ΑΠΟΦΑΣΗ (ΕΕ) 2018/160 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ

της 30ής Ιουνίου 2017

σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.44351 (2016/C) (πρώην 2016/NN) που έθεσε σε εφαρμογή η Πολωνία για τον φόρο επί του λιανικού εμπορίου

[κοινοποιηθείσα υπό τον αριθμό C(2017) 4449]

(Το κείμενο στην πολωνική γλώσσα είναι το μόνο αυθεντικό)

(Κείμενο που παρουσιάζει ενδιαφέρον για τον ΕΟΧ)

Η ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ,

Έχοντας υπόψη τη Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και ιδίως το άρθρο 108 παράγραφος 2,

Έχοντας υπόψη τη συμφωνία για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, και ιδίως το άρθρο 62 παράγραφος 1 στοιχείο α),

Αφού κάλεσε τους ενδιαφερόμενους να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις ([1]),

Εκτιμώντας τα ακόλουθα:

1. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

(1) Από άρθρα που δημοσιεύτηκαν στον Τύπο τον Φεβρουάριο του 2016, η Επιτροπή πληροφορήθηκε ότι η Πολωνία εξέταζε το ενδεχόμενο να θεσπίσει νομοθεσία για την εισαγωγή ενός φόρου κύκλου εργασιών επί του λιανικού εμπορίου ο οποίος διαρθρώνεται με προοδευτικό συντελεστή.

(2) Στις 11 Φεβρουαρίου και στις 30 Μαΐου 2016 οι υπηρεσίες της Επιτροπής απέστειλαν επιστολές στις πολωνικές αρχές, με τις οποίες ζητούσαν περισσότερες πληροφορίες σχετικά με την προβλεπόμενη νομοθεσία και καλούσαν την Πολωνία σε διαβούλευση πριν από τη θέσπιση του νόμου. Στις εν λόγω επιστολές επισημαίνονταν οι ομοιότητες της νομοθεσίας με το ουγγρικό τέλος επιθεώρησης όσον αφορά την τροφική αλυσίδα, για το οποίο η Επιτροπή είχε ανοίξει επίσημη έρευνα σχετικά με κρατική ενίσχυση, και εξηγούνταν η προκαταρκτική αξιολόγηση της Επιτροπής για την κρατική ενίσχυση που συνδεόταν με το εν λόγω τέλος στην απόφαση κίνησης της διαδικασίας που είχε λάβει ([2]). Τέλος, η Πολωνία ενημερώθηκε ότι, σε περίπτωση εφαρμογής μέτρου που ενέχει κρατική ενίσχυση χωρίς προηγούμενη έγκριση της Επιτροπής, η Επιτροπή δύναται να εκδώσει διαταγή αναστολής.

(3) Οι πολωνικές αρχές απάντησαν στις εν λόγω επιστολές στις 2 Μαρτίου και στις 27 Ιουνίου 2016, αντίστοιχα. Με επιστολή της 2ας Μαρτίου 2016, οι πολωνικές αρχές δεσμεύτηκαν να κοινοποιήσουν στην Επιτροπή το σχέδιο νόμου μετά την οριστικοποίησή του. Με επιστολή της 27ης Ιουνίου 2016, οι πολωνικές αρχές ενημέρωσαν την Επιτροπή ότι το σχέδιο νόμου είχε ήδη υποβληθεί στο πολωνικό Κοινοβούλιο και ότι επίκειται η έγκρισή του. Επίσης, διαβίβασαν στην Επιτροπή το κείμενο του σχεδίου νόμου.

(4) Στις 6 Ιουλίου 2016 το πολωνικό κοινοβούλιο ενέκρινε τον Νόμο περί φόρου λιανικών πωλήσεων (USTAWA z dnia 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej ([3]), εφεξής: «ο Νόμος»). Ο Νόμος τέθηκε σε ισχύ την 1η Σεπτεμβρίου 2016.

(5) Με επιστολή της 8ης Ιουλίου 2016, η Επιτροπή ενημέρωσε την Πολωνία για την προκαταρκτική άποψή της, σύμφωνα με την οποία, ο φόρος λιανικών πωλήσεων που προβλέπει ο Νόμος (εφεξής: «ο φόρος λιανικών πωλήσεων») συνιστά κρατική ενίσχυση και αιτήθηκε στις πολωνικές αρχές να εκφράσουν τις απόψεις τους σχετικά με την πιθανότητα έκδοσης διαταγής αναστολής από την Επιτροπή. Απάντηση ελήφθη στις 22 Ιουλίου 2016.

(6) Στις 4 Αυγούστου 2016, η Επιτροπή παρέλαβε καταγγελία για κρατική ενίσχυση σχετικά με το ίδιο μέτρο.

([1]) ΕΕ C 406 της 4.11.2016, σ. 76.

([2]) Βλέπε Απόφαση της Επιτροπής στην υπόθεση περί τροποποίησης του ουγγρικού τέλους επιθεώρησης όσον αφορά την τροφική αλυσίδα (ΕΕ C 277 της 21.8.2015, σ. 12)· βλέπε επίσης τις αποφάσεις της Επιτροπής στις εξής υποθέσεις: SA.39235 – Ουγγρικός νόμος για τον φόρο διαφήμισης (ΕΕ C 136 της 24.4.2015, σ. 7)· και SA.41187 - Ουγγρική εισφορά υγείας επιχειρήσεων καπνοβιομηχανίας (ΕΕ C 277 της 21.8.2015, σ. 24).

([3]) Βλέπε Επίσημη Εφημερίδα 2016, σημείο 1155.

(7) Με επιστολή της 19ης Σεπτεμβρίου 2016, η Επιτροπή ενημέρωσε την Ουγγαρία για την απόφασή της να κινήσει τη διαδικασία του άρθρου 108 παράγραφος 2 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (εφεξής: «η Συνθήκη») σχετικά με το εν λόγω μέτρο (εφεξής η «απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας»). Η Επιτροπή ζήτησε επίσης την άμεση αναστολή του μέτρου σύμφωνα με το άρθρο 13 παράγραφος 1 του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589 ([4]).

(8) Η απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας δημοσιεύτηκε στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης* ([5]). Η Επιτροπή κάλεσε τους ενδιαφερομένους να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους σχετικά με το μέτρο ενίσχυσης.

(9) Η Πολωνία υπέβαλε τις παρατηρήσεις της σχετικά με την απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας με επιστολή της 7ης Νοεμβρίου 2016. Η Επιτροπή δεν έλαβε καμία παρατήρηση από τα ενδιαφερόμενα μέρη.

(10) Με κανονισμό του πολωνού υπουργού Ανάπτυξης και Οικονομίας, που τέθηκε σε ισχύ στις 19 Οκτωβρίου 2016, η Πολωνία ανέστειλε την είσπραξη του φόρου λιανικών πωλήσεων ο οποίος εφαρμοζόταν στον κύκλο εργασιών που είχε πραγματοποιηθεί από την 1η Σεπτεμβρίου 2016 έως την 31η Δεκεμβρίου 2016 ([6]). Στις 15 Νοεμβρίου 2016, το πολωνικό Κοινοβούλιο θέσπισε νόμο, ο οποίος τέθηκε σε εφαρμογή στις 22 Δεκεμβρίου 2016 ([7]) και με τον οποίο αναστέλλεται η εφαρμογή του νόμου λιανικών πωλήσεων έως την 1η Ιανουαρίου 2018.

(11) Με επιστολή της 11ης Ιανουαρίου 2017, η Επιτροπή ενημέρωσε την Πολωνία ότι δεν έχει λάβει παρατηρήσεις από τους ενδιαφερομένους και κάλεσε τις πολωνικές αρχές να συζητήσουν τις παρατηρήσεις τους, καθώς και οιεσδήποτε τροποποιήσεις του Νόμου πιθανόν προβλέπονται, με τις υπηρεσίες της Επιτροπής. Πραγματοποιήθηκε τηλεδιάσκεψη στις 14 Μαρτίου 2017.

2. ΛΕΠΤΟΜΕΡΗΣ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΜΕΤΡΟΥ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ

(12) Ο Νόμος προβλέπει την εφαρμογή φόρου στον τομέα του λιανικού εμπορίου στην Πολωνία.

(13) Το άρθρο 5 του Νόμου προβλέπει τη φορολόγηση του κύκλου εργασιών που πραγματοποιείται από την πώληση εμπορευμάτων σε φυσικά πρόσωπα που δεν ασκούν καμία οικονομική δραστηριότητα (καταναλωτές). Σύμφωνα με το άρθρο 4 του Νόμου, φορολογούμενος είναι ο λιανοπωλητής ο οποίος είναι φυσικό πρόσωπο, εταιρεία αστικού δικαίου (*spółka cywilna*), οργανωτική μονάδα χωρίς νομική προσωπικότητα και νομικό πρόσωπο, όπως προσωπικές εταιρείες (spółki osobowe) και άλλες εταιρείες οι οποίες ρυθμίζονται στο πλαίσιο των kodeks spolek handlowych [εταιρείες περιορισμένης ευθύνης (z.o.o.)] και συμμετοχικές εταιρείες (A.E.) ([8]).

