

Bruksela, dnia 30.6.2017 r.
C(2017) 4449 final

DECYZJA KOMISJI

z dnia 30.6.2017 r.

**W SPRAWIE POMOCY PAŃSTWA
SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN)
wdrożonej przez Polskę
w odniesieniu do podatku od sprzedaży detalicznej**

(Tekst mający znaczenie dla EOG)

(Jedynie tekst w języku polskim jest autentyczny)

DECYZJA KOMISJI

z dnia 30.6.2017 r.

W SPRAWIE POMOCY PAŃSTWA SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) wdrożonej przez Polskę w odniesieniu do podatku od sprzedaży detalicznej

(Tekst mający znaczenie dla EOG)

(Jedynie tekst w języku polskim jest autentyczny)

WERSJA UPUBLICZNIONA

Niniejszy dokument został udostępniony wyłącznie w celach informacyjnych.

KOMISJA EUROPEJSKA,

uwzględniając Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, w szczególności jego art. 108 ust. 2 akapit pierwszy,

uwzględniając Porozumienie o Europejskim Obszarze Gospodarczym, w szczególności jego art. 62 ust. 1 lit. a),

po wezwaniu zainteresowanych stron do przedstawienia uwag zgodnie z przywołanymi artykułami¹,

a także mając na uwadze, co następuje:

1. PROCEDURA

- (1) Komisja dowiedziała się z informacji prasowych opublikowanych w lutym 2016 r., że Polska rozważa przyjęcie ustawy wprowadzającej podatek obrotowy od sprzedaży detalicznej obejmujący progresywną strukturę stawek.
- (2) W dniach 11 lutego i 30 maja 2016 r. służby Komisji wystosowały do władz polskich pisma, w których poprosiły o więcej informacji na temat wspomnianej ustawy i wezwały władze polskie do skonsultowania się ze służbami Komisji przed jej przyjęciem. W pismach tych podkreślano ponadto podobieństwa między planowaną ustawą a węgierską opłatą z tytułu kontroli łańcucha żywnościowego, w odniesieniu do której Komisja wszczęła formalne dochodzenie w sprawie pomocy państwa, i wyjaśniono wstępną ocenę tej opłaty z punktu widzenia pomocy państwa

¹ Dz.U. C 406 z 4.11.2016, s. 76.

przeprowadzoną przez Komisję w swojej decyzji o wszczęciu postępowania². I wreszcie służby Komisji powiadomiły Polskę, że w przypadku wprowadzenia środka stanowiącego pomoc państwa bez uprzedniej zgody Komisji Komisja może wydać nakaz zawieszenia.

- (3) Władze polskie przesłały odpowiedzi na wspomniane pisma 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 przyjął ustawę o podatku od sprzedaży detalicznej³ (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 swojej wstępnej opinii, że wprowadzany ustawą podatek od sprzedaży detalicznej (zwany dalej „podatkiem od sprzedaży detalicznej”) stanowi pomoc państwa, i zwróciła się do polskich władz o wyrażenie opinii na temat ewentualnego wydania przez Komisję nakazu zawieszenia. Odpowiedź otrzymano w dniu 22 lipca 2016 r.
- (6) W dniu 4 sierpnia 2016 r. Komisja otrzymała skargę w sprawie pomocy państwa odnoszącą się do tego samego środka.
- (7) Pismem z dnia 19 września 2016 r. Komisja powiadomiła Polskę o decyzji w sprawie wszczęcia postępowania określonego w art. 108 ust. 2 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (zwanego dalej „Traktatem”) w odniesieniu do wspomnianego środka pomocy („decyzja o wszczęciu postępowania”). Komisja nakazała także natychmiastowe zawieszenie środka pomocy zgodnie z art. 13 ust. 1 rozporządzenia Rady (UE) 2015/1589⁴.
- (8) Decyzja o wszczęciu postępowania została opublikowana w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej*⁵. Komisja zaprosiła zainteresowane strony do zgłaszania uwag na temat środka pomocy.
- (9) Polska przedstawiła swoje uwagi dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania pismem z dnia 7 listopada 2016 r. Komisja nie otrzymała uwag od zainteresowanych stron.
- (10) Rozporządzeniem Ministra Rozwoju i Finansów, które weszło w życie dnia 19 października 2016 r., Polska zawiesiła pobór podatku od sprzedaży detalicznej mającego zastosowanie do przychodów osiągniętych od dnia 1 września 2016 r. do dnia 31 grudnia 2016 r.⁶. Dnia 15 listopada 2016 r. Sejm przyjął ustawę, która weszła

² 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).

³ Dz.U. z 2016 r. poz. 1155.

⁴ 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. 9).

⁵ Zob. przypis 1.

⁶ Zob. Dz.U. 2016 r. poz. 1723.

w życie dnia 22 grudnia 2016 r.⁷, zawieszającą stosowanie podatku od sprzedaży detalicznej do dnia 1 stycznia 2018 r.

- (11) Pismem z dnia 11 stycznia 2017 r. Komisja poinformowała Polskę, że nie otrzymała żadnych uwag od zainteresowanych stron i że zaprasza władze polskie do przedyskutowania ze służbami Komisji uwag przekazanych przez nie, jak również wszelkich ewentualnych poprawek do ustawy. Spotkanie prowadzone za pomocą wideokonferencji miało miejsce w dniu 14 marca 2017 r.

2. SZCZEGÓŁOWY OPIS ŚRODKA POMOCY

- (12) Ustawa nakłada podatek na sektor sprzedaży detalicznej w Polsce.
- (13) Art. 5 ustawy nakłada podatek na przychód uzyskany ze sprzedaży towarów osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej (konsumentom). Zgodnie z art. 4 ustawy podatnikiem podatku jest sprzedawca detaliczny, przez co rozumie się osobę fizyczną, spółkę cywilną, jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej oraz osobę prawną, taką jak spółki osobowe oraz inne spółki regulowane kodeksem spółek handlowych (spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (z o.o.) i spółki akcyjne (S.A.))⁸.
- (14) Zgodnie z art. 8 ustawy obowiązek podatkowy powstaje z chwilą osiągnięcia przez podatnika w danym miesiącu przychodu przekraczającego 17 mln PLN. Zgodnie z art. 6 ust. 1 ustawy podstawę opodatkowania podatkiem stanowi osiągnięta w danym miesiącu nadwyżka przychodów ze sprzedaży detalicznej ponad kwotę 17 mln PLN. Podatek należy regulować w miesięcznych okresach rozliczeniowych w terminie do dwudziestego piątego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał opodatkowany przychód.
- (15) W art. 9 ustawy określono dwie stawki podatku:
- od części miesięcznego przychodu przedsiębiorstwa ze sprzedaży detalicznej wynoszącej więcej niż 17 mln PLN (ok. 4 mln EUR⁹) lecz nie więcej niż 170 mln PLN (ok. 40 mln EUR) pobierany jest podatek według stawki 0,8 % oraz;
 - od części miesięcznego przychodu przedsiębiorstwa ze sprzedaży detalicznej przekraczającej 170 mln PLN pobierany jest podatek według stawki 1,4 %.
- (16) W świetle art. 6 ust. 1 i art. 8 ustawy, wyłączających z opodatkowania tę część miesięcznego przychodu przedsiębiorstwa ze sprzedaży detalicznej, która nie przekracza 17 mln PLN, można więc powiedzieć, że podatek od sprzedaży detalicznej opiera się na progresywnej strukturze stawek obejmującej trzy różne przedziały miesięcznych przychodów podlegające opodatkowaniu według trzech różnych stawek: stawkę podatkową 0 % stosuje się do miesięcznego przychodu przedsiębiorstwa ze sprzedaży detalicznej nieprzekraczającego 17 mln PLN; stawkę podatkową 0,8 % stosuje się do miesięcznego przychodu przedsiębiorstwa ze sprzedaży detalicznej przekraczającego 17 mln PLN lecz mniejszego niż 170 mln PLN; natomiast stawkę podatkową 1,4 % stosuje się do miesięcznego przychodu przedsiębiorstwa ze sprzedaży detalicznej przekraczającego 170 mln PLN.

⁷ Zob. Dz.U. 2016 r. poz. 2099.

⁸ Definicję sprzedawcy detalicznego podano w art. 3 pkt 4 ustawy.

⁹ Wg stawki 1 PLN ≈ 0,238 EUR.

3. FORMALNE POSTĘPOWANIE WYJAŚNIAJĄCE

3.1. Powody wszczęcia formalnego postępowania wyjaśniającego

- (17) Komisja wszczęła formalne postępowanie wyjaśniające, ponieważ uznała na tym etapie, że progresywna struktura stawek polskiego podatku nałożonego na sektor sprzedaży detalicznej stanowiła pomoc państwa niezgodną z prawem i rynkiem wewnętrznym.
- (18) Przede wszystkim Komisja była zdania, że ustawa prowadzi do odmiennego traktowania przedsiębiorstw prowadzących sprzedaż detaliczną ze względu na ich przychody, a więc ich wielkość, oraz przyznaje selektywne korzyści tym przedsiębiorstwom, które osiągają niższy obrót, a zatem przedsiębiorstwom mniejszym. Polska nie przedstawiła przekonującego wyjaśnienia odmiennej sytuacji faktycznej i prawnej większych i mniejszych przedsiębiorstw w odniesieniu do poboru podatku od sprzedaży detalicznej. Polska nie wykazała zatem, że środek był uzasadniony charakterem i ogólną strukturą systemu podatkowego. W związku z tym Komisja tymczasowo uznała, że ustawa powoduje powstanie pomocy państwa, ponieważ wydaje się, że spełniono wszystkie warunki określone w art. 107 ust. 1 Traktatu.
- (19) Wreszcie Komisja wyraziła wątpliwości w kwestii zgodności przedmiotowej ustawy z rynkiem wewnętrznym. Komisja zauważyła, że żaden z wyjątków określonych w art. 107 ust. 2 lub 3 Traktatu nie wydawał się mieć zastosowania, ani też władze polskie nie przedstawiły żadnego argumentu uzasadniającego zgodność podatku od sprzedaży detalicznej z rynkiem wewnętrznym. Komisja przypomniała ponadto, że nie może uznać za zgodny z rynkiem wewnętrznym środek pomocy państwa, który prowadzi do nieuniknionego naruszenia innych reguł prawa unijnego, takich jak podstawowe wolności ustanowione Traktatem lub przepisy rozporządzeń i dyrektyw unijnych. Na tym etapie Komisja nie mogła wykluczyć, że przedmiotowy środek był wymierzony głównie w przedsiębiorstwa z kapitałem zagranicznym – co stanowiłoby naruszenie art. 49 Traktatu ustanawiającego podstawową swobodę przedsiębiorczości.

3.2. Uwagi strony polskiej

- (20) Władze polskie są zdania, że opis podatku od sprzedaży detalicznej w decyzji o wszczęciu postępowania, zawierający trzy różne przedziały i stawki podatkowe, jest nieprawidłowy. Zdaniem władz polskich istnieją wyłącznie dwie stawki podatku od sprzedaży detalicznej, jako że przychód nieprzekraczający 17 mln PLN nie podlega opodatkowaniu, niezależnie od rodzaju przedsiębiorstwa generującego ten przychód i od łącznej kwoty przychodu uzyskanej w danym miesiącu. W opinii władz polskich zwolnienie podatkowe należy odróżnić od zerowej stawki podatkowej, a progi mają zastosowanie do wszystkich podatników „na równych i obiektywnych zasadach”.
- (21) W odniesieniu do celu podatku polskie władze podkreślają, że dochody podatkowe uzyskane z podatku od sprzedaży detalicznej przeznaczone zostaną na finansowanie programu świadczeń wychowawczych „Rodzina 500+”. Niemniej jednak, biorąc pod uwagę szacowany budżet tego programu (tj. około 16 mld PLN w 2016 r. i około 22 mld PLN w latach następnych), finansowanie programu możliwe będzie wyłącznie częściowo z podatku od sprzedaży detalicznej (tj. spodziewane dochody roczne wyniosą ok. 1,6 mld PLN w 2017 r.). Polska twierdzi również, że mimo tego, że program świadczeń wychowawczych „Rodzina 500+” stanowi wydatek budżetowy, będzie on miał również pozytywny wpływ na gospodarkę dzięki

zwiększeniu konsumpcji, a zatem również pozytywnie wpłynie na przychody przedsiębiorstw ze sprzedaży detalicznej.

- (22) W odniesieniu do kwestii finansowania środka z zasobów państwowych Polska twierdzi, że struktura podatku nie oznacza, że państwo polskie zrzeka się dochodów, które w normalnych okolicznościach zostałyby pobrane od sprzedawców detalicznych. W szczególności władze polskie utrzymują, że kwota wolna od podatku oraz obniżona stawka podatkowa w wysokości 0,8 % mają zastosowanie do wszystkich przedsiębiorstw i że oznacza to utratę zasobów, które państwo polskie mogłoby otrzymać od wszystkich przedsiębiorstw, a nie tylko mniejszych.
- (23) Polska uważa ponadto, że należy dokonać rozróżnienia między „progresywnością ogólną”, w ramach której stosuje się różne stawki w odniesieniu do całego przychodu przedsiębiorstwa w zależności od wielkości takiego przychodu, a „progresywnością szczeblową”, w ramach której różne stawki podatkowe stosowane są do różnych części (przedziałów) przychodu wszystkich przedsiębiorstw. Progresywność szczeblowa nie pociąga za sobą, zdaniem Polski, przyznawania selektywnej korzyści, ponieważ te same stawki stosuje się do wszystkich przedsiębiorstw prowadzących handel detaliczny. W szczególności Polska twierdzi, że progresywny charakter podatku nie pociąga za sobą korzyści dla mniejszych przedsiębiorstw, biorąc pod uwagę, że kwota wolna od podatku oraz niższa stawka podatkowa w wysokości 0,8 % obniżają koszty operacyjne zarówno przedsiębiorstw o wysokich, jak i niskich przychodach. Zdaniem Polski, im większe przychody osiąga przedsiębiorca, tym więcej pomocy otrzymuje.
- (24) Ponadto zdaniem Polski Komisja błędnie wskazała beneficjentów korzyści, ponieważ nie zawsze jest prawdą, że przedsiębiorstwa o niższych przychodach to mniejsze przedsiębiorstwa, a przedsiębiorstwa osiągające wyższe przychody to większe przedsiębiorstwa. W rzeczywistości, zdaniem Polski, przychody przedsiębiorstw nie są bezpośrednio związane z ich wielkością, a przynajmniej nie wyłącznie.
- (25) Jeżeli chodzi o selektywność środka, Polska kwestionuje system odniesienia określony przez Komisję i twierdzi, że za system odniesienia należy uznać jedynie opodatkowanie przychodów sektora sprzedaży detalicznej wynoszących powyżej 17 mln PLN na miesiąc. Władze polskie argumentują następnie, że wynika to z faktu, iż przychody nieprzekraczające kwoty 17 mln PLN nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od sprzedaży detalicznej. Twierdzą one ponadto, że struktura systemu nie jest ani arbitralna, ani stronnicza, oraz że zwolnienie podatkowe ma zastosowanie do wszystkich podatników. Ponadto argumentują one, odwołując się do motywu 26 decyzji o wszczęciu postępowania, że nie można stwierdzić, że środek stanowi pomoc państwa bez określenia jednej stawki referencyjnej, służącej za punkt odniesienia.
- (26) Po drugie, w odpowiedzi na motyw 32 decyzji o wszczęciu postępowania, władze polskie argumentują, że średnia stawka podatku od sprzedaży detalicznej określona przez Komisję jest sztuczną konstrukcją. Władze polskie twierdzą, że struktura podatku od sprzedaży detalicznej opiera się na konkretnych stawkach przypisanych *ex ante* do dwóch precyzyjnie określonych przedziałów, mających zastosowanie w jednakowy sposób do wszystkich podatników. Ponadto „progresywność szczeblowa” nie ma charakteru selektywnego, ponieważ obniżone stawki podatkowe stosowane są na takich samych zasadach wobec wszystkich przedsiębiorców, bez względu na ich wielkość. W związku z powyższym, zdaniem władz polskich przedsiębiorstwa

znajdujące się w porównywalnej sytuacji prawnej i faktycznej nie są traktowane w odmienny sposób.

- (27) W świetle argumentów przytoczonych powyżej Polska uważa, że nie ma konieczności przedstawiania uzasadnienia opartego na charakterze lub ogólnej strukturze systemu. Niemniej jednak władze polskie twierdzą, że progresywna struktura podatku od sprzedaży detalicznej oraz progresywna struktura podatku dochodowego powinny podlegać temu samemu traktowaniu i że należy uznać je za uzasadnione ze względu na cel redystrybucyjny. Polska nie przedstawiła jednak dalszych argumentów na poparcie tego rzekomego uzasadnienia.
- (28) W odniesieniu do wpływu na handel oraz zakłócenia konkurencji, Polska przedstawiła strukturę swojego sektora sprzedaży detalicznej i stwierdziła, że sklepy osiągające najwyższe przychody (w centrach handlowych) są na ogół zlokalizowane w miastach, co sprawia, że odwiedza je więcej klientów niż sklepy zlokalizowane poza miastami, do których klienci muszą dojechać i ponieść związane z tym koszty. Natomiast małe sklepy zlokalizowane są głównie w małych miastach oraz na wsiach, gdzie ma miejsce sytuacja przeciwna (sklepy są mniej dostępne, odwiedza je mniej klientów i mają niższy przychód). Ponadto władze polskie zauważyły, że praktyki w zakresie optymalizacji podatkowej stosowane są powszechnie w grupie sprzedawców o najwyższych przychodach, którzy w rezultacie nie płacą podatku dochodowego, oraz że sprzedawcy o wysokich przychodach korzystają z korzyści skali (im więcej sprzedają, tym mniejsze są koszty jednostkowe) oraz mają tendencję do stosowania nacisku na producentów i dostawców w celu ograniczenia ich marży na swoją własną korzyść. Wreszcie władze polskie odnotowały, że rozwój nowoczesnego handlu w Polsce spowodował znaczne osłabienie segmentu niezależnych detalistów (51 % rynku w 2008 r. oraz 37 % w 2015 r.).
- (29) Polska stwierdza zatem, że: (i) nawet gdyby uznać, że podatek od sprzedaży detalicznej jest selektywny, nie doszłoby do zakłócenia konkurencji, ponieważ sprzedawcy prowadzący sprzedaż na dużą skalę posiadają już znaczną przewagę konkurencyjną w stosunku do drobnych detalistów oraz (ii) progresja stawek podatku od sprzedaży detalicznej ogranicza niekorzystne efekty zachodzące w strukturze handlu (zanik drobnego handlu przy wzroście handlu wielkopowierzchniowego), które obecnie zakłócają konkurencję.
- (30) Wreszcie władze polskie twierdzą, że decyzja Komisji o wszczęciu postępowania w nieuzasadniony sposób ogranicza autonomię państw członkowskich w kształtowaniu ich polityki podatkowej. Zdaniem Polski to do państwa członkowskiego należy ustalenie takiej struktury wprowadzanego podatku, tj. przedmiotu i podstawy opodatkowania oraz stawek, która jest najbardziej optymalna z punktu widzenia zakładanych celów podatkowych.

3.3. Uwagi zainteresowanych stron

- (31) Komisja nie otrzymała uwag od zainteresowanych stron.

4. OCENA POMOCY

- (32) Na wstępie oraz w reakcji na twierdzenie władz polskich zawarte w odpowiedzi na decyzję o wszczęciu postępowania, że podatek od sprzedaży detalicznej dotyczy środka opodatkowania bezpośredniego, i że z tego powodu wykonywanie przez Komisję jej uprawnień w zakresie pomocy państwa w sposób nieuzasadniony ogranicza autonomię Polski w kształtowaniu jej polityki podatkowej, Komisja

przypomina, że o ile państwa członkowskie mogą korzystać z autonomii w polityce podatkowej w sferze podatków bezpośrednich, to każdy środek podatkowy przyjmowany przez państwo członkowskie musi być zgodny z art. 107 Traktatu¹⁰.

4.1. Istnienie pomocy

(33) 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. Aby środek mógł zostać zakwalifikowany jako pomoc w rozumieniu art. 107 ust. 1, muszą być spełnione wszystkie warunki określone w tym postanowieniu¹¹. W związku z powyższym ugruntowaną praktyką jest, że aby móc zakwalifikować środek jako pomoc państwa, po pierwsze musi mieć miejsce interwencja państwa lub przy pomocy zasobów państwowych; po drugie interwencja musi być w stanie wpływać na wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskimi; po trzecie środek musi przyznawać przedsiębiorstwu selektywną korzyść gospodarczą; oraz po czwarte musi on zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem¹².

4.1.1. Zasoby państwowe i możliwość przypisania środka państwu

(34) Aby środek stanowił pomoc państwa, musi istnieć możliwość przypisania go państwu i musi on być finansowany z zasobów państwowych.

(35) Jako że podatek od sprzedaży detalicznej został ustanowiony ustawą przyjętą przez Sejm, można go jednoznacznie przypisać państwu polskiemu.

(36) Jeżeli chodzi o finansowanie środka z zasobów państwa, zgodnie z ustalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości środek, za pośrednictwem którego organy publiczne przyznają pewnym przedsiębiorstwom zwolnienie podatkowe, które, choć nie wiąże się z pozytywnym przekazaniem zasobów państwowych, stawia jednak osoby, do których się ono stosuje, w korzystniejszej sytuacji finansowej od innych podatników, stanowi pomoc państwa¹³. W motywach (37) do (60) Komisja wykaże, że progresywna struktura stawek podatku od sprzedaży detalicznej, opisana w motywach (15) i (16), prowadzi do rezygnacji przez Polskę z dochodów podatkowych, które w innym przypadku miałyby prawo pobrać od przedsiębiorstw handlu detalicznego o niskim przychodzie (czyli małych przedsiębiorstw detalicznych), gdyby zostały one objęte taką samą średnią efektywną stawką podatku od sprzedaży detalicznej jak przedsiębiorstwa o wysokim przychodzie (czyli duże przedsiębiorstwa detaliczne). Powstające w wyniku

¹⁰ Zob. sprawy połączone C-182/03 i C-217/03, Belgia i Forum 187 ASBL przeciwko Komisji, EU:C:2006:416, pkt 81; sprawy połączone C-106/09 P i C-107/09 P, Komisja i Hiszpania przeciwko rządowi Gibraltaru i Zjednoczonemu Królestwu, EU:C:2011:732; sprawa C-417/10, 3M Italia, EU:C:2012:184, pkt 25 oraz postanowienie w sprawie C-529/10, Safilo, EU:C:2012:188, pkt 18; zob. także sprawa T-538/11, Belgia przeciwko Komisji, EU:T:2015:188, pkt 66.

¹¹ Zob. sprawa C-399/08 P, Komisja przeciwko Deutsche Post, EU:C:2010:481, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo.

¹² Zob. sprawa C-399/08 P, Komisja przeciwko Deutsche Post, EU:C:2010:481, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo.

¹³ Zob. sprawy połączone C-106/09 P i C-107/09 P, Komisja i Hiszpania przeciwko rządowi Gibraltaru i Zjednoczonemu Królestwu, EU:C:2011:732, pkt 72 i przytoczone tam orzecznictwo.

progresywnej struktury stawek dyskryminujące zróżnicowanie przedsiębiorstw na podstawie ich wielkości prowadzi do rezygnacji przez Polskę z dochodów podatkowych, które w innym przypadku miałyby ona prawo pobrać od przedsiębiorstw handlu detalicznego działających w modelu franczyzy w porównaniu z przedsiębiorstwami handlu detalicznego działającymi w modelu holdingowym¹⁴. Wskutek zrzeczenia się tych dochodów podatek od sprzedaży detalicznej powoduje utratę zasobów państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu¹⁵.

4.1.2. Korzyść

- (37) Zgodnie z orzecznictwem organów sądowych Unii pojęcie pomocy obejmuje nie tylko świadczenia pozytywne, ale również różnego rodzaju środki, które zmniejszają koszty obciążające zwykle budżet przedsiębiorstwa¹⁶. Korzyść może zostać przyznana za pomocą różnego rodzaju obniżek obciążeń podatkowych przedsiębiorstwa oraz, w szczególności, poprzez zmniejszenie mającej zastosowanie stawki podatku, podstawy opodatkowania lub kwoty należnego podatku¹⁷. Środek prowadzący do obniżenia podatku lub opłaty powoduje powstanie korzyści, gdyż stawia przedsiębiorstwo, do którego ma zastosowanie, w korzystniejszej sytuacji finansowej niż innych podatników oraz powoduje zmniejszenie dochodów budżetu państwa¹⁸.
- (38) W ustawie określono progresywną strukturę stawek, która ma zastosowanie do wszystkich przedsiębiorstw objętych podatkiem od sprzedaży detalicznej, a obciążenie podatkowe każdego sprzedawcy detalicznego uzależnione jest od przedziałów, w których leży przychód danego przedsiębiorstwa.
- (39) Progresywny charakter podatku skutkuje tym, że nie tylko kwota podatku, ale również średni odsetek podatku pobieranego od przychodów sprzedawcy detalicznego pochodzących ze sprzedaży detalicznej rośnie wraz ze wzrostem przychodów i osiągnięciem kolejnego wyższego przedziału¹⁹. W rezultacie od sprzedawców detalicznych o niskich przychodach nie pobiera się podatku od sprzedaży detalicznej lub są oni objęci znacznie niższymi średnimi efektywnymi stawkami podatkowymi niż sprzedawcy detaliczni o wysokich przychodach, co obniża koszty ponoszone przez przedsiębiorstwa o niskich przychodach w porównaniu z kosztami przedsiębiorstw o wysokich przychodach. Ponieważ kwota przychodów osiągnięta przez przedsiębiorstwo jest w pewnym stopniu powiązana z wielkością tego przedsiębiorstwa, można powiedzieć, że progresywna struktura stawek określona ustawą przyznaje korzyść mniejszym sprzedawcom detalicznym na

¹⁴ Przedsiębiorstwa prowadzące handel detaliczny, które posiadają i prowadzą szereg sklepów w ramach sieci detalicznej i które są na potrzeby podatku od sprzedaży detalicznej uznawane za jednego i tego samego podatnika.

¹⁵ Zob. sprawa C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, ECLI:EU:C:2009:709, pkt 58.

¹⁶ Sprawa C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, EU:C:2001:598, pkt 38.

¹⁷ Zob. sprawa C-66/02, *Włochy przeciwko Komisji*, EU:C:2005:768, pkt 78; sprawa C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze i inni*, EU:C:2006:8, pkt 132; sprawa C-522/13 *Ministerio de Defensa i Navantia*, EU:C:2014:2262, pkt od 21 do 31.

¹⁸ Sprawy połączone C-393/04 i C-41/05, *Air Liquide Industries Belgium*, EU:C:2006:403, pkt 30 i sprawa C-387/92, *Banco Exterior de España*, EU:C:1994:100, pkt 14.

¹⁹ Obliczony jako kwota podatku należnego od podatnika w danym miesiącu, podzielona przez przychody tego podatnika w tym miesiącu.

niekorzyść większych sprzedawców detalicznych w postaci obniżenia ich obciążeń podatkowych i obniżenia średniej efektywnej stawki podatkowej, której podlegają te przedsiębiorstwa. Koszty wynikające z podatku na koniec miesiąca w odniesieniu do każdego przychodu w wysokości 100 PLN będą bowiem wynosić zero w przypadku przedsiębiorstw o łącznych przychodach nieprzekraczających 17 mln PLN; koszty te będą progresywnie wzrastać do 0,8 % w przypadku sprzedawców detalicznych osiągających przychód przekraczający 17 mln PLN lecz nie większy niż 170 mln PLN; oraz dalej rosnąć do 1,4 % w przypadku sprzedawców detalicznych osiągających roczny przychód przekraczający 170 mln PLN, jak przedstawiono w tabeli poniżej:

PRZYCHÓD (PLN)	STAWKA KRAŃCOWA	PODATEK (PLN)	PODATEK/PRZYCHÓD
500 000 000	1,4%	5 844 000	1,2%
100 000 000	0,8%	664 000	0,7%
20 000 000	0,8%	24 000	0,1%
15 000 000	0%	0	0,0%

- (40) Wprowadzane za pomocą progresywnej struktury stawek dyskryminujące rozróżnienie między sprzedawcami detalicznymi oparte na ich wielkości oznacza również, że poszczególni przedsiębiorcy działający jako franczyzobiorcy w modelu franczyzy uzyskują korzyść, ponieważ ich obciążenia podatkowe są określane na podstawie miesięcznych przychodów ze sprzedaży detalicznej uzyskiwanych przez poszczególne sklepy, a nie na podstawie miesięcznych przychodów ze sprzedaży detalicznej uzyskiwanych przez całą sieć, jak to ma miejsce w przypadku sieci detalicznych działających w modelu holdingowym²⁰.

4.1.3. *Selektywność*

- (41) 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 pomocowych selektywność środka zasadniczo należy oceniać, stosując trzyetapową analizę²¹. Najpierw określa się mający zastosowanie w danym państwie członkowskim powszechny lub normalny system podatkowy – „system odniesienia”. Następnie należy ustalić, czy dany środek stanowi 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 on odstępstwo (a tym samym jest selektywny na pierwszy rzut oka), należy ustalić, na trzecim etapie badania, czy środek stanowiący odstępstwo jest uzasadniony charakterem lub ogólną strukturą systemu podatkowego

²⁰ W modelu franczyzowym każdy franczyzobiorca jest odrębnym podatnikiem. W prawdopodobnej sytuacji, w której franczyzobiorca posiada i prowadzi tylko jeden sklep, podatek od przychodów ma zastosowanie do przychodów tego pojedynczego sklepu. W modelu holdingowym pojedynczy sklep nie jest podatnikiem. Podatek i jego progresywna struktura stawek mają zastosowanie do łącznych przychodów wszystkich sklepów należących do spółki holdingowej.

²¹ Zob. na przykład sprawa C-279/08 P, Komisja przeciwko Niderlandom (NOx), EU:C:2011:551; sprawa C-143/99, Adria-Wien Pipeline, EU:C: 2001:598; sprawy połączone C-78/08 do C-80/08, Paint Graphos i inni, EU:C:2011:550 oraz EU:C:2010:411; sprawa C-308/01, GIL Insurance, EU:C:2004:252 oraz EU:C:2003:481.

odniesienia²². 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 wchodził w zakres stosowania art. 107 ust. 1 Traktatu.

4.1.3.1. System odniesienia

- (42) System odniesienia obejmuje spójny zbiór zasad, które na ogół mają zastosowanie – na podstawie obiektywnych kryteriów – do wszystkich przedsiębiorstw wchodzących w jego zakres, jak określono w celu tego systemu.
- (43) W przeciwieństwie do tego, co twierdzą polskie władze, nie można powiedzieć, że celem podatku od sprzedaży detalicznej jest finansowanie wydatków budżetowych w ramach programu świadczeń wychowawczych „Rodzina 500+”. Polska potwierdziła, że dochodów podatkowych nie można przeznaczyć w całości i wyłącznie na finansowanie z góry określonych rodzajów wydatków, tak więc rzekome powiązanie między świadczeniami wychowawczymi a sektorem handlu detalicznego nie zostało ustalone, ani też nie zostało ustalone rzekome powiązanie między kosztem programu świadczeń wychowawczych a wysokością przychodów przedsiębiorstw handlu detalicznego. Finansowania programu świadczeń wychowawczych „Rodzina 500+” nie można uznać za zasadniczy cel podatku od sprzedaży detalicznej.
- (44) Celem podatku od sprzedaży detalicznej jest raczej opodatkowanie przychodów wszystkich podmiotów gospodarczych prowadzących sprzedaż towarów osobom fizycznym będącym konsumentami. W świetle tego celu wszystkie przedsiębiorstwa uzyskujące przychody ze sprzedaży towarów osobom fizycznym powinny być uznawane za pozostające w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej. W związku z tym Komisja uważa, że w przedmiotowej sprawie systemem odniesienia jest podatek od sprzedaży detalicznej mający zastosowanie do przychodu przedsiębiorstw prowadzących sprzedaż detaliczną wszelkiego rodzaju towarów w Polsce.
- (45) W przeciwieństwie do tego, co twierdzą polskie władze²³, system odniesienia nie powinien ograniczać się wyłącznie do przedsiębiorstw osiągających obroty powyżej 17 mln PLN w związku z tym, że osiągnięte przez przedsiębiorstwa miesięczne przychody ze sprzedaży detalicznej nieprzekraczające 17 mln PLN nie są opodatkowane na mocy ustawy. Wyłączenie to stosuje się do wszystkich przedsiębiorstw uzyskujących przychody ze sprzedaży detalicznej towarów bez względu na to, czy osiągają przychody przekraczające czy nieprzekraczające 17 mln PLN.
- (46) Komisja nie uważa jednak, że progresywna struktura stawek podatkowych określona w ustawie stanowi część systemu odniesienia. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości analiza selektywności nie może ograniczać się do zbadania, czy dany środek stanowi odstępstwo od zasad systemu odniesienia zdefiniowanych przez dane państwo członkowskie²⁴. Należy również ocenić, czy granice systemu odniesienia państwo członkowskie opracowało w sposób spójny, czy wręcz przeciwnie – w sposób wyraźnie arbitralny lub stronniczy, tak aby sprzyjać określonym przedsiębiorstwom. W przeciwnym wypadku, zamiast ustanawiać

²² Obwieszczenie 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).

²³ Zob. motyw 25.

²⁴ Sprawy połączone C-106/09 P i C-107/09 P, Komisja i Hiszpania przeciwko rządowi Gibraltaru i Zjednoczonemu Królestwu, EU:C:2011:732.

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 swoje przepisy w taki sposób, że ich zastosowanie w praktyce pociągałoby za sobą zróżnicowane obciążenie podatkowe różnych przedsiębiorstw²⁵. 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 ich przyczyn lub celów, lecz definiuje się je ze względu na ich skutki, niezależnie od stosowanych technik²⁶.

- (47) Progresywna struktura stawek określona w ustawie ma taki skutek, że przedsiębiorstwa o niskich przychodach ze sprzedaży detalicznej albo nie są objęte podatkiem od sprzedaży detalicznej, albo są objęte podatkiem według znacznie niższych średnich efektywnych stawek podatkowych – tzn. od każdej złotówki uzyskanych miesięcznych przychodów – niż przedsiębiorstwa o wysokich przychodach, co obniża koszty, jakie przedsiębiorstwa o niskich przychodach muszą ponieść w porównaniu z przedsiębiorstwami o wysokich przychodach. Ponieważ każde przedsiębiorstwo płaci inną średnią efektywną stawkę podatku, Komisja nie może określić jednej stawki referencyjnej. Polska nie podała ponadto żadnej konkretnej stawki jako stawki referencyjnej czy „normalnej” i nie wyjaśniła też, jakie szczególne okoliczności miałyby uzasadniać wyższą stawkę podatku dla podmiotów gospodarczych osiągających wyższe przychody lub stawkę niższą dla podmiotów o niższych przychodach. W wyniku progresywnej struktury stawek przedmiotowego podatku różne przedsiębiorstwa podlegają różnym efektywnym stawkom podatku uzależnionym od ich miesięcznych przychodów, a w konsekwencji od ich rozmiarów i modelu operacyjnego. W rezultacie można powiedzieć, że progresywna struktura stawek podatkowych wprowadzona na mocy ustawy została specjalnie stworzona po to, aby dawać przewagę małym przedsiębiorstwom nad większymi poprzez stosowanie odmiennych stawek podatkowych do miesięcznych przychodów uzyskiwanych przez przedsiębiorstwa prowadzące sprzedaż towarów konsumentom będącym osobami fizycznymi, a tym samym do przedsiębiorstw o niższych przychodach ma zastosowanie niższa średnia efektywna stawka podatkowa niż do przedsiębiorstw o wyższych przychodach, które ponadto często są przedsiębiorstwami z kapitałem zagranicznym²⁷, mimo iż przedsiębiorstwa obu typów prowadzą tę samą działalność.
- (48) Można także powiedzieć, że związane z progresywną strukturą stawek dyskryminujące różnicowanie przedsiębiorstw handlu detalicznego na podstawie ich wielkości stwarza korzyści dla przedsiębiorstw działających w modelu franczyzy lub niezależnie (np. w formie spółki cywilnej) w porównaniu z przedsiębiorstwami działającymi w modelu holdingowym.
- (49) Ponieważ Polska zaprojektowała podatek w taki sposób, aby sprzyjał on określonym przedsiębiorstwom (tzn. sprzedawcom detalicznym osiągającym niższe przychody – mniejszym sprzedawcom detalicznym – oraz sprzedawcom detalicznym działającym

²⁵ Ibid., pkt 92.

²⁶ Sprawa C-487/06 P, British Aggregates przeciwko Komisji, EU:C:2008:757, pkt 85 i 89 oraz przywołane tam orzecznictwo, a także sprawa C-279/08 P, Komisja przeciwko Niderlandom (NOx), EU:C:2011:551, pkt 51.

²⁷ Sprawy połączone C-106/09 P i C-107/09 P, Komisja i Hiszpania przeciwko rządowi Gibraltaru i Zjednoczonemu Królestwu, EU:C:2011:732.

w modelu franczyzy lub niezależnie (nie w ramach sieci)), a był niekorzystny dla innych (tzn. sprzedawców detalicznych osiągających wyższe przychody – większych sprzedawców detalicznych – oraz sieci detalicznych działających w modelu holdingowym), system odniesienia ma charakter selektywny ze względu na swoją strukturę w sposób nieznajdujący uzasadnienia w świetle celu tego podatku, czyli opodatkowania przychodów wszystkich przedsiębiorstw handlu detalicznego. W rezultacie Komisja uważa, że odpowiednim systemem odniesienia w przedmiotowej sprawie jest opodatkowanie miesięcznych przychodów ze sprzedaży detalicznej podatkiem jednolitym (liniowym), bez włączania do systemu odniesienia progresywnej struktury podatku.

4.1.3.2. Odstępstwo od systemu odniesienia

- (50) Drugim etapem analizy jest ustalenie, czy przedmiotowy środek stanowi odstępstwo od stosowania zasad odniesienia na korzyść określonych przedsiębiorstw, które w świetle zasadniczego celu systemu odniesienia znajdują się w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej.
- (51) Zgodnie z art. 6 ust. 1 ustawy miesięczny przychód sprzedawcy detalicznego ze sprzedaży detalicznej nieprzekraczający 17 mln PLN nie jest opodatkowany. Dla znacznej liczby przedsiębiorstw, zwłaszcza w podsektorze spożywczym, zwolnienie to oznacza, że są one całkowicie zwolnione z podatku od przychodów osiąganych ze sprzedaży detalicznej, ponieważ ich miesięczne przychody osiągane z tej działalności nie osiągają kwoty 17 mln PLN. Według ogólnodostępnych danych²⁸ za wrzesień 2016 r. złożono 109 deklaracji podatkowych ustalających kwotę podatku należnego z tytułu sprzedaży detalicznej, podczas gdy zgodnie z szacunkami Ministerstwa Finansów w Polsce działa około 200 000 przedsiębiorstw handlu detalicznego. Znaczna większość przedsiębiorstw działających w podsektorze spożywczym sektora handlu detalicznego w Polsce znajduje się zatem poniżej progu ustanowionego w art. 6 ust. 1 ustawy i nie płaci podatku od sprzedaży detalicznej.
- (52) Jeżeli chodzi o sprzedawców detalicznych osiągających miesięczne przychody powyżej 17 mln PLN: ich miesięczne przychody poniżej tego progu są zwolnione z opodatkowania; ich miesięczne przychody wyższe od 17 mln PLN lecz nieprzekraczające 170 mln PLN są opodatkowane według stawki 0,8 %; a część przychodów powyżej kwoty 170 mln PLN jest opodatkowana stawką 1,4 %.
- (53) Władze polskie rozróżniają „progresywność szczeblową” i „progresywność globalną” oraz twierdzą, że skoro wszystkie stawki podatkowe (tj. zwolnienie z podatku równoważne stawce 0 % oraz stawki w wysokości 0,8 % i 1,4 %) stosowane są na tych samych zasadach do wszystkich przedsiębiorstw, to nie zachodzi odstępstwo od systemu odniesienia. Oba rodzaje opodatkowania progresywnego prowadzą jednak do stosowania różnych średnich stawek do różnych przedsiębiorstw w oparciu o ich przychód – stanowiący przedmiot opodatkowania – oraz ostatecznie o ich rozmiar. Jak pokazuje poniższy przykład trzech sprzedawców detalicznych

²⁸ Zob. <https://www.wiadomoscihandlowe.pl/artykuly/podatek-handlowy-w-praktyce-wiemy-ile-firm-zlozylo.9669/5>. Kwota należnego podatku od sprzedaży detalicznej zadeklarowana przez wszystkich podatników za ten miesiąc wyniosła 114 mln PLN. W przybliżeniu 70 % tej kwoty, czyli 78,9 mln PLN, przypada na 10 największych przedsiębiorstw handlu detalicznego działających w Polsce, a tylko 12 przedsiębiorstw podlegało opodatkowaniu najwyższą stawką wynoszącą 1,4 %. Zob. także *Rynek detalicznego handlu spożywczego w Polsce*, Fundacja Republikańska, Warszawa 2016 – dane na temat liczby przedsiębiorstw handlu detalicznego w Polsce.

(podatników) osiągających miesięczne przychody wynoszące odpowiednio 10 mln PLN, 100 mln PLN i 750 mln PLN, to mimo iż wszyscy ci sprzedawcy podlegają opodatkowaniu według tych samych stawek oraz mimo iż ta sama część ich przychodów mieści się w tych samych trzech przedziałach, to jednak efektywne średnie stawki opodatkowania w ich przypadku różnią się znacząco. W rzeczywistości od każdych 100 PLN osiągniętych przychodów sprzedawca detaliczny nr 1 nie płaci podatku, sprzedawca nr 2 płaci podatek w kwocie ok. 0,7 PLN, a sprzedawca nr 3 płaci podatek w kwocie ok. 1,2 PLN.

Miesięczne przychody ze sprzedaży detalicznej	Sprzedawca detaliczny nr 1 10 mln PLN	Sprzedawca detaliczny nr 2 100 mln PLN	Sprzedawca detaliczny nr 3 750 mln PLN
Podatek należny od części przychodów nieprzekraczającej 17 mln PLN	0	0	0
Podatek należny od części przychodów powyżej 17 mln PLN lecz nieprzekraczającej 170 mln PLN	-	664 000 PLN (82 999 999 PLN x 0,008)	1 224 000 PLN (152 999 999 PLN x 0,008)
Podatek należny od części przychodów powyżej 170 mln PLN	-	-	8 120 000 PLN (579 999 999 PLN x 0,014)
Podatek należny razem	0	664 000 PLN	9 344 000 PLN
Efektywna średnia stawka opodatkowania	0%	0,664 %	1,246 %

- (54) Jak pokazano w tabeli, to właśnie progresywne stawki podatku oraz przedziały, do których mają one zastosowanie, sprawiają, że podatek od sprzedaży detalicznej w sposób dyskryminujący różnicuje sprzedawców detalicznych (podatników) w zależności od poziomu osiąganych przychodów, a tym samym od ich wielkości. Ze względu na progresywny charakter stawek podatku ustanowionych w ustawie, przedsiębiorstwa o wysokim przychodzie są jednocześnie objęte znacznie wyższymi stawkami krańcowymi oraz wyższymi średnimi stawkami podatku niż podmioty o niskim przychodzie. Komisja uważa więc, że progresywna struktura stawek określona w ustawie 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), co sprzyja sprzedawcom detalicznym o niskich przychodach, a więc mniejszym.
- (55) W świetle powyższych rozważań Komisja uważa, że środek stanowi odstępstwo od systemu odniesienia i jest na pierwszy rzut oka selektywny.

4.1.3.3. Uzasadnienie przez odwołanie do charakteru lub ogólnej struktury systemu

- (56) Po wykazaniu przez Komisję, że środek państwowy jest na pierwszy rzut oka selektywny, ponieważ wprowadza dyskryminujące zróżnicowanie przedsiębiorstw znajdujących się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej w świetle systemu odniesienia, zadaniem państwa członkowskiego jest przedstawienie uzasadnienia w oparciu o charakter lub ogólną strukturę tego systemu. 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 skuteczności²⁹.

- (57) Władze polskie argumentują, że jeżeli progresywna struktura podatku wprowadzonego na mocy ustawy okaże się dyskryminująca, co władze te kwestionują, jest ona uzasadniona ze względu na swój cel redystrybucyjny, tak jak w przypadku podatków od dochodu. Władze polskie twierdzą ponadto, że przedsiębiorstwa osiągające wysoki poziom przychodów mają większą zdolność płatniczą, że korzystają one z efektu skali, że mają one możliwość wywierania presji na producentów i dostawców, aby ci obniżyli swoje marże na ich korzyść oraz że takie przedsiębiorstwa często wykorzystują strategie optymalizacji podatkowej.
- (58) Komisja przypomina, że ustawa nakłada podatek na przedsiębiorstwa w zależności od poziomu uzyskiwanych przez nie przychodów. W przeciwieństwie do podatków od dochodu³⁰ podatek od przychodu nie bierze pod uwagę kosztów poniesionych na osiągnięcie tego przychodu. Zatem podatki od przychodu obciążają przedsiębiorstwa w zależności od ich wielkości, a nie rentowności czy zdolności płatniczej, zdolności osiągania korzyści z efektów skali, zdolności do wywierania presji na producentów i dostawców, aby ci obniżyli swoje marże na ich rzecz³¹, czy też zdolności do wykorzystywania strategii optymalizacji podatkowej, jak twierdzą polskie władze. Żaden z tych czynników nie może zatem stanowić uzasadnienia dla nakładania podatku progresywnego na przychody przedsiębiorstwa.
- (59) 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. Na przykład w przypadku podatku od przychodów, którego celem jest wyeliminowanie pewnych niekorzystnych efektów zewnętrznych, pewien zakres progresywności mógłby być uzasadniony, gdyby wykazano, że efekty zewnętrzne wywołane przez działalność podlegającą opodatkowaniu intensyfikują się wraz ze wzrostem przychodów (lub wielkości przedsiębiorstwa) podatnika. Władze polskie nie przedstawiły takich wyjaśnień.
- (60) W związku z tym Komisja nie uważa, by progresywne stawki podatku od sprzedaży detalicznej były uzasadnione charakterem lub ogólną strukturą podatkowego systemu odniesienia. Środek przynosi zatem selektywną korzyść przedsiębiorstwom prowadzącym handel detaliczny osiągającym niski przychód (a więc mniejszym przedsiębiorstwom).

²⁹ Zob. na przykład sprawy połączone C-78/08 do C-80/08, Paint Graphos i inni, EU:C:2011:550, pkt 69.

³⁰ Zob. obwieszczenie 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), pkt 24. Twierdzenie dotyczące celu redystrybucyjnego, który może uzasadniać progresywne opodatkowanie, zostało sformułowane wprost wyłącznie w odniesieniu do podatku od zysków lub dochodów (netto), a nie w odniesieniu do podatków od przychodów.

³¹ Ponadto sieć franczyzobiorców działających pod tą samą marką może również zbiorowo wywierać wpływ na producentów i dostawców, aby ci obniżyli swoje marże, podobnie jak duże zintegrowane przedsiębiorstwa, i może potencjalnie dokonywać nadużyć. Mimo to podmioty te są traktowane odmiennie do celów podatku od sprzedaży detalicznej.

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

- (61) 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.
- (62) Podatek od sprzedaży detalicznej ma zastosowanie do wszystkich przedsiębiorstw osiągających przychód z określonej sprzedaży detalicznej w Polsce. Rynek sprzedaży detalicznej w Polsce jest otwarty na konkurencję i charakteryzuje się obecnością podmiotów z innych państw członkowskich. Na podobnych zasadach sprzedawcy detaliczni mający swoją siedzibę w Polsce mogą – obecnie lub w przyszłości – prowadzić działalność w innych państwach członkowskich. W związku z tym wszelka pomoc na korzyść określonych podmiotów gospodarczych będzie miała wpływ na handel wewnątrz Unii.
- (63) W rzeczywistości progresywność podatku od sprzedaży detalicznej ma wpływ na sytuację konkurencyjną przedsiębiorstw objętych tym podatkiem. W zakresie, w jakim środek zwalnia przedsiębiorstwa o niskim przychodzie z podatku, który musiałyby one płacić, gdyby były objęte taką samą stawką podatku jak przedsiębiorstwa o wysokim przychodzie, selektywna korzyść 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 niskim przychodzie zakłóca konkurencję lub grozi jej zakłóceniem, umacniając pozycję finansową tych przedsiębiorstw na polskim rynku sprzedaży detalicznej. Podobnie wyższe stawki podatku dla większych (osiągających wyższy przychód) sprzedawców detalicznych mogą zakłócić sprzedaż dużych przedsiębiorstw i zmniejszyć ich udział w rynku lub zmusić je do opuszczenia rynku. Doszłoby zatem do zakłócenia konkurencji, ponieważ sprzedawcy nie konkurowaliby ze sobą wyłącznie na podstawie skuteczności i konkurencyjności na rynku, ale musieliby również zmierzyć się z odmiennym traktowaniem pod względem podatkowym w zależności od swoich przychodów, które nie byłoby uzasadnione powodowanymi przez nich negatywnymi efektami zewnętrznymi.
- (64) Jeżeli chodzi o uwagi Polski dotyczące struktury sektora sprzedaży detalicznej, Komisja zauważa, że fakt, iż Polska argumentuje³², że progresywne stawki podatkowe ograniczają negatywne efekty zachodzące w strukturze handlu (zanik drobnego handlu przy wzroście handlu wielkopowierzchniowego), które zdaniem Polski obecnie zakłócają konkurencję, tylko potwierdza, że środek został przyjęty w celu wywarcia wpływu na środowisko konkurencyjne w polskim sektorze handlu detalicznego.
- (65) W związku z tym Komisja uważa, że przedmiotowy środek zakłóca konkurencję lub grozi jej zakłóceniem oraz wpływa na wymianę handlową wewnątrz Unii.

4.1.5. *Podsumowanie*

- (66) Ponieważ spełnione są wszystkie warunki określone w art. 107 ust. 1 Traktatu, Komisja stwierdza, że podatek od sprzedaży detalicznej z progresywną strukturą stawek stanowi pomoc państwa w rozumieniu tego postanowienia.

³² Zob. pismo władz polskich skierowane do Komisji dnia 7 listopada 2016 r. w odpowiedzi na decyzję o wszczęciu postępowania.

4.2. Zgodność pomocy z rynkiem wewnętrznym

- (67) Pomoc państwa uznaje się za zgodną z rynkiem wewnętrznym, jeżeli należy ona do którejkolwiek z kategorii wyszczególnionych w art. 107 ust. 2 Traktatu³³, i można ją uznać za zgodną z rynkiem wewnętrznym, jeżeli Komisja stwierdzi, że należy ona do którejkolwiek z kategorii wyszczególnionych w art. 107 ust. 3 Traktatu³⁴. Ciężar udowodnienia, że przyznana pomoc państwa jest zgodna z rynkiem wewnętrznym zgodnie z art. 107 ust. 2 lub art. 107 ust. 3 Traktatu spoczywa jednak na państwie członkowskim przyznającym pomoc³⁵.
- (68) Komisja pragnie zauważyć, że polskie władze nie przedstawiły żadnych argumentów uzasadniających, dlaczego podatek od sprzedaży detalicznej miałby być zgodny z rynkiem wewnętrznym. Polska nie odpowiedziała na wątpliwości przedstawione w decyzji o wszczęciu postępowania w odniesieniu do zgodności środka z rynkiem wewnętrznym.
- (69) Komisja jest zdania, że żaden z wyjątków przewidzianych w powyżej wspomnianych przepisach nie ma zastosowania, gdyż środek nie wydaje się zmierzać do osiągnięcia żadnego z celów wymienionych w tych przepisach. W związku z tym środek nie może zostać uznany za zgodny z rynkiem wewnętrznym.

4.3. Odzyskanie pomocy

- (70) Ustawa nie została zgłoszona Komisji ani uznana przez nią za zgodną z rynkiem wewnętrznym. Ponieważ ustawa stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu i nową pomoc w rozumieniu art. 1 lit. c) rozporządzenia (UE) 2015/1589, która została wprowadzona w życie z naruszeniem klauzuli zawieszającej ustanowionej w art. 108 ust. 3 Traktatu, stanowi ona również pomoc niezgodną z prawem w rozumieniu art. 1 lit. f) rozporządzenia (UE) 2015/1589.
- (71) Konsekwencją uznania ustawy za pomoc państwa niezgodną z prawem i z rynkiem wewnętrznym jest konieczność odzyskania pomocy od jej beneficjentów zgodnie z art. 16 rozporządzenia (UE) 2015/1589.
- (72) Niemniej jednak, w wyniku nakazu zawieszenia wydanego przez Komisję w decyzji o wszczęciu postępowania, pismem z dnia 7 listopada 2016 r. Polska potwierdziła zawieszenie poboru podatku od sprzedaży detalicznej na mocy ustawy.
- (73) Tym samym w ramach przedmiotowego środka nie nastąpiło skuteczne przyznanie pomocy państwa. Z tego powodu nie ma konieczności odzyskania pomocy.

³³ Wyjątki przewidziane w art. 107 ust. 2 Traktatu dotyczą: a) pomocy o charakterze socjalnym przyznawanej indywidualnym konsumentom; b) pomocy mającej na celu naprawienie szkód spowodowanych klęskami żywiołowymi lub innymi zdarzeniami nadzwyczajnymi; oraz c) pomocy przyznanej niektórym regionom Republiki Federalnej Niemiec.

³⁴ Wyjątki przewidziane w art. 107 ust. 3 Traktatu dotyczą: a) pomocy przeznaczonej na sprzyjanie rozwojowi niektórych regionów; b) pomocy przeznaczonej na wspieranie realizacji niektórych ważnych projektów stanowiących przedmiot wspólnego europejskiego zainteresowania lub mającej na celu zaradzenie poważnym zaburzeniom w gospodarce państwa członkowskiego; c) pomocy przeznaczonej na rozwój niektórych działań gospodarczych lub niektórych regionów gospodarczych; d) pomocy przeznaczonej na wspieranie kultury i zachowanie dziedzictwa kulturowego; oraz e) pomocy określonej decyzją Rady.

³⁵ Sprawa T-68/03, *Olympiaki Aeroporia Ypiresies przeciwko Komisji*, EU:T:2007:253, pkt 34.

5. PODSUMOWANIE

- (74) Komisja stwierdza, że Polska wprowadziła w życie przedmiotową pomoc niezgodnie z prawem, z naruszeniem art. 108 ust. 3 Traktatu.
- (75) Niniejsza decyzja nie wyklucza ewentualnego postępowania w trybie art. 258 TFUE w kwestii zgodności przedmiotowego środka z określonymi w Traktacie podstawowymi wolnościami, w szczególności z gwarantowaną przez art. 49 Traktatu podstawową swobodą przedsiębiorczości,

PRZYJMUJE NINIEJSZĄ DECYZJĘ:

Artykuł 1

Podatek od sprzedaży detalicznej z progresywną strukturą stawek podatkowych wprowadzony ustawą z dnia 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej stanowi pomoc państwa niezgodną z rynkiem wewnętrznym w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, która została wprowadzona w życie w sposób niezgodny z prawem przez Rzeczpospolitą Polską, z naruszeniem art. 108 ust. 3 tego Traktatu.

Artykuł 2

Polska anuluje wszystkie dotychczas niezrealizowane wypłaty pomocy w ramach środka, o którym mowa w art. 1, ze skutkiem od daty przyjęcia niniejszej decyzji.

Artykuł 3

Polska zapewnia wykonanie niniejszej decyzji w terminie czterech miesięcy od daty jej notyfikacji.

Artykuł 4

1. W terminie dwóch miesięcy od daty notyfikacji niniejszej decyzji Polska przedstawi szczegółowy opis środków już podjętych oraz środków planowanych w celu wykonania niniejszej decyzji.
2. Polska na bieżąco informuje Komisję o kolejnych środkach podejmowanych na szczeblu krajowym w celu wykonania niniejszej decyzji. Na wniosek Komisji Polska bezzwłocznie przedstawia informacje o środkach już podjętych oraz środkach planowanych w celu wykonania niniejszej decyzji.

Artykuł 5

Niniejsza decyzja skierowana jest do Rzeczypospolitej Polskiej.

Sporządzono w Brukseli dnia 30.6.2017 r.

W imieniu Komisji
Margrethe VESTAGER
Członek Komisji