przedsiębiorstw.

#### 4.1.3. *Selektywność*

- (21) Środek jest selektywny, jeżeli sprzyja niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości w przypadku programów fiskalnych

---

<sup>5</sup> Sprawa *Adria-Wien Pipeline*, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598, pkt 38.

<sup>6</sup> Zob. sprawa *Włochy przeciwko Komisji*, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, pkt 78; sprawa *Cassa di Risparmio di Firenze i inni*, C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, pkt 132; sprawa *Ministerio de Defensa i Navantia*, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, pkt 21–31. Zob. również pkt 9 obwieszczenia Komisji w sprawie stosowania reguł pomocy publicznej do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem działalności gospodarczej, Dz.U. C 384 z 10.12.1998, s. 3.

<sup>7</sup> Sprawy połączone *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 oraz C-41/05, ECLI:EU:C:2006:403, pkt 30, a także sprawa *Banco Exterior de España*, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100, pkt 14.

selektywność środka zasadniczo należy oceniać, stosując trzyetapową analizę<sup>8</sup>. Najpierw należy określić mającą zastosowanie w danym państwie członkowskim powszechny lub normalny system podatkowy – „system odniesienia”. System odniesienia obejmuje spójny zbiór zasad, które zwykle mają zastosowanie – na podstawie obiektywnych kryteriów – do wszystkich przedsiębiorstw wchodzących w jego zakres, jak określono w celu tego systemu. Następnie należy ustalić, czy dany środek obejmuje odstępstwo od tego systemu w zakresie, w jakim wprowadza zróżnicowanie podmiotów gospodarczych, które w świetle zasadniczych celów tego systemu znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Jeżeli dany środek nie stanowi odstępstwa od systemu odniesienia, nie jest środkiem selektywnym. Jeżeli jednak stanowi odstępstwo (a tym samym jest selektywny na pierwszy rzut oka), nadal należy ustalić, na trzecim etapie badania, czy środek stanowiący odstępstwo jest uzasadniony charakterem lub ogólną strukturą systemu podatkowego (odniesienia). Jeżeli środek selektywny na pierwszy rzut oka jest uzasadniony charakterem lub ogólną strukturą systemu, nie zostanie uznany za selektywny i w związku z tym nie będzie objęty zakresem art. 107 ust. 1 Traktatu.

*a) System odniesienia*

- (22) W niniejszym przypadku Komisja uważa, że systemem odniesienia jest podatek od sprzedaży detalicznej stosowany do przedsiębiorstw działających na terenie Polski w sektorze sprzedaży detalicznej wszystkich rodzajów towarów. Komisja nie uważa jednak, że progresywna skala podatkowa określona w ustawie stanowi część tego systemu odniesienia.
- (23) Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości<sup>9</sup> analiza selektywności nie może ograniczać się do zbadania, czy dany środek stanowi odstępstwo od zasad systemu odniesienia zdefiniowanych przez dane państwo członkowskie. Należy również ocenić, czy państwo członkowskie określiło granice systemu odniesienia w sposób spójny, czy wręcz przeciwnie – w sposób wyraźnie arbitralny lub stronniczy, tak aby uprzywilejować niektóre przedsiębiorstwa. W przeciwnym wypadku, zamiast ustanawiać obowiązujące ogół przedsiębiorstw przepisy ogólne, od których ustanawia się odstępstwa na rzecz pewnych przedsiębiorstw, państwo członkowskie mogłoby osiągnąć ten sam skutek (i obejść zasady pomocy państwa), dostosowując i łącząc przepisy podatkowe w taki sposób, że ich zastosowanie w praktyce pociągałoby za sobą zróżnicowane obciążenie podatkowe różnych przedsiębiorstw<sup>10</sup>. W tym kontekście należy w szczególności przypomnieć, że Trybunał Sprawiedliwości konsekwentnie utrzymuje, że w art. 107 ust. 1 Traktatu nie rozróżnia się środków interwencji państwa pod względem

---

<sup>8</sup> Zob. na przykład sprawa Komisja przeciwko Niderlandom (NOx), C-279/08 P, ECLI:EU:C:2011:551; sprawa Adria-Wien Pipeline, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598, pkt 38; sprawy połączone Paint Graphos i inni, od C-78/08 do C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550; sprawa GIL Insurance, C-308/01, ECLI:EU:C:2004:252.

<sup>9</sup> Sprawy połączone Komisja i Hiszpania przeciwko Government of Gibraltar i Zjednoczonemu Królestwu, C-106/09 P i C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732.

<sup>10</sup> *Ibid.*, pkt 92.

ich przyczyn lub celów, lecz definiuje się je ze względu na ich skutki, niezależnie od stosowanych technik<sup>11</sup>.

- (24) Progresywna skala podatku określona w ustawie wydaje się być świadomie zaprojektowana celem uprzywilejowania mniejszych przedsiębiorstw w stosunku do przedsiębiorstw większych, mimo iż są one zaangażowane w taką samą działalność. Ponadto, zgodnie z informacjami dostarczonymi przez skarżącego lub zebranymi przez Komisję ze źródeł publicznych, wydaje się, że największa część przedmiotowego podatku byłaby płacona przez przedsiębiorstwa zagraniczne<sup>12</sup> i że taki podatek byłby nieproporcjonalny do ich udziału w rynku<sup>13</sup>. Jednocześnie wiele tysięcy lokalnych sklepów detalicznych będzie całkowicie zwolnionych z podatku, gdyż ich miesięczny przychód z tej działalności wynosi poniżej 17 mln PLN.
- (25) Jak wspomniano w pkt (8) wyżej, przedsiębiorstwa podlegające podatkowi mogą zostać objęte jedną z trzech różnych stawek podatku (0 %, 0,8 % lub 1,4 %) w zależności od wielkości miesięcznych przychodów. W rezultacie, ponieważ w przypadku wyższych przychodów krańcowa stawka podatku wzrasta, średnia stawka podatku płaconego przez przedsiębiorstwa objęte podatkiem również rośnie wraz z ich przychodami.
- (26) Ponieważ każde przedsiębiorstwo płaci inną średnią stawkę podatku, Komisja nie może określić jednej stawki referencyjnej dla podatku od sprzedaży detalicznej. Polska nie podała ponadto żadnej konkretnej stawki jako stawki referencyjnej czy „normalnej”. Nie wyjaśniła też, jakie to szczególne okoliczności miałyby uzasadniać wyższą stawkę podatku dla podmiotów gospodarczych osiągających wyższe przychody i stawkę niższą dla podmiotów o niższych przychodach.

---

<sup>11</sup> Sprawa British Aggregates przeciwko Komisji, C-487/06 P, ECLI:EU:C:2008:757, pkt 85 i 89 oraz przytoczone tam orzecznictwo; a także sprawa Komisja przeciwko Niderlandom (NOx), C-279/08, ECLI:EU:C:2011:551, pkt 51.

<sup>12</sup> Przykładowo, wydaje się, że na polskim rynku „towarów szybko zbywalnych” 9 z 10 największych przedsiębiorstw (według obrotów w 2014 r.) to przedsiębiorstwa z innych państw członkowskich, mianowicie z Danii, Francji, Niemiec, Portugalii i Zjednoczonego Królestwa. Zob. prezentacja dziennikarza ze specjalistycznego magazynu *dlandlu.pl* w kontekście Targów Żywności w Warszawie w 2015 r.

<http://polen.nlambassade.org/binaries/content/assets/postenweb/p/polen/nederlandse-ambassade-in-warschau/import/nieuws/dlandlu.pdf>

Zob. również poświęcone temu tematowi artykuły prasowe: Financial Times, 29 maja 2016 r.:

[http://www.ft.com/cms/s/5e7e224c-23fe-11e6-9d4d-c11776a5124d,Authorised=false.html?siteedition=intl&i\\_location=http%3A%2F%2Fwww.ft.com%2Fcms%2Fs%2F0%2F5e7e224c-23fe-11e6-9d4d-c11776a5124d.html%3Fsiteedition%3Dintl&i\\_referer=http%3A%2F%2Fsearch.ft.com%2Fsearch%3FqueryText%3Dretailers%2Bbrace%2Bpoland&classification=conditional\\_standard&iab=barrier-app#axzz4IhUU8F5z](http://www.ft.com/cms/s/5e7e224c-23fe-11e6-9d4d-c11776a5124d,Authorised=false.html?siteedition=intl&i_location=http%3A%2F%2Fwww.ft.com%2Fcms%2Fs%2F0%2F5e7e224c-23fe-11e6-9d4d-c11776a5124d.html%3Fsiteedition%3Dintl&i_referer=http%3A%2F%2Fsearch.ft.com%2Fsearch%3FqueryText%3Dretailers%2Bbrace%2Bpoland&classification=conditional_standard&iab=barrier-app#axzz4IhUU8F5z); Bloomberg, 25 stycznia 2016 r.: <http://www.bloomberg.com/news/articles/2016-01-25/poland-to-help-local-shops-as-new-tax-targets-bigger-retailers>.

<sup>13</sup> Według skarżącego 79 % podatku, który ma wynieść ogółem 1,9 mld PLN, zapłacone zostanie przez 20 działających w polskim sektorze detalicznym międzynarodowych przedsiębiorstw (mających 67 % udziałów w rynku). Skarżący podaje, że w sektorze handlu detalicznego produktami spożywczymi około 94 % podatku zapłacą międzynarodowe sieci sklepów spożywczych, podczas gdy zaledwie około 6 % podatku zapłacą krajowe sklepy spożywcze (mające 22 % udziałów w rynku).

- (27) W rezultacie progresywnej skali podatkowej przedmiotowego podatku różne przedsiębiorstwa podlegają zatem różnym stawkom podatku uzależnionym od ich miesięcznych przychodów oraz od wielkości przedsiębiorstwa – gdyż wysokość przychodów przedsiębiorstwa jest do pewnego stopnia skorelowana z jego wielkością.
- (28) Polska twierdzi jednak, że celem podatku jest uzyskanie wpływów do budżetu państwa. W świetle tego celu Komisja uważa, że wszystkie podmioty działające w sektorze handlu detalicznego znajdują się w porównywalnej sytuacji prawnej i faktycznej, bez względu na ich działalność i poziom przychodów. Polska nie przedstawiła żadnych przekonujących wyjaśnień, dlaczego w kontekście pobierania podatku od sprzedaży detalicznej większe i mniejsze podmioty gospodarcze są w innej sytuacji faktycznej i prawnej. Jeśli chodzi o rozróżnienie, jakie polskie władze przyjmują pomiędzy szczeblową i globalną progresją podatkową, Komisja pragnie zaznaczyć, że oba typy opodatkowania progresywnego wydają się prowadzić do różnych średnich stawek stosowanych do różnych przedsiębiorstw na podstawie ich przychodów i wielkości. Należy również podkreślić, że podanego przez polskie władze celu podatku – pokrycia kosztów programu świadczeń wychowawczych „Rodzina 500+” – nie można uznać za zasadniczy cel podatku. W istocie Polska nie wykazała, że dochody z podatku będą obowiązkowo przeznaczane na program „Rodzina 500+” – a nawet gdyby tak było, nie wyjaśniono, co opieka nad dziećmi ma wspólnego ze sprzedażą detaliczną, ani tym bardziej, jaki jest związek między kosztami programu świadczeń wychowawczych a wielkością przychodu sprzedawców detalicznych.
- (29) Wydaje się zatem, że Polska celowo zaprojektowała ten podatek w taki sposób, aby uznaniowo przyznać korzyść określonym przedsiębiorstwom, a mianowicie podmiotom o niższym poziomie przychodów (a więc mniejszym przedsiębiorstwom), ze szkodą dla innych przedsiębiorstw, a mianowicie większych przedsiębiorstw, które zwykle są własnością kapitału zagranicznego<sup>14</sup>. System odniesienia jest zatem z zasady selektywny w sposób, którego nie można uzasadnić celem podatku, jakim jest uzyskanie wpływów do budżetu państwa. W rezultacie, na obecnym etapie, Komisja uważa, że odpowiednim systemem odniesienia w przedmiotowej sprawie jest opodatkowanie miesięcznych przychodów ze sprzedaży detalicznej bez progresywnej skali podatkowej będącej częścią tego systemu.

*b) Odstępstwo od systemu odniesienia*

- (30) Na drugim etapie analizy konieczne jest ustalenie, czy przedmiotowy środek obejmuje odstępstwo od stosowania zasad odniesienia na korzyść określonych przedsiębiorstw, które w świetle zasadniczego celu systemu odniesienia znajdują się w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej.
- (31) Zgodnie z pkt (28) oraz (29) wyżejpowyżej celem podatku ma być uzyskanie wpływów do budżetu państwa. Jak dokładniej wyjaśniono powyżej, w świetle tego celu należy uznać, że wszystkie podmioty gospodarcze prowadzące sprzedaż

---

<sup>14</sup> Sprawy połączone Komisja i Hiszpania przeciwko Government of Gibraltar i Zjednoczonemu Królestwu, C-106/09 P i C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732.



detaliczną w Polsce znajdują się w podobnej sytuacji prawnej i faktycznej, niezależnie od rodzaju działalności i wielkości przychodów.

- (32) Progresywność skali podatkowej przedmiotowego podatku prowadzi do różnego traktowania – w zależności od ich wielkości – przedsiębiorstw prowadzących sprzedaż detaliczną, które w świetle celu tego podatku znajdują się w podobnej sytuacji prawnej i faktycznej. Ze względu na określony w ustawie progresywny charakter stawek podatku przedsiębiorstwa o wysokim poziomie przychodów są objęte zarówno znacznie wyższymi stawkami krańcowymi, jak i znacznie wyższymi średnimi stawkami podatku w porównaniu do podmiotów o niskim poziomie przychodów. Komisja uważa zatem, że progresywność skali podatkowej wprowadzona ustawą stanowi odstępstwo od systemu odniesienia, który zakłada opodatkowanie sprzedaży detalicznej wszystkich przedsiębiorstw prowadzących w Polsce działalność w zakresie sprzedaży detalicznej jednolitą stawką podatku (podatkiem liniowym). Odstępstwo to stanowi korzyść dla przedsiębiorstw o niższych przychodach (a zatem mniejszych przedsiębiorstw).
- (33) Na obecnym etapie Komisja jest zatem zdania, że środek jest na pierwszy rzut oka selektywny.

*c) Uzasadnienie*

- (34) Środek, który stanowi odstępstwo od systemu odniesienia, nie jest selektywny, jeżeli jest on uzasadniony charakterem lub ogólną strukturą tego systemu. Tak jest w przypadku, gdy selektywne traktowanie wynika z mechanizmów stanowiących nieodłączną część systemu, które są niezbędne do zapewnienia jego funkcjonowania i skuteczności<sup>15</sup>.
- (35) Uzasadnić musi to państwo członkowskie, czyli w niniejszej sprawie władze polskie. Do tego celu państwa członkowskie nie mogą liczyć na to, że cele polityki zewnętrznej, takie jak cele polityki regionalnej, środowiskowej lub przemysłowej, będą uzasadnieniem dla zróżnicowanego traktowania przedsiębiorstw w ramach określonego systemu.
- (36) Władze polskie twierdzą, że progresywna skala podatkowa przedmiotowego środka ma uzasadnienie wynikające z celów redystrybucji i większej zdolności płacenia przedsiębiorstw o wysokich przychodach. Twierdzą również, że przedsiębiorstwa o wysokich przychodach często stosują praktyki optymalizacyjne i korzystają z ekonomii skali (im więcej sprzedają, tym mniejsze są koszty jednostkowe).
- (37) Wprowadzona ustawą progresywna skala podatku dokonuje zróżnicowania przedsiębiorstw w zależności od wielkości ich przychodów i przyznaje selektywną korzyść przedsiębiorstwom o niskich przychodach, które są całkowicie zwolnione z podatku lub płacą go znacznie mniej w stosunku do swoich przychodów, niż przedsiębiorstwa o wyższych przychodach. Wobec braku konkretnych dowodów wskazujących na inny stan rzeczy można stwierdzić, że podatki obrotowe nie uwzględniają struktury kosztów podmiotów gospodarczych

---

<sup>15</sup> Zob. na przykład sprawy połączone *Paint Graphos i inni*, C-78/08 do C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, pkt 69.

ani ich rentowności. Progresywne podatki obrotowe uderzają w przedsiębiorstwa według ich wielkości, a nie zyskowności czy wypłacalności. Prowadzą one do dyskryminacji między przedsiębiorstwami ze względu na ich przychody i mogą być przyczyną poważnych zakłóceń na rynku.

- (38) Progresywne podatki obrotowe mogą być uzasadnione wyłącznie ze względu na charakter systemu podatkowego i jego ogólną strukturę – czyli wewnętrzną logikę – jeżeli progresywne stawki podatku są niezbędne ze względu na cel podatku. Pewien stopień progresywności mógłby być na przykład uzasadniony, gdyby wykazano, że efekty zewnętrzne wywoływane przez działalność objętą podatkiem – przyjmując, że podatek ma ograniczać takie efekty zewnętrzne – rosną również stopniowo wraz ze zwiększaniem się przychodów (lub wielkości) podatnika. Władze polskie nie przedstawiły takich wyjaśnień. Ponadto strona polska nie wykazała występowania ekonomii skali, nie przedstawiła jej wielkości ani nie wykazała, że taka ekonomia skali nieuchronnie prowadziłyby do większej zyskowności czy wypłacalności. Władze polskie nie przedstawiły ponadto żadnych szczegółowych argumentów na temat rzekomych strategii optymalizacyjnych stosowanych przez większe lub wielonarodowe korporacje, ani powiązania między takim rzekomym postępowaniem a strukturą podatku.
- (39) Dlatego na obecnym etapie Komisja nie uważa, by środek był uzasadniony charakterem i ogólną strukturą systemu odniesienia.

#### *4.1.4. Potencjalne zakłócenie konkurencji oraz wpływ na handel wewnątrzunijny*

- (40) Zgodnie z art. 107 ust. 1 Traktatu, aby środek można było uznać za pomoc państwa, musi on zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem oraz wpływać na wymianę handlową wewnątrz Unii. Przedmiotowy środek ma zastosowanie do wszystkich przedsiębiorstw osiągających przychód ze sprzedaży detalicznej w Polsce. Sprzedaż detaliczna w Polsce jest otwarta na konkurencję i charakteryzuje się obecnością podmiotów z innych państw członkowskich. W związku z tym wszelka pomoc na korzyść określonych podmiotów gospodarczych będzie miała wpływ na handel wewnątrz UE.
- (41) W zakresie, w jakim środek zwalnia przedsiębiorstwa o niższych przychodach z podatku, który musiałyby płacić, gdyby były objęte taką samą stawką podatku, jak przedsiębiorstwa o wysokich przychodach, pomoc przyznana w ramach tego środka stanowi pomoc operacyjną. Trybunał Sprawiedliwości konsekwentnie utrzymuje, że pomoc operacyjna zakłóca konkurencję. Należy więc uznać, że wszelka pomoc przyznana przedsiębiorstwom o niskich przychodach zakłóca konkurencję lub grozi jej zakłóceniem, umacniając pozycję finansową tych przedsiębiorstw na polskim rynku sprzedaży detalicznej.
- (42) W związku z tym na tym etapie Komisja uważa, że przedmiotowy środek zakłóca konkurencję lub grozi jej zakłóceniem oraz wpływa na wymianę handlową wewnątrz Unii.

#### *4.1.5. Wniosek*

- (43) W świetle powyższego Komisja zajmuje wstępnie stanowisko, że ustawa stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu.

## 4.2. Zgodność pomocy z rynkiem wewnętrznym

- (44) Środki stanowiące pomoc państwa można uznać za zgodne z rynkiem wewnętrznym na podstawie wyjątków określonych w Traktacie, w szczególności w art. 107 ust. 2 i 3 oraz art. 106 ust. 2 TFUE. Ciężar udowodnienia, że przyznana pomoc państwa jest zgodna z rynkiem wewnętrznym zgodnie z art. 107 ust. 2 lub 3 Traktatu, spoczywa na państwie członkowskim przyznającym pomoc.
- (45) Komisja pragnie zauważyć, że polskie władze nie przedstawiły żadnych argumentów uzasadniających, dlaczego przedmiotowa ustawa miałaby być zgodna z rynkiem wewnętrznym.
- (46) Na obecnym etapie Komisja jest zdania, że zastosowania nie ma żaden z wyjątków przewidzianych w powyższych przepisach, gdyż wydaje się, że celem środka nie jest żaden z celów wymienionych w tych przepisach.
- (47) Komisja przypomina również, że środek pomocy państwa, który narusza inne przepisy europejskiego prawa, takie jak swobody podstawowe gwarantowane przez Traktat lub prawodawstwo wtórne UE, nie może zostać uznany za zgodny z rynkiem wewnętrznym. Na obecnym etapie Komisja nie może wykluczyć, że środek jest wymierzony głównie w przedsiębiorstwa z kapitałem zagranicznym, co stanowiłoby naruszenie art. 49 Traktatu ustanawiającego podstawową swobodę przedsiębiorczości<sup>16</sup>.
- (48) Komisja ma w związku z tym poważne wątpliwości, czy środek może zostać uznany za zgodny z rynkiem wewnętrznym.

## 5. NIEZGODNOŚĆ POMOCY Z PRAWEM I EWENTUALNE ODZYSKANIE POMOCY

- (49) Ustawa nie została zgłoszona Komisji zgodnie z art. 108 ust. 3 Traktatu ani nie została uznana za zgodną z rynkiem wewnętrznym przez Komisję. Na podstawie wstępnej oceny przeprowadzonej przez Komisję ustawę należy uznać za stanowiącą pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu i nową pomoc w rozumieniu art. 1 lit. c) rozporządzenia Rady (UE) 2015/1589<sup>17</sup>. Jako że środek został wdrożony z naruszeniem klauzuli zawieszającej ustanowionej w art. 108 ust. 3 Traktatu, na pierwszy rzut oka stanowi on również pomoc niezgodną z prawem w rozumieniu art. 1 lit. f) rozporządzenia (UE) 2015/1589.

---

<sup>16</sup> Zob. też, przez analogię, sprawa Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft., C-385/12, ECLI:EU:C:2014:47, w którym to wyroku Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że „art. 49 TFUE i 54 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego dotyczącym podatku od obrotu handlu detalicznego w sklepach, który zobowiązuje podatników stanowiących w ramach grupy spółek »przedsiębiorstwa powiązane« w rozumieniu tych przepisów, do dodania swoich obrotów w celu zastosowania silnie progresywnej stawki, a następnie podzielenia uzyskanej w ten sposób kwoty podatku pomiędzy siebie proporcjonalnie do ich rzeczywistych obrotów, jeżeli – czego zbadanie należy do sądu odsyłającego – podatnicy należący do grupy spółek i objęci najwyższym przedziałem podatku szczególnego są »powiązani«, w większości wypadków, ze spółkami mającymi siedzibę w innym państwie członkowskim”.

<sup>17</sup> Rozporządzenie Rady (UE) 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (tekst jednolity), (Dz.U. L 248 z 24.9.2015, s. 9).

- (50) Jeżeli formalne postępowanie wyjaśniające potwierdzi, że środek stanowi pomoc państwa niezgodną z prawem i z rynkiem wewnętrznym, pomoc trzeba będzie odzyskać od beneficjentów zgodnie z art. 16 rozporządzenia (UE) 2015/1589.
- (51) Zakładając, że progresywność skali podatkowej przedmiotowego podatku zostanie uznana za pomoc państwa, ewentualną kwotę przyznanej pomocy, która będzie podlegała windykacji od beneficjentów, trzeba będzie określić osobno dla każdego beneficjenta przez porównanie kwoty podatku faktycznie zapłaconego przez dany podmiot gospodarczy (jeżeli podatek ten zapłacono) oraz podatku, który ten sam podmiot gospodarczy musiałby zapłacić, gdyby do jego przychodu ze sprzedaży detalicznej zastosowano jednolitą stawkę podatku (podatek liniowy). Ze względu na brak lepszego punktu odniesienia za referencyjną jednolitą stawkę podatku można uznać najwyższą stawkę krańcową (1,4 %) lub najwyższą średnią stawkę płaconą przez podmioty gospodarcze objęte podatkiem. Do kompetencji Polski należy podjęcie decyzji w sprawie wysokości tej stałej stawki, która powinna zostać zastosowana z mocą wsteczną od dnia wejścia w życie przedmiotowego podatku. Następnie Polska będzie musiała pobrać należne kwoty od przedsiębiorstw, które zapłaciły mniej niż musiałyby zapłacić, gdyby od początku stosowano stałą stawkę podatku, oraz zwrócić nadpłacone kwoty przedsiębiorstwom, które zapłaciły więcej niż musiałyby zapłacić, gdyby od początku stosowano stałą stawkę podatku. Kwoty odzyskane od beneficjentów pomocy powinny również obejmować odsetki naliczane od dnia przyznania pomocy.

## **6. NAKAZ ZAWIESZENIA**

- (52) Pismem z dnia 8 lipca 2016 r. powiadomiono władze polskie, że Komisja rozważy wydanie nakazu zawieszenia zgodnie z art. 13 ust. 1 rozporządzenia Rady (UE) nr 2015/1589<sup>18</sup>. Władze polskie udzieliły na to pismo odpowiedzi pismem z dnia 22 lipca 2016 r. Nie przedstawiły jednak konkretnych uwag na temat wydania nakazu zawieszenia, twierdząc, że przedmiotowy środek nie stanowi pomocy państwa.
- (53) Ze względów przedstawionych w sekcji 4 wyżej Komisja na obecnym etapie uważa, że środek przyznaje selektywną korzyść określonym przedsiębiorstwom, że został przyznany przy użyciu zasobów państwowych oraz że można go przypisać państwu polskiemu; środek może też zakłócać konkurencję oraz wpływać na wymianę handlową wewnątrz Unii. Z tego powodu na obecnym etapie Komisja uznaje, że przedmiotowy środek stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu. Ponadto ze względów określonych w pkt (49) wyżej Komisja uważa, że pomoc ta jest niezgodna z prawem, gdyż przed jej wdrożeniem przez Polskę nie została zgłoszona Komisji zgodnie z wymogami art. 108 ust. 3 Traktatu.
- (54) Nakaz zawieszenia jest środkiem tymczasowym, który Komisja może przyjąć na podstawie art. 13 ust. 1 rozporządzenia Rady (UE) 2015/1589, zobowiązującym państwo członkowskie do zawieszenia wszelkiej niezgodnej z prawem pomocy

---

<sup>18</sup> Zob. rozporządzenie Rady (UE) 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Dz.U. L 248 z 24.9.2015, s. 19.

do momentu przyjęcia ostatecznej decyzji przez Komisję. Nakaz zawieszenia jest właściwym instrumentem w szczególności w sytuacji, gdy państwo członkowskie nadal przyznaje niezgodną z prawem pomoc, a jej wpływ na konkurencję jest istotny – tak jak w przedmiotowej sprawie.

- (55) Ponieważ na dzień wydania niniejszej decyzji wszystkie przedsiębiorstwa prowadzące sprzedaż detaliczną są przez polskie władze objęte progresywną skalą podatkową, Komisja jest zdania, że – z uwagi na skutki przedstawione powyżej w ocenie pomocy państwa – należy niezwłocznie zawiesić stosowanie progresywnej skali tego podatku. W związku z tym Komisja uważa, że niezbędne jest wydanie nakazu zawieszenia zgodnie z art. 13 ust. 1 rozporządzenia Rady (UE) 2015/1589.

## **7. WNIOSEK**

W świetle powyższych ustaleń Komisja podjęła decyzję o wszczęciu w sprawie przedmiotowego środka formalnego postępowania wyjaśniającego przewidzianego w art. 108 ust. 2 Traktatu.

W związku z tym wzywa się władze polskie i zainteresowane strony trzecie do udzielenia w swoich uwagach na temat decyzji o wszczęciu postępowania wszelkich informacji niezbędnych do przeprowadzenia pełnej oceny oraz do przedłożenia Komisji odpowiednich informacji.

W świetle powyższych rozważań Komisja, działając w ramach procedury określonej w art. 108 ust. 2 Traktatu, zwraca się do Polski o przedstawienie uwag i dostarczenie wszelkich informacji, które mogą pomóc w ocenie przedmiotowego środka, w terminie jednego miesiąca od daty otrzymania niniejszego pisma. Komisja wzywa polskie władze do niezwłocznego przekazania kopii niniejszej decyzji wszystkim (potencjalnym) beneficjentom pomocy lub co najmniej poinformowania ich w odpowiedni sposób o tej decyzji.

Komisja pragnie przypomnieć Polsce, że art. 108 ust. 3 Traktatu ma skutek zawieszający (tj. żadne przedsiębiorstwo nie powinno otrzymywać pomocy państwa w ramach przedmiotowego środka, dopóki Komisja nie zamknie formalnego postępowania wyjaśniającego). Komisja chciałaby też zwrócić uwagę władz polskich na art. 14 rozporządzenia (WE) nr 659/1999, zgodnie z którym „[w] przypadku gdy podjęte zostały decyzje negatywne w sprawach pomocy przyznanej bezprawnie, Komisja podejmuje decyzję, że zainteresowane państwo członkowskie podejmie wszelkie konieczne środki w celu windykacji pomocy od beneficjenta”.

Zgodnie z art. 13 ust. 1 rozporządzenia Rady (UE) nr 2015/1589 Komisja nakazuje Polsce zawieszenie stosowania progresywnych stawek w przedmiotowym podatku do czasu podjęcia przez Komisję decyzji w sprawie zgodności ustawy z rynkiem wewnętrznym (nakaz zawieszenia).

Postępowanie wyjaśniające w sprawie pomocy państwa odbywa się bez uszczerbku dla postępowań dotyczących zgodności środków z podstawowymi swobodami gwarantowanymi przez Traktat.

Komisja uprzedza polskie władze, że udostępni zainteresowanym stronom odpowiednie informacje, publikując niniejsze pismo wraz z jego streszczeniem w Dzienniku

Urzędowym Unii Europejskiej. Poinformuje również zainteresowane strony z państw należących do EFTA, będących sygnatariuszami Porozumienia EOG, publikując ogłoszenie w Suplemencie EOG do Dziennika Urzędowego Unii Europejskiej, jak również powiadomi Urząd Nadzoru EFTA, przesyłając mu kopię niniejszego pisma. Wszystkie zainteresowane strony zostaną poproszone o przedstawienie uwag w ciągu miesiąca od dnia takiej publikacji.

W przypadku gdyby niniejsze pismo zawierało informacje, które nie powinny być publikowane, należy poinformować o tym Komisję w terminie piętnastu dni roboczych od daty jego otrzymania. Jeżeli Komisja nie otrzyma uzasadnionego wniosku w wyznaczonym terminie, uzna to za wyrażenie zgody na publikację pełnej treści niniejszego pisma. Wniosek taki wraz z informacjami, o których mowa powyżej, należy wysłać listem poleconym lub faksem na adres Dyrekcji Generalnej ds. Konkurencji Komisji Europejskiej:

European Commission  
Directorate-General for Competition  
State Aid Registry  
B-1049 Brussels

Faks: +32-2-296 1242

Z wyrazami szacunku

W imieniu Komisji

Margrethe VESTAGER

Członek Komisji