(14) Σύμφωνα με το άρθρο 8 του Νόμου, η υποχρέωση καταβολής του φόρου κύκλου εργασιών προκύπτει όταν ο φορολογούμενος επιτυγχάνει μηνιαίο κύκλο εργασιών άνω των 17 εκατ. PLN. Σύμφωνα με το άρθρο 6 παράγραφος 1 του Νόμου, η φορολογητέα βάση είναι το ποσό του κύκλου εργασιών άνω των 17 εκατ. PLN από πωλήσεις λιανικής σε διάστημα ενός μηνός. Ο φόρος λιανικών πωλήσεων καταβάλλεται μηνιαίως έως την 25η ημέρα του μήνα που ακολουθεί τον μήνα κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε το φορολογητέο εισόδημα.

(15) Το άρθρο 9 του Νόμου προβλέπει δύο φορολογικούς συντελεστές:

— ο φόρος επιβάλλεται με συντελεστή 0,8 % επί του τμήματος του μηνιαίου κύκλου εργασιών της επιχείρησης από λιανικές πωλήσεις που υπερβαίνει τα 17 εκατ. PLN [≈ 4 εκατ. EUR ([9])] αλλά δεν υπερβαίνει τα 170 εκατ. PLN (≈ 40 εκατ. EUR)· και

— ο φόρος επιβάλλεται με συντελεστή 1,4 % επί του τμήματος του μηνιαίου κύκλου εργασιών της επιχείρησης από λιανικές πωλήσεις άνω των 170 εκατ. PLN.

(16) Υπό το φως του άρθρου 6 παράγραφος 1 και του άρθρου 8 του Νόμου, τα οποία εξαιρούν το τμήμα του μηνιαίου κύκλου εργασιών της επιχείρησης από λιανικές πωλήσεις που δεν υπερβαίνει τα 17 εκατ. PLN, το καθεστώς φορολόγησης λιανικών πωλήσεων μπορεί, συνεπώς, να θεωρηθεί ότι διαρθρώνεται με προοδευτικό συντελεστή που περιλαμβάνει τρεις διαφορετικές κλίμακες μηνιαίου κύκλου εργασιών και τρεις διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές: φορολογικός συντελεστής 0 % επί του τμήματος του μηνιαίου κύκλου εργασιών από λιανικές πωλήσεις που δεν υπερβαίνει τα 17 εκατ. PLN· φορολογικός συντελεστής 0,8 % επί του τμήματος του μηνιαίου κύκλου εργασιών που υπερβαίνει τα 17 εκατ. PLN, αλλά δεν υπερβαίνει τα 170 εκατ. PLN· και φορολογικός συντελεστής 1,4 % επί του τμήματος του μηνιαίου κύκλου εργασιών από λιανικές πωλήσεις που υπερβαίνει τα 170 εκατ. PLN.

([4]) Κανονισμός (ΕΕ) 2015/1589 του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2015 περί λεπτομερών κανόνων για την εφαρμογή του άρθρου 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ L 248 της 24.9.2015, σ. 9).
([5]) Πρβλ. υποσημείωση 1.
([6]) Βλέπε Επίσημη Εφημερίδα 2016, σημείο 1723.
([7]) Βλέπε Επίσημη Εφημερίδα 2016, σημείο 2099.
([8]) Στο άρθρο 3 παράγραφος 4 του Νόμου παρέχεται ο ορισμός των λιανοπωλητών.
([9]) Με ισοτιμία 1 PLN ≈ 0,238 EUR.

3. ΕΠΙΣΗΜΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

3.1. Λόγοι για την κίνηση της επίσημης διαδικασίας έρευνας

(17) Η Επιτροπή κίνησε την επίσημη διαδικασία έρευνας διότι θεώρησε στο στάδιο αυτό ότι η προοδευτική διάρθρωση του συντελεστή του πολωνικού φόρου συνιστούσε παράνομη και ασύμβατη κρατική ενίσχυση.

(18) Συγκεκριμένα, η Επιτροπή θεώρησε ότι ο Νόμος κάνει διάκριση μεταξύ επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στο λιανικό εμπόριο βάσει του κύκλου εργασιών τους και κατ' επέκταση του μεγέθους τους και δίνει επιλεκτικό πλεονέκτημα σε επιχειρήσεις με χαμηλό κύκλο εργασιών και επομένως σε μικρότερες επιχειρήσεις. Η Πολωνία δεν παρουσίασε καμία πειστική εξήγηση που να αιτιολογεί τον λόγο για τον οποίο μεγαλύτεροι και μικρότεροι φορείς του λιανικού εμπορίου βρίσκονται σε διαφορετική πραγματική και νομική κατάσταση όσον αφορά την επιβολή του φόρου επί των λιανικών πωλήσεων. Η Πολωνία συνεπώς δεν έχει αποδείξει ότι το μέτρο δικαιολογείται από τη φύση ή την εν γένει οικονομία του φορολογικού συστήματος. Επομένως, η Επιτροπή θεώρησε προσωρινά ότι ο Νόμος συνιστά κρατική ενίσχυση, καθώς όλες οι προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης φαίνεται να πληρούνται.

(19) Τέλος, η Επιτροπή εξέφρασε αμφιβολίες ως προς το συμβιβάσιμο του Νόμου με την εσωτερική αγορά. Η Επιτροπή παρατήρησε ότι καμία από τις εξαιρέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 107 παράγραφος 2 ή 3 της Συνθήκης δεν φαίνεται να εφαρμόζεται, και ότι η Πολωνία δεν παρουσίασε κανένα επιχείρημα που να αποδεικνύει ότι ο φόρος λιανικών πωλήσεων μπορεί να είναι συμβατός με την εσωτερική αγορά. Υπενθύμισε ακόμη ότι δεν μπορεί να θεωρεί συμβιβάσιμο ένα μέτρο κρατικής ενίσχυσης το οποίο συνιστά κατάφορη παραβίαση άλλων κανόνων του ενωσιακού δικαίου, όπως οι θεμελιώδεις ελευθερίες που εγκαθιδρύονται με τη Συνθήκη ή οι διατάξεις των κανονισμών και των οδηγιών της ΕΕ. Κατά το εν λόγω στάδιο, η Επιτροπή δεν μπορούσε να αποκλείσει ότι το μέτρο είχε κατά κύριο λόγο ως στόχο τις ξένες επιχειρήσεις, πράγμα που θα μπορούσε να συνεπάγεται παραβίαση του άρθρου 49 της Συνθήκης που εγκαθιδρύει τη θεμελιώδη ελευθερία της εγκατάστασης.

3.2. Παρατηρήσεις της Πολωνίας

(20) Οι πολωνικές αρχές θεωρούν ότι η περιγραφή του φόρου λιανικών πωλήσεων στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας, ως φόρου που περιλαμβάνει τρεις διαφορετικές κλίμακες και συντελεστές, είναι εσφαλμένη. Κατά την άποψη των πολωνικών αρχών, ο φόρος λιανικών πωλήσεων περιλαμβάνει μόνο δύο συντελεστές, καθώς τα έσοδα που δεν υπερβαίνουν τα 17 εκατ. PLN δεν υπόκεινται καθόλου στον φόρο, ασχέτως του τύπου της επιχείρησης που πραγματοποιεί το εισόδημα και του συνολικού ύψους του εισοδήματος που πραγματοποιείται κατά τον εκάστοτε μήνα. Κατά τη γνώμη τους, η φοροαπαλλαγή διαφέρει από τον μηδενικό φορολογικό συντελεστή και τα όρια ισχύουν για όλους τους υποκείμενους στον φόρο «με ισότιμους και αντικειμενικούς όρους».

(21) Όσον αφορά τον σκοπό του φόρου, οι πολωνικές αρχές τονίζουν ότι τα έσοδα που αναμένεται να επιτευχθούν από τον φόρο λιανικών πωλήσεων θα προορίζονται για τη χρηματοδότηση του προγράμματος επιδόματος τέκνου 500+. Ωστόσο, δεδομένου του εκτιμώμενου προϋπολογισμού του συγκεκριμένου προγράμματος (*ήτοι* περίπου 16 δισεκατ. PLN το 2016 και περίπου 22 δισεκατ. PLN τα επόμενα έτη), η χρηματοδότηση μέσω του φόρου λιανικών πωλήσεων θα είναι εφικτή μόνο εν μέρει (*ήτοι* αναμενόμενα έσοδα σε ετήσια βάση ύψους περίπου 1,6 δισεκατ. PLN το 2017). Η Πολωνία ισχυρίζεται επίσης ότι, εκτός από το ότι συνιστά δαπάνη, το πρόγραμμα επιδόματος τέκνου 500+ θα έχει θετική επίδραση στην οικονομία, καθώς θα ενισχύσει την κατανάλωση και, ως εκ τούτου, θα έχει άμεση επίπτωση στα εισοδήματα των καταναλωτών.

(22) Όσον αφορά τη χρηματοδότηση του μέτρου με κρατικούς πόρους, η Πολωνία υποστηρίζει ότι ο φόρος δεν συνεπάγεται απώλεια εσόδων τα οποία, υπό κανονικές συνθήκες, θα εισπράττονταν από τους λιανοπωλητές. Ειδικότερα, οι πολωνικές αρχές επιβεβαιώνουν ότι το αφορολόγητο ποσό και ο μειωμένος φορολογικός συντελεστής 0,8 % εφαρμόζονται σε όλες τις εταιρείες και ότι το πολωνικό κράτος παραιτείται πόρων τους οποίους διαφορετικά θα εισέπραττε από όλες και όχι μόνο από τις μικρότερες επιχειρήσεις.

(23) Επίσης, η Πολωνία θεωρεί ότι πρέπει να γίνει διαχωρισμός ανάμεσα στη «συνολική προοδευτικότητα», στην οποία εφαρμόζονται διαφορετικοί συντελεστές σε ολόκληρο τον κύκλο εργασιών των επιχειρήσεων ανάλογα με το μέγεθος του κύκλου εργασιών, και στην «κλιμακωτή προοδευτικότητα», στην οποία εφαρμόζονται διαφορετικοί συντελεστές σε διαφορετικά τμήματα (κλίμακες) του κύκλου εργασιών όλων των επιχειρήσεων. Κατά την άποψη της Πολωνίας, η κλιμακωτή προοδευτικότητα δεν συνεπάγεται επιλεκτικό πλεονέκτημα καθώς η ίδια κλίμακα συντελεστών εφαρμόζεται σε όλες τις επιχειρήσεις λιανικής. Ειδικότερα, η Πολωνία υποστηρίζει ότι η προοδευτικότητα του φόρου δεν συνεπάγεται πλεονέκτημα για τις μικρότερες επιχειρήσεις, δεδομένου ότι το αφορολόγητο ποσό και ο μειωμένος φορολογικός συντελεστής ύψους 0,8 % περιορίζουν τα λειτουργικά έξοδα για τις επιχειρήσεις που έχουν τόσο υψηλότερα όσο και χαμηλότερα έσοδα. Κατά την Πολωνία, όσο υψηλότερα έσοδα έχει μια επιχείρηση, τόσο περισσότερη ενίσχυση λαμβάνει.

(24) Επιπροσθέτως, η Πολωνία ισχυρίζεται ότι η Επιτροπή εσφαλμένα προσδιόρισε τους δικαιούχους του πλεονεκτήματος, διότι δεν ισχύει πάντα ότι οι επιχειρήσεις που σημειώνουν χαμηλότερα έσοδα είναι μικρότερες και ότι οι επιχειρήσεις που σημειώνουν μεγαλύτερα έσοδα είναι μεγαλύτερες επιχειρήσεις. Μάλιστα, σύμφωνα με την Πολωνία, τα έσοδα των επιχειρήσεων δεν είναι ευθέως, ή τουλάχιστον αποκλειστικά ευθέως, ανάλογα με το μέγεθός τους.

(25) Όσον αφορά την επιλεκτικότητα του μέτρου, η Πολωνία αμφισβητεί το σύστημα αναφοράς που προσδιορίζει η Επιτροπή και ισχυρίζεται ότι ως σύστημα αναφοράς θα πρέπει να θεωρείται μόνο η φορολόγηση των εσόδων στον τομέα του λιανικού εμπορίου που υπερβαίνουν τα 17 εκατ. PLN μηνιαίως. Στη συνέχεια, υποστηρίζει ότι αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι τα έσοδα που δεν υπερβαίνουν τα 17 εκατ. PLN δεν υπόκεινται στον φόρο λιανικών πωλήσεων. Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι ο σχεδιασμός του συστήματος δεν είναι ούτε αυθαίρετος ούτε μεροληπτικός και ότι η φοροαπαλλαγή εφαρμόζεται σε όλους τους φορολογουμένους. Υποστηρίζει επίσης ότι, αναφορικά με την αιτιολογική σκέψη 26 της απόφασης για την κίνηση της διαδικασίας, δεν μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι το μέτρο συνιστά κρατική ενίσχυση χωρίς να προσδιορίζεται ο ενιαίος συντελεστής αναφοράς που λειτουργεί ως σημείο αναφοράς.

(26) Δεύτερον, σε απάντηση προς την αιτιολογική σκέψη 32 της απόφασης για την κίνηση της διαδικασίας, η Πολωνία υποστηρίζει ότι ο μέσος συντελεστής του φόρου λιανικών πωλήσεων, όπως προσδιορίζεται από την Επιτροπή, είναι τεχνητό κατασκεύασμα. Ισχυρίζεται ότι η διάρθρωση του φόρου λιανικών πωλήσεων βασίζεται σε συγκεκριμένα ποσοστά που εφαρμόστηκαν εκ των προτέρων *ex ante* σε δυο συγκεκριμένες κλίμακες, οι οποίες ισχύουν εξίσου για όλους τους φορολογουμένους. Επιπλέον, η «κλιμακωτή προοδευτικότητα» δεν είναι επιλεκτική, καθώς οι μειωμένοι συντελεστές εφαρμόζονται υπό ίδιους όρους σε όλες τις επιχειρήσεις, ασχέτως του μεγέθους τους. Κατά συνέπεια, κατά την άποψη της Πολωνίας, δεν υφίσταται διαφοροποιημένη αντιμετώπιση επιχειρήσεων οι οποίες βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση.

(27) Υπό το φως των ανωτέρω, η Πολωνία υποστηρίζει ότι δεν συντρέχει λόγος να αιτιολογήσει τη φύση ή τη συνολική διάρθρωση του συστήματος. Εντούτοις, οι πολωνικές αρχές ισχυρίζονται ότι η προοδευτική δομή του φόρου λιανικών πωλήσεων και η προοδευτική δομή του φόρου εισοδήματος θα πρέπει να αντιμετωπίζονται με τον ίδιο τρόπο και να θεωρούνται αιτιολογημένες για αναδιανεμητικούς σκοπούς. Ωστόσο, η Πολωνία δεν παρέχει περαιτέρω επιχειρήματα που να υποστηρίζουν την προβαλλόμενη αιτιολόγηση.

(28) Όσον αφορά τις επιπτώσεις στο εμπόριο και τη στρέβλωση του ανταγωνισμού, η Πολωνία παρουσίασε τη διάρθρωση του τομέα λιανικής στη χώρα και σημειώνει ότι τα καταστήματα που παράγουν τα υψηλότερα έσοδα (σε εμπορικά κέντρα) συνήθως βρίσκονται σε πόλεις, γεγονός που διασφαλίζει υψηλότερη συχνότητα καταναλωτών σε σχέση με εκείνα που βρίσκονται εκτός πόλεων, όπου οι πελάτες πρέπει να επιβαρυνθούν με το κόστος μεταφοράς. Τα μικρά καταστήματα, με τη σειρά τους, βρίσκονται κυρίως σε μικρές πόλεις και στην ύπαιθρο, όπου συμβαίνει ακριβώς το αντίθετο (τα καταστήματα είναι λιγότερο προσβάσιμα, και παρατηρείται χαμηλότερη συχνότητα και μικρότερος κύκλος εργασιών). Παρατήρησε επίσης ότι πρακτικές βελτιστοποίησης του φόρου συνήθως χρησιμοποιούνται στην ομάδα των πωλητών με τα υψηλότερα εισοδήματα, με αποτέλεσμα να μην πληρώνουν φόρο επιχειρήσεων, και ότι οι πωλητές με τον υψηλότερο κύκλο εργασιών επωφελούνται από οικονομίες κλίμακας (όσο περισσότερο πουλάνε, τόσο χαμηλότερο το κόστος μονάδας) και τείνουν να ασκούν την επιρροή τους προκειμένου να περιορίσουν τα περιθώρια παραγωγών και προμηθευτών προς όφελός τους. Τέλος, σημείωσε ότι η ανάπτυξη του σύγχρονου εμπορίου στην Πολωνία έχει εξασθενίσει σημαντικά τον τομέα των ανεξάρτητων λιανοπωλητών (51 % της αγοράς το 2008 και 37 % το 2015).

(29) Η Πολωνία καταλήγει ότι: (i) ακόμη και αν θεωρηθεί ότι ο φόρος λιανικών πωλήσεων είναι επιλεκτικός, ο ανταγωνισμός δεν θα στρεβλωνόταν διότι οι πωλητές μεγάλης κλίμακας ήδη διαθέτουν σημαντικό ανταγωνιστικό πλεονέκτημα σε σχέση με τους μικρούς λιανοπωλητές και (ii) η πρόοδος των φορολογικών συντελεστών του φόρου λιανικών πωλήσεων περιορίζει τυχόν δυσμενείς μεταβολές στις συναλλαγές (εξαφάνιση των συναλλαγών μικρής κλίμακας σε συνδυασμό με την αύξηση των συναλλαγών μεγάλης κλίμακας), που επί του παρόντος δημιουργούν στρεβλώσεις στον ανταγωνισμό.

(30) Τέλος, η Πολωνία ισχυρίζεται ότι η απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας περιορίζει αδικαιολόγητα την αυτονομία των κρατών μελών όσον αφορά την ανάπτυξη της φορολογικής πολιτικής. τους Σύμφωνα με την Πολωνία, επαφίεται σε έκαστο κράτος να ρυθμίζει τη διάρθρωση ενός φόρου που εισάγεται, ήτοι τον φορολογούμενο, τη φορολογική βάση και τους συντελεστές, ο οποίος κρίνεται βέλτιστος ενόψει της επιδιωκόμενης δημοσιονομικής πολιτικής.

3.3. **Παρατηρήσεις των ενδιαφερομένων**

(31) Η Επιτροπή δεν έλαβε παρατηρήσεις από πλευράς ενδιαφερομένων.

4. **ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΗΣ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ**

(32) Εισαγωγικώς, και σε απάντηση προς τον ισχυρισμό της Πολωνίας στην απάντησή της στην απόφαση για την κίνηση διαδικασίας ότι ο φόρος λιανικών πωλήσεων αφορά μέτρο άμεσης φορολόγησης και ότι, ως εκ τούτου, το γεγονός ότι η Επιτροπή ασκεί αρμοδιότητα στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων περιορίζει αδικαιολόγητα την αυτονομία της όσον αφορά την ανάπτυξη της φορολογικής πολιτικής της, η Επιτροπή υπενθυμίζει ότι, ενώ τα κράτη μέλη θεωρείται ότι απολαμβάνουν φορολογική αυτονομία στο πεδίο της άμεσης φορολόγησης, τα φορολογικά μέτρα που εγκρίνουν πρέπει να συνάδουν με το άρθρο 107 της Συνθήκης ([10]).

([10]) Βλέπε συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-182/03 και C-217/03, *Βέλγιο και Forum 187 ASBL κατά Επιτροπής*, EU:C:2006:416, σκέψη 81· Συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-106/09 P και C-107/09 P *Επιτροπή κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου*, EU:C:2011:732· Υπόθεση C-417/10 *3M Italia*, EU:C:2012:184, σκέψη 25, και εντολή στην υπόθεση C-529/10, *Safilo*, EU:C:2012:188, σκέψη 18· Βλέπε επίσης υπόθεση T-538/11, *Βέλγιο κατά Επιτροπής*, EU:T:2015:188, σκέψη 66.

4.1. **Ύπαρξη ενίσχυσης**

(33) Σύμφωνα με το άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης, ενισχύσεις που χορηγούνται υπό οποιαδήποτε μορφή από τα κράτη μέλη ή με κρατικούς πόρους και που νοθεύουν ή απειλούν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό διά της ευνοϊκής μεταχειρίσεως ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής είναι ασυμβίβαστες με την εσωτερική αγορά, κατά το μέτρο που επηρεάζουν τις μεταξύ κρατών μελών συναλλαγές. Για να χαρακτηριστεί ένα μέτρο ως ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 πρέπει να πληρούνται όλες οι προβλεπόμενες στην ανωτέρω διάταξη προϋποθέσεις ([11]). Είναι, συνεπώς, παγίως αποδεκτό ότι, για να χαρακτηριστεί ένα μέτρο ως κρατική ενίσχυση πρέπει, καταρχάς, να υπάρξει παρέμβαση από το κράτος ή με κρατικούς πόρους· δεύτερον, η παρέμβαση αυτή πρέπει να μπορεί να επηρεάσει τις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών· τρίτον, πρέπει να παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα σε μια επιχείρηση και, τέταρτον, πρέπει να στρεβλώνει ή να απειλεί με στρέβλωση τον ανταγωνισμό ([12]).

4.1.1. *Κρατικοί πόροι και δυνατότητα καταλογισμού στο κράτος*

(34) Για να συνιστά ένα μέτρο κρατική ενίσχυση, πρέπει να μπορεί να καταλογιστεί στο κράτος και να χρηματοδοτείται από κρατικούς πόρους.

(35) Εφόσον ο φόρος λιανικών πωλήσεων είναι απόρροια νόμου του πολωνικού κοινοβουλίου, μπορεί σαφώς να καταλογιστεί στο πολωνικό κράτος.

(36) Όσον αφορά τη χρηματοδότηση του μέτρου από κρατικούς πόρους, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ένα μέτρο με το οποίο οι δημόσιες αρχές παρέχουν σε ορισμένες επιχειρήσεις ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση και το οποίο, μολονότι δεν συνεπάγεται μεταβίβαση κρατικών πόρων, περιάγει τους δικαιούχους σε ευνοϊκότερη οικονομική κατάσταση σε σχέση με τους λοιπούς φορολογουμένους συνιστά κρατική ενίσχυση ([13]). Στις αιτιολογικές σκέψεις 37 έως 60, η Επιτροπή καταδεικνύει ότι η προοδευτική δομή του συντελεστή του φόρου λιανικών πωλήσεων, η οποία περιγράφεται στις αιτιολογικές σκέψεις 15 και 16, έχει ως αποτέλεσμα την παραίτηση της Πολωνίας από φορολογικά έσοδα που θα δικαιούνταν να εισπράττει από φορείς του λιανικού εμπορίου με χαμηλότερο επίπεδο κύκλου εργασιών (και, συνεπώς, από μικρότερους λιανοπωλητές), αν αυτοί υπόκεινταν στον ίδιο μέσο πραγματικό συντελεστή φόρου λιανικών πωλήσεων με τους φορείς του λιανικού εμπορίου που έχουν υψηλότερο κύκλο εργασιών (και, συνεπώς, τους μεγαλύτερους λιανοπωλητές). Η διάκριση των λιανοπωλητών βάσει του μεγέθους τους, που απορρέει από την προοδευτική δομή του συντελεστή, έχει ως αποτέλεσμα η Πολωνία να παραιτείται από φορολογικά έσοδα τα οποία θα δικαιούνταν κανονικά να εισπράξει από επιχειρήσεις λιανικής οι οποίες λειτουργούν με το σύστημα της δικαιόχρησης σε σύγκριση με επιχειρήσεις λιανικής που λειτουργούν με το μοντέλο της ενιαίας εταιρείας ([14]). Λόγω της παραίτησης από τα εν λόγω έσοδα, ο φόρος λιανικών πωλήσεων συνεπάγεται απώλεια κρατικών πόρων κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης ([15]).

4.1.2. *Πλεονέκτημα*

(37) Σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων της Ένωσης, η έννοια της ενίσχυσης δεν καλύπτει μόνο θετικές παροχές, αλλά και παρεμβάσεις οι οποίες υπό διάφορες μορφές ελαφρύνουν τις επιβαρύνσεις που κανονικά βαρύνουν τον προϋπολογισμό μιας επιχείρησης ([16]). Πλεονέκτημα μπορεί να χορηγηθεί μέσω διαφορετικών ειδών μειώσεων στη φορολογική επιβάρυνση μιας εταιρείας και, συγκεκριμένα, μέσω της μείωσης του εφαρμοστέου συντελεστή φόρου, της φορολογητέας βάσης ή του ποσού του οφειλόμενου φόρου ([17]). Ένα μέτρο που συνεπάγεται μείωση φόρου ή εισφοράς παρέχει πλεονέκτημα διότι περιάγει τις επιχειρήσεις στις οποίες έχει εφαρμογή σε ευνοϊκότερη οικονομική κατάσταση σε σχέση με τους λοιπούς φορολογουμένους και έχει ως συνέπεια την απώλεια εσόδων για το κράτος ([18]).

(38) Ο νόμος προβλέπει προοδευτική δομή του συντελεστή που έχει εφαρμογή σε όλες τις επιχειρήσεις οι οποίες υπόκεινται στον φόρο λιανικών πωλήσεων και η φορολογική επιβάρυνση για κάθε λιανοπωλητή εξαρτάται από την κλίμακα στην οποία εμπίπτει ο κύκλος εργασιών του.

(39) Αποτέλεσμα του προοδευτικού χαρακτήρα του φόρου είναι να μην αυξάνεται μόνο το ύψος του φόρου αλλά και το μέσο ποσοστό του φόρου που επιβάλλεται επί του κύκλου εργασιών από λιανικές πωλήσεις όταν ο κύκλος εργασιών του λιανοπωλητή αυξάνεται και φτάνει στην επόμενη ανώτερη κλίμακα ([19]). Συνεπώς, οι λιανοπωλητές με χαμηλό κύκλο εργασιών είτε δεν υπόκεινται στον φόρο λιανικών πωλήσεων είτε υπόκεινται στον φόρο με σημαντικά χαμηλότερους

([11]) Βλέπε απόφαση στην υπόθεση C-399/08 P, *Επιτροπή κατά Deutsche Post* EU:C:2010:481, σκέψη 38 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία.
([12]) Βλέπε απόφαση στην υπόθεση C-399/08 P, *Επιτροπή κατά Deutsche Post* EU:C:2010:481, σκέψη 39 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία.
([13]) Βλέπε συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-106/09 P και C-107/09 P *Επιτροπή κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου*, EU:C:2011:732, σκέψη 72 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία·
([14]) Επιχειρήσεις λιανικής που διατηρούν και εκμεταλλεύονται αρκετά καταστήματα μιας αλυσίδας λιανικής πώλησης και θεωρούνται, για τον σκοπό του φόρου λιανικών πωλήσεων, ως ενιαίος φορολογούμενος.
([15]) Βλέπε υπόθεση C-169/08 *Presidente del Consiglio dei Ministri* EU:C:2009:709, σκέψη 58.
([16]) Υπόθεση C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, EU:C:2001:598, σκέψη 38.
([17]) Βλέπε υπόθεση C-66/02 *Ιταλία κατά Επιτροπής* EU:C:2005:768, σκέψη 78· Υπόθεση C-222/04 *Cassa di Risparmio di Firenze and Others* EU:C:2006:8, σκέψη 132· Υπόθεση C-522/13 *Ministerio de Defensa and Navantia* EU:C:2014:2262, σκέψεις 21 έως 31.
([18]) Συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-393/04 και C-41/05 *Air Liquide Industries Belgium* EU:C:2006:403, σκέψη 30 και υπόθεση C-387/92 *Banco Exterior de España* EU:C:1994:100, σκέψη 14.
([19]) Υπολογίζεται ως το ύψος του οφειλόμενου φόρου από έναν φορολογούμενο για έναν συγκεκριμένο μήνα προς τον κύκλο εργασιών του εν λόγω φορολογουμένου για τον ίδιο μήνα.

μέσους πραγματικούς συντελεστές από ό,τι οι λιανοπωλητές με μεγάλο κύκλο εργασιών, γεγονός που μειώνει τα βάρη που πρέπει να επωμιστούν οι επιχειρήσεις με μικρότερο κύκλο εργασιών σε σύγκριση με τις επιχειρήσεις με μεγάλο κύκλο εργασιών. Εφόσον το ύψος του κύκλου εργασιών που πραγματοποιεί μια επιχείρηση συσχετίζεται έως έναν βαθμό με το μέγεθος της εν λόγω επιχείρησης, η προοδευτική δομή του συντελεστή δυνάμει του Νόμου μπορεί να θεωρηθεί ότι παρέχει οικονομικό πλεονέκτημα στους μικρότερους λιανοπωλητές σε βάρος των μεγαλύτερων λιανοπωλητών με τη μορφή της ελάφρυνσης της φορολογικής επιβάρυνσής τους και της μείωσης του μέσου πραγματικού συντελεστή φόρου στον οποίο υπόκεινται οι εν λόγω επιχειρήσεις. Μάλιστα, το κόστος που συνεπάγεται ο φόρος στο τέλος του μήνα για κάθε κύκλο εργασιών ύψους 100 PLN θα είναι μηδενικό για τις επιχειρήσεις των οποίων ο συνολικός κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει τα 17 εκατ. PLN· θα αυξάνεται σταδιακά σε 0,8 % για λιανοπωλητές με συνολικούς κύκλους εργασιών που υπερβαίνουν τα 17 εκατ. PLN αλλά δεν υπερβαίνουν τα 170 εκατ. PLN· και θα αυξάνεται περαιτέρω σε 1,4 % για λιανοπωλητές με συνολικούς κύκλους εργασιών που υπερβαίνουν τα 170 εκατ. PLN, όπως φαίνεται στον πίνακα που ακολουθεί:

Κύκλος εργασιών (PLN)	Οριακός συντελεστής (%)	Φόρος (PLN)	Φόρος / κύκλος εργασιών (%)
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) Η διάκριση των λιανοπωλητών βάσει του μεγέθους τους, που απορρέει από την προοδευτική δομή του συντελεστή, σημαίνει επίσης ότι οι μεμονωμένοι λιανοπωλητές που λειτουργούν ως δικαιοδόχοι με το σύστημα της δικαιόχρησης αποκτούν πλεονέκτημα, καθώς η φορολογική τους επιβάρυνση καθορίζεται βάσει των μηνιαίων κύκλων εργασιών των μεμονωμένων καταστημάτων τους από λιανικές πωλήσεις, και όχι βάσει του συνολικού μηνιαίου κύκλου εργασιών από λιανικές πωλήσεις ολόκληρης της αλυσίδας, όπως ισχύει για τις αλυσίδες λιανικής πώλησης που λειτουργούν με το μοντέλο της ενιαίας εταιρείας ([20]).

4.1.3. *Επιλεκτικότητα*

(41) Ένα μέτρο θεωρείται επιλεκτικό αν ευνοεί ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης. Για τα καθεστώτα ενισχύσεων, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι η επιλεκτικότητα του μέτρου θα πρέπει κατά κανόνα να αξιολογείται με την πραγματοποίηση μιας ανάλυσης σε τρία στάδια ([21]). Αρχικά, προσδιορίζεται το κοινό ή κανονικό φορολογικό καθεστώς που είναι εφαρμοστέο στο κράτος μέλος: το «σύστημα αναφοράς». Δεύτερον, θα πρέπει να προσδιορίζεται κατά πόσον ένα συγκεκριμένο μέτρο αποτελεί παρέκκλιση από το εν λόγω σύστημα στο μέτρο που διαφοροποιεί τους οικονομικούς φορείς οι οποίοι, υπό το πρίσμα των στόχων που είναι συμφυείς με το σύστημα, βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση. Εάν το υπό ανάλυση μέτρο δεν συνιστά παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς, δεν είναι επιλεκτικό. Ωστόσο, αν αποτελεί παρέκκλιση (και ως εκ τούτου είναι εκ πρώτης όψεως επιλεκτικό), θα πρέπει να διαπιστωθεί κατά το τρίτο στάδιο της ανάλυσης κατά πόσον η παρέκκλιση δικαιολογείται από τη φύση ή από την εν γένει οικονομία του φορολογικού συστήματος αναφοράς ([22]). Εάν ένα εκ πρώτης όψεως επιλεκτικό μέτρο δικαιολογείται από τη φύση ή από την εν γένει οικονομία του συστήματος, δεν θα θεωρείται επιλεκτικό και, συνεπώς, δεν θα εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης.

4.1.3.1. Σύστημα αναφοράς

(42) Το σύστημα αναφοράς αποτελείται από ένα συνεκτικό σύνολο κανόνων που εφαρμόζονται εν γένει —με βάση αντικειμενικά κριτήρια— σε όλες τις επιχειρήσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του όπως ορίζεται από τον στόχο του.

([20]) Στο σύστημα της δικαιόχρησης, κάθε δικαιοδόχος συνιστά διαφορετικό φορολογούμενο. Σε περίπτωση που ο δικαιοδόχος διατηρεί και εκμεταλλεύεται μόνο ένα κατάστημα, τότε ο φόρος κύκλου εργασιών έχει εφαρμογή στον κύκλο εργασιών του συγκεκριμένου καταστήματος. Στην περίπτωση του μοντέλου της ενιαίας εταιρείας, το μεμονωμένο κατάστημα δεν αποτελεί φορολογούμενο. Ο φόρος και κλίμακα προοδευτικών συντελεστών εφαρμόζονται στον αθροιστικό κύκλο εργασιών όλων των καταστημάτων της ενιαίας εταιρείας.

([21]) Βλέπε, για παράδειγμα, υπόθεση C-279/08 P *Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (NOx)* EU:C:2011:551· υπόθεση C-143/99, *Adria-Wien Pipeline* EU:C:2001:598, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-78/08 έως C-80/08 *Paint Graphos* κ.λπ. EU:C:2011:550 και EU:C:2010:411, υπόθεση C-308/01 *GIL Insurance* EU:C:2004:252 και EU:C:2003:481

([22]) Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις στα μέτρα που σχετίζονται με την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων (ΕΕ C 384 της 10.12.1998, σ. 3).

(43) Σε αντίθεση με όσα ισχυρίζεται η Πολωνία, δεν μπορεί να θεωρείται ότι ο στόχος του φόρου λιανικής είναι η χρηματοδότηση δαπάνης του προϋπολογισμού στο πλαίσιο του προγράμματος επιδόματος τέκνου Family 500+. Η Πολωνία επιβεβαίωσε ότι τα φορολογικά έσοδα δεν μπορούν να διατίθενται εξολοκλήρου και αποκλειστικά για τη χρηματοδότηση ενός προκαθορισμένου είδους δαπάνης, και συνεπώς δεν αποδεικνύεται η προβαλλόμενη αιτιώδης συνάφεια ανάμεσα στην παιδική μέριμνα και τον τομέα λιανικής, ούτε και η προβαλλόμενη αιτιώδης συνάφεια ανάμεσα στο κόστος του προγράμματος παιδικής μέριμνας και το μέγεθος του κύκλου εργασιών των φορέων του λιανικού εμπορίου. Η χρηματοδότηση του προγράμματος επιδόματος τέκνου Family 500+ δεν μπορεί να θεωρείται ως στόχος συμφυής με τον φόρο λιανικών πωλήσεων.

(44) Αντιθέτως, ο στόχος του φόρου λιανικών πωλήσεων είναι η φορολόγηση του κύκλου εργασιών όλων των οικονομικών φορέων που εμπλέκονται στην πώληση εμπορευμάτων σε καταναλωτές που είναι φυσικά πρόσωπα. Υπό το πρίσμα του εν λόγω στόχου, όλες οι επιχειρήσεις των οποίων ο κύκλος εργασιών προέρχεται από την πώληση εμπορευμάτων σε φυσικά πρόσωπα θα πρέπει να θεωρείται ότι βρίσκονται σε παρόμοια πραγματική και νομική κατάσταση. Συνεπώς, η Επιτροπή θεωρεί ότι το σύστημα αναφοράς είναι ο φόρος λιανικών πωλήσεων που εφαρμόζεται στον κύκλο εργασιών των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στον τομέα λιανικής πώλησης κάθε είδους εμπορευμάτων στην Πολωνία.

(45) Σε αντίθεση με όσα ισχυρίζεται η Πολωνία ([23]), το σύστημα αναφοράς δεν θα έπρεπε να περιορίζεται μόνο σε επιχειρήσεις με κύκλο εργασιών άνω των 17 εκατ. PLN, λόγω του ότι ο μηνιαίος κύκλος εργασιών από τις λιανικές πωλήσεις ο οποίος παράγεται από επιχειρήσεις και δεν υπερβαίνει τα 17 εκατ. PLN δεν υπόκειται σε φόρο δυνάμει του Νόμου. Η συγκεκριμένη απαλλαγή εφαρμόζεται σε όλες τις επιχειρήσεις των οποίων ο κύκλος εργασιών προέρχεται από την πώληση εμπορευμάτων λιανικής, ανεξάρτητα από το αν ο κύκλος εργασιών που επιτυγχάνουν υπερβαίνει ή δεν υπερβαίνει τα 17 εκατ. PLN.

(46) Επίσης, η Επιτροπή δεν θεωρεί ότι η προοδευτική δομή του φορολογικού συντελεστή που προβλέπεται από τον Νόμο αποτελεί τμήμα του συστήματος αναφοράς. Το Δικαστήριο έχει προσδιορίσει ότι δεν επαρκεί πάντα ο περιορισμός της ανάλυσης της επιλεκτικότητας στο κατά πόσον το μέτρο παρεκκλίνει του συστήματος αναφοράς, όπως ορίζεται από το κράτος μέλος ([24]). Είναι επίσης αναγκαίο να εκτιμηθεί κατά πόσον τα όρια του εν λόγω συστήματος έχουν σχεδιαστεί από το κράτος μέλος κατά τρόπο συνεπή ή, αντίθετα, κατά τρόπο σαφώς αυθαίρετο ή μεροληπτικό, ούτως ώστε να ευνοούν ορισμένες επιχειρήσεις έναντι άλλων. Διαφορετικά, αντί να θεσπίζει γενικούς κανόνες που έχουν εφαρμογή σε όλες τις επιχειρήσεις και από τους οποίους υφίσταται παρέκκλιση για ορισμένες επιχειρήσεις, το κράτος μέλος θα μπορούσε να επιτύχει το ίδιο αποτέλεσμα, παρακάμπτοντας τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων, προσαρμόζοντας και συνδυάζοντάς τους κατά τρόπο τέτοιο που η ίδια η εφαρμογή τους να έχει ως αποτέλεσμα διαφορετική επιβάρυνση για διαφορετικές επιχειρήσεις ([25]). Είναι ιδιαίτερα σημαντικό να υπενθυμιστεί στο πλαίσιο αυτό ότι σύμφωνα με πάγια νομολογία του Δικαστηρίου το άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης δεν εισάγει διάκριση μεταξύ των μέτρων κρατικής ενίσχυσης ως προς τα αίτια ή τους στόχους τους, αλλά τα ορίζει σε συνάρτηση με τα αποτελέσματά τους και επομένως ανεξαρτήτως των χρησιμοποιούμενων τεχνικών ([26]).

(47) Αποτέλεσμα της προοδευτικής δομής του συντελεστή που προβλέπει ο Νόμος είναι οι επιχειρήσεις με χαμηλό κύκλο εργασιών από λιανικές πωλήσεις είτε να μην φορολογούνται με φόρο λιανικών πωλήσεων είτε να φορολογούνται με σημαντικά χαμηλότερους μέσους πραγματικούς συντελεστές —ήτοι για κάθε ζλότι του μηνιαίου κύκλου εργασιών που πραγματοποιείται— από ό,τι οι επιχειρήσεις με μεγάλο κύκλο εργασιών, γεγονός που μειώνει τα βάρη που πρέπει να επωμιστούν οι επιχειρήσεις με μικρότερο κύκλο εργασιών σε σύγκριση με τις επιχειρήσεις με μεγάλο κύκλο εργασιών. Επειδή κάθε εταιρεία φορολογείται με διαφορετικό μέσο πραγματικό φορολογικό συντελεστή, η Επιτροπή δεν μπορεί να προσδιορίσει έναν μοναδικό συντελεστή αναφοράς. Η Πολωνία επίσης δεν έχει παρουσιάσει έναν συγκεκριμένο συντελεστή ως συντελεστή αναφοράς ή ως «κανονικό» συντελεστή και δεν εξήγησε γιατί ένας υψηλότερος συντελεστής θα μπορούσε να δικαιολογηθεί από εξαιρετικές περιστάσεις για φορείς του λιανικού εμπορίου με υψηλό επίπεδο κύκλου εργασιών, ούτε γιατί θα πρέπει να εφαρμόζονται χαμηλότεροι συντελεστές σε φορείς με χαμηλότερα επίπεδα κύκλων εργασιών. Ως εκ τούτου, αποτέλεσμα της προοδευτικής δομής του συντελεστή του φόρου είναι διαφορετικές επιχειρήσεις να υπόκεινται σε διαφορετικούς πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές ανάλογα με τον μηνιαίο κύκλο εργασιών τους και, συνεπώς, το μέγεθός τους και το σύστημα λειτουργίας τους. Κατά συνέπεια, η προοδευτική δομή του φορολογικού συντελεστή που εισάγει ο Νόμος μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι ειδικά σχεδιασμένη ώστε να ευνοεί τους μικρότερους λιανοπωλητές σε σχέση με τους μεγαλύτερους, καθώς εφαρμόζει διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές επί του μηνιαίου κύκλου εργασιών που πραγματοποιείται από επιχειρήσεις δραστηριοποιούμενες στην πώληση εμπορευμάτων σε καταναλωτές φυσικά πρόσωπα και, ως εκ τούτου, υποβάλλει τις επιχειρήσεις με μικρότερο κύκλο εργασιών σε χαμηλότερο μέσο πραγματικό φορολογικό συντελεστή σε σχέση με επιχειρήσεις με υψηλότερο κύκλο εργασιών, οι οποίες συνήθως είναι ξένης ιδιοκτησίας ([27]), παρόλο που αμφότεροι οι τύποι επιχειρήσεων ασχολούνται με την ίδια δραστηριότητα.

([23]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 25.
([24]) Συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-106/09 P και C-107/09 P *Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου*EU:C:2011:732.
([25]) *Όπ.π.*, σκέψη 92.
([26]) Υπόθεση C-487/06 P *British Aggregates κατά Επιτροπής* EU:C:2008:757, σκέψεις 85 και 89 και η εκεί παρατιθέμενη νομολογία, και υπόθεση C-279/08 P *Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (NOx)* EU:C:2011:551, σκέψη 51.
([27]) Συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-106/09 P και C-107/09 P *Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου*EU:C:2011:732.

(48) Επίσης, η διάκριση των λιανοπωλητών βάσει του μεγέθους τους, που απορρέει από την προοδευτική δομή του συντελεστή, μπορεί να θεωρηθεί ότι ευνοεί λιανοπωλητές που δραστηριοποιούνται με το σύστημα της δικαιοχρησίας ή ανεξάρτητα (λόγου χάρη, ως εταρεία αστικού δικαίου) σε σύγκριση με λιανοπωλητές που δραστηριοποιούνται με το μοντέλο της της ενιαίας εταιρείας.

(49) Καθώς η Πολωνία έχει σχεδιάσει τον φόρο κατά τρόπο ώστε να ευνοούνται συγκεκριμένες επιχειρήσεις [ήτοι οι λιανοπωλητές με χαμηλότερα επίπεδα κύκλου εργασιών —μικρότεροι λιανοπωλητές— και οι λιανοπωλητές που δραστηριοποιούνται με το σύστημα της δικαιοχρησίας ή ανεξάρτητα (όχι στο πλαίσιο αλυσίδας)], και να επιβαρύνονται άλλες (ήτοι οι λιανοπωλητές με υψηλότερα επίπεδα κύκλου εργασιών —μικρότεροι λιανοπωλητές— και οι αλυσίδες λιανικής που δραστηριοποιούνται με το μοντέλο της ενιαίας εταιρείας), το σύστημα αναφοράς είναι επιλεκτικό από τον σχεδιασμό του κατά τρόπο μη δικαιολογημένο υπό το πρίσμα του στόχου του φόρου, ο οποίος είναι η φορολόγηση του κύκλου εργασιών όλων των φορέων του λιανικού εμπορίου. Κατά συνέπεια, η Επιτροπή θεωρεί ότι το κατάλληλο σύστημα αναφοράς στην παρούσα περίπτωση είναι η επιβολή ενιαίου φορολογικού συντελεστή επί του μηνιαίου κύκλου εργασιών που προέρχεται από πωλήσεις λιανικής, και ότι η προοδευτική δομή του φόρου δεν αποτελεί μέρος του εν λόγω συστήματος.

4.1.3.2. Παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς

(50) Σε δεύτερη φάση, είναι απαραίτητο να προσδιοριστεί κατά πόσον το μέτρο παρεκκλίνει από την εφαρμογή των κανόνων αναφοράς υπέρ ορισμένων επιχειρήσεων που βρίσκονται στην ίδια πραγματική και νομική κατάσταση, υπό το πρίσμα του στόχου που είναι συμφυής με το σύστημα αναφοράς.

(51) Σύμφωνα με το άρθρο 6 παράγραφος 1 του Νόμου, κανένας φόρος δεν επιβάλλεται στο τμήμα του μηνιαίου κύκλου εργασιών από λιανικές πωλήσεις που δεν υπερβαίνει τα 17 εκατ. PLN. Για σημαντικό αριθμό λιανοπωλητών, ιδίως δε στον τομέα των ειδών παντοπωλείου, η εξαίρεση αυτή σημαίνει ότι απαλλάσσονται εξολοκλήρου από οποιαδήποτε φορολογία επί του κύκλου εργασιών που προέρχεται από τις λιανικές πωλήσεις, εφόσον ο μηνιαίος κύκλος εργασιών που προέρχεται από τη συγκεκριμένη δραστηριότητα πέσει κάτω από τα 17 εκατ. PLN. Σύμφωνα με δημοσίως διαθέσιμα δεδομένα ([28]), για τον Σεπτέμβριο του 2016 εκδόθηκαν 109 φορολογικές δηλώσεις στις οποίες καθορίζεται το ύψος του οφειλόμενου φόρου επί των λιανικών πωλήσεων, ενώ σύμφωνα με εκτιμήσεις του πολωνικού υπουργείου Οικονομικών, υπάρχουν περίπου 200 000 φορείς του λιανικού εμπορίου που δραστηριοποιούνται στην Πολωνία. Συνεπώς, η μεγάλη πλειοψηφία των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στον τομέα της λιανικής στην Πολωνία υπολείπονται του κατώτατου ορίου που θεσπίζεται στο άρθρο 6 παράγραφος 1 και δεν καταβάλλουν φόρο λιανικών πωλήσεων.

(52) Αναφορικά με τους λιανοπωλητές των οποίων ο μηνιαίος κύκλος εργασιών υπερβαίνει τα 17 εκατ. PLN: ο μηνιαίος κύκλος εργασιών που δεν υπερβαίνει το όριο απαλλάσσεται από φορολογία· ο μηνιαίος κύκλος εργασιών που υπερβαίνει τα 17 εκατ. PLN, αλλά δεν υπερβαίνει τα 170 εκατ. PLN υπόκειται σε φορολογικό συντελεστή ύψους 0,8 % και το τμήμα του κύκλου εργασιών που υπερβαίνει τα 170 εκατ. PLN φορολογείται με συντελεστή 1,4 %.

(53) Η Πολωνία κάνει διάκριση ανάμεσα στην «κλιμακωτή προοδευτικότητα» και τη «συνολική προοδευτικότητα» και ισχυρίζεται ότι, εφόσον όλοι οι φορολογικοί συντελεστές (ήτοι η φοροαπαλλαγή που αντιστοιχεί σε συντελεστή 0 %, και οι συντελεστές 1,4 % και 0,8 %) εφαρμόζονται υπό τους ίδιους όρους σε όλες τις επιχειρήσεις, τότε δεν υπάρχει παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς. Ωστόσο, αμφότεροι οι τύποι κλιμακωτής φορολόγησης οδηγούν σε διαφορετικούς μέσους αποτελεσματικούς συντελεστές οι οποίοι εφαρμόζονται σε διαφορετικές εταιρείες βάσει του κύκλου εργασιών τους —που είναι ο στόχος της φορολογίας— και τελικώς του μεγέθους τους. Όπως φαίνεται από το ακόλουθο παράδειγμα τριών λιανοπωλητών (φορολογουμένων) οι οποίοι πραγματοποιούν μηνιαίους κύκλους εργασιών ύψους, αντίστοιχα, 10 εκατ. PLN, 100 εκατ. PLN και 750 εκατ. PLN, παρά το γεγονός ότι όλοι οι λιανοπωλητές υπόκεινται στους ίδιους φορολογικούς συντελεστές και ότι το ίδιο τμήμα του εισοδήματός τους εμπίπτει στις τρεις αυτές κλίμακες, οι πραγματικοί μέσοι φορολογικοί συντελεστές διαφέρουν σημαντικά. Μάλιστα, για κάθε 100 PLN του κύκλου εργασιών που πραγματοποιούνται, ο λιανοπωλητής 1 δεν επιβαρύνεται με φόρο, ο λιανοπωλητής 2 επιβαρύνεται με φόρο ύψους περίπου 0,7 PLN και ο λιανοπωλητής 3 με περίπου 1,2 PLN.

Μηνιαίο εισόδημα από λιανικές πωλήσεις	Λιανοπωλητής 1 10 εκατ. PLN	Λιανοπωλητής 2 100 εκατ. PLN	Λιανοπωλητής 3 750 εκατ. PLN
Οφειλόμενος φόρος επί του τμήματος του εισοδήματος που δεν υπερβαίνει τα 17 εκατ. PLN	0	0	0

([28]) Βλέπε https://www.wiadomoscihandlowe.pl/artykuly/podatek-handlowy-w-praktyce-wiemy-ile-firm-zlozylo,9669/5. Το ποσό του οφειλόμενου φόρου λιανικών πωλήσεων που δηλώθηκε από το σύνολο των φορολογουμένων για τον συγκεκριμένο μήνα ήταν 114 εκατ. PLN. Ποσοστό περίπου 70 % του εν λόγω ποσού, ήτοι 78,9 εκατ. PLN, οφείλεται από τους 10 μεγαλύτερους λιανοπωλητές που δραστηριοποιούνται στην Πολωνία, ενώ μόλις 12 φορείς του λιανικού εμπορίου υπόκεινταν στον ανώτατο φορολογικό συντελεστή 1,4 %. Βλέπε επίσης «*Rynek detalicznego handlu spożywczego w Polsce*», Fundacja Republikańska, Varsovie 2016 σχετικά με τον αριθμό των φορέων του λιανικού εμπορίου στην Πολωνία.

Μηνιαίο εισόδημα από λιανικές πωλήσεις	Λιανοπωλητής 1 10 εκατ. PLN	Λιανοπωλητής 2 100 εκατ. PLN	Λιανοπωλητής 3 750 εκατ. PLN
Οφειλόμενος φόρος επί του τμήματος του εισοδήματος που υπερβαίνει τα 17 εκατ. PLN, αλλά δεν υπερβαίνει τα 170 εκατ. PLN	—	664 000 PLN (82 999 999 PLN × 0,008)	1 224 000 PLN (152 999 999 PLN × 0,008)
Οφειλόμενος φόρος επί του τμήματος του εισοδήματος που υπερβαίνει τα 170 εκατ. PLN	—	—	8 120 000 PLN (579 999 999 PLN × 0,014)
Σύνολο οφειλόμενου φόρου	**0**	**664 000 PLN**	**9 344 000 PLN**
Πραγματικός μέσος φορολογικός συντελεστής	**0 %**	**0,664 %**	**1,246 %**

(54) Όπως φαίνεται από τον πίνακα, το στοιχείο που δημιουργεί διακρίσεις ανάμεσα στους λιανοπωλητές (φορολογούμενους) με βάση τον κύκλο εργασιών και, συνεπώς, το μέγεθός τους είναι ακριβώς οι προοδευτικοί συντελεστές και οι κλίμακες στις οποίες εφαρμόζονται. Λόγω του προοδευτικού χαρακτήρα των συντελεστών που προβλέπει ο Νόμος, οι επιχειρήσεις με υψηλά επίπεδα κύκλου εργασιών υπόκεινται τόσο σε σημαντικά υψηλότερους οριακούς συντελεστές όσο και σε σημαντικά υψηλότερους μέσους φορολογικούς συντελεστές σε σύγκριση με φορείς που παρουσιάζουν χαμηλότερα επίπεδα κύκλου εργασιών. Ως εκ τούτου, η Επιτροπή θεωρεί ότι η προοδευτική δομή του συντελεστή που εισάγει ο Νόμος παρεκκλίνει από το σύστημα αναφοράς —το οποίο συνίσταται στην επιβολή ενός ενιαίου φορολογικού συντελεστή επί των λιανικών πωλήσεων όλων των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στον τομέα του λιανικού εμπορίου στην Πολωνία— ευνοώντας τους λιανοπωλητές με μικρότερο κύκλο εργασιών και, συνεπώς, τους μικρότερους λιανοπωλητές.

(55) Με βάση τις ανωτέρω εκτιμήσεις, η Επιτροπή κρίνει ότι το μέτρο αποτελεί παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς και, επομένως, είναι εκ πρώτης όψεως επιλεκτικό.

4.1.3.3. Αιτιολόγηση με βάση τη φύση ή τη γενική οικονομία του συστήματος

(56) Αφού η Επιτροπή απέδειξε ότι ένα κρατικό μέτρο είναι εκ πρώτης όψεως επιλεκτικό, διότι κάνει διάκριση μεταξύ επιχειρήσεων που βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση βάσει του συστήματος αναφοράς, εναπόκειται στο κράτος μέλος να παράσχει αιτιολόγηση με βάση τη φύση ή τη γενική οικονομία του εν λόγω συστήματος. Ένα μέτρο που παρεκκλίνει από το σύστημα αναφοράς δεν είναι επιλεκτικό αν αυτό δικαιολογείται από τη φύση ή την οικονομία του συστήματος αυτού. Αυτό ισχύει σε περιπτώσεις όπου η επιλεκτική μεταχείριση είναι το αποτέλεσμα των εγγενών μηχανισμών που απαιτούνται για τη λειτουργία και την αποτελεσματικότητα του συστήματος ([29]).

(57) Η Πολωνία προβάλλει το επιχείρημα ότι, αν η προοδευτική δομή του φόρου που προβλέπει ο Νόμος θεωρείται ότι δημιουργεί διάκριση, κάτι το οποίο αμφισβητεί, τότε κάτι τέτοιο δικαιολογείται από την αναδιανεμητική λειτουργία του, όπως ισχύει στην περίπτωση των φόρων που βασίζονται στο κέρδος. Η Πολωνία ισχυρίζεται επιπλέον ότι οι επιχειρήσεις με υψηλά επίπεδα κύκλου εργασιών έχουν μεγαλύτερη ικανότητα να πληρώνουν, ότι οι εν λόγω επιχειρήσεις απολαμβάνουν οικονομίες κλίμακας, ότι οι εν λόγω επιχειρήσεις έχουν την ικανότητα να ασκούν πίεση στα περιθώρια παραγωγών και προμηθευτών προς όφελός τους και ότι οι εν λόγω επιχειρήσεις χρησιμοποιούν συχνά στρατηγικές βελτιστοποίησης του φόρου.

(58) Η Επιτροπή υπενθυμίζει ότι ο Νόμος φορολογεί τις επιχειρήσεις ανάλογα με το επίπεδο του κύκλου εργασιών τους. Αντίθετα από τους φόρους που βασίζονται στο κέρδος ([30]), η φορολογία με βάση τον κύκλο εργασιών δεν λαμβάνει υπόψη τις δαπάνες που συνδέονται με την επίτευξη πωλήσεων. Ως εκ τούτου, οι φόροι κύκλου εργασιών επιβάλλονται στις επιχειρήσεις με βάση το μέγεθος και όχι την κερδοφορία ή την ικανότητά τους να πληρώνουν, την ικανότητά τους να βελτιώνουν την αποδοτικότητά τους χάρη σε οικονομίες κλίμακας, την ικανότητά τους να επηρεάζουν τα περιθώρια

([29]) Βλέπε για παράδειγμα συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-78/08 έως C-80/08 *Paint Graphos* κ.λπ., EU:C:2011:550, σκέψη 69.

([30]) Βλέπε Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις στα μέτρα που σχετίζονται με την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων (ΕΕ C 384 της 10.12.1998, σ. 3), σκέψη 24. Η δήλωση σχετικά με την αναδιανεμητική λειτουργία που μπορεί να δικαιολογήσει έναν προοδευτικό φορολογικό συντελεστή γίνεται ρητά μόνο ως προς τους φόρους επί των κερδών ή του (καθαρού) εισοδήματος, όχι ως προς τους φόρους επί του κύκλου εργασιών.

των παραγωγών και των προμηθευτών προς όφελός τους ([31]), και την ικανότητά τους να αξιοποιούν τις στρατηγικές βελτιστοποίησης του φόρου, όπως ισχυρίζεται η Πολωνία. Κατά συνέπεια, κανένας εξ αυτών των παραγόντων δεν αιτιολογεί την επιβολή προοδευτικού φόρου επί του κύκλου εργασιών μιας επιχείρησης.

(59) Οι προοδευτικοί φόροι κύκλου εργασιών μπορούν να αιτιολογηθούν μόνο από τη φύση και την εν γένει οικονομία, δηλαδή την εσωτερική λογική, του φορολογικού συστήματος αν ο συγκεκριμένος στόχος που επιδιώκει ο φόρος απαιτεί προοδευτικούς συντελεστές. Επί παραδείγματι, στην περίπτωση ενός φόρου κύκλου εργασιών που αποσκοπεί στην αντιμετώπιση κάποιων αρνητικών εξωτερικοτήτων, ένα ορισμένο επίπεδο προοδευτικότητας θα μπορούσε να αιτιολογηθεί αν αποδεικνυόταν ότι οι εξωτερικότητες που πηγάζουν από δραστηριότητες που υπόκεινται σε φόρο αυξάνονται επίσης προοδευτικά με την αύξηση του κύκλου εργασιών (ή του μεγέθους) του φορολογουμένου. Δεν υπήρξε σχετική αιτιολόγηση εκ μέρους των πολωνικών αρχών.

(60) Ως εκ τούτου, η Επιτροπή δεν θεωρεί ότι οι προοδευτικοί φορολογικοί συντελεστές του φόρου λιανικών πωλήσεων δικαιολογούνται από τη φύση ή την εν γένει οικονομία του φορολογικού συστήματος αναφοράς. Ως εκ τούτου, το μέτρο παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα σε επιχειρήσεις λιανικής με χαμηλότερο επίπεδο κύκλου εργασιών (και συνεπώς μικρότερες επιχειρήσεις).

4.1.4. *Δυνητική νόθευση του ανταγωνισμού και επηρεασμός των ενδοενωσιακών συναλλαγών*

(61) Σύμφωνα με το άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης, ένα μέτρο πρέπει να νοθεύει ή να απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό και να επηρεάζει τις συναλλαγές στο εσωτερικό της Ένωσης για να συνιστά κρατική ενίσχυση.

(62) Ο φόρος λιανικών πωλήσεων έχει εφαρμογή σε όλες τις επιχειρήσεις των οποίων ο κύκλος εργασιών προέρχεται από την πώληση εμπορευμάτων λιανικής στην Πολωνία. Το λιανικό εμπόριο στην Πολωνία είναι ανοιχτό στον ανταγωνισμό και χαρακτηρίζεται από την παρουσία φορέων από άλλα κράτη μέλη. Ομοίως, φορείς λιανικής με έδρα στην Πολωνία μπορούν να έχουν —ή να αναπτύξουν μελλοντικά— δραστηριότητες σε άλλα κράτη μέλη. Συνεπώς, οιαδήποτε ενίσχυση υπέρ ορισμένων φορέων του κλάδου μπορεί να επηρεάσει τις συναλλαγές στο εσωτερικό της Ένωσης.

(63) Πράγματι, η προοδευτικότητα του φόρου λιανικών πωλήσεων επηρεάζει την ανταγωνιστική κατάσταση των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε αυτόν. Στον βαθμό που το μέτρο ανακουφίζει επιχειρήσεις με χαμηλότερα επίπεδα κύκλου εργασιών από την επιβολή της φορολογίας την οποία θα υποχρεώνονταν να πληρώσουν αν υπόκεινταν στον ίδιο φορολογικό συντελεστή με τις επιχειρήσεις με υψηλότερα επίπεδα κύκλου εργασιών, το επιλεκτικό πλεονέκτημα που παρέχεται με τα εν λόγω μέτρα συνιστά ενίσχυση λειτουργίας. Το Δικαστήριο έχει επανειλημμένα αποφανθεί ότι η ενίσχυση λειτουργίας νοθεύει τον ανταγωνισμό, επομένως τυχόν ενίσχυση που παρέχεται στις εν λόγω επιχειρήσεις θα πρέπει να θεωρείται ότι νοθεύει ή απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό μέσω της ενίσχυσης της θέσης τους στην πολωνική αγορά λιανικής. Ομοίως, οι υψηλότεροι φορολογικοί συντελεστές για μεγαλύτερους λιανοπωλητές (με μεγαλύτερο κύκλο εργασιών) ενδέχεται να αποτρέψουν τις πωλήσεις των μεγάλων λιανοπωλητών και να περιορίσουν το μερίδιό τους στην αγορά ή να τους αναγκάσουν να αποσυρθούν από την αγορά. Ο ανταγωνισμός θα νοθευόταν καθώς οι λιανοπωλητές δεν θα ανταγωνίζονταν βάσει της αποδοτικότητας και της ανταγωνιστικότητάς τους στην αγορά, αλλά θα βρίσκονταν ενώπιον διαφορετικής φορολογικής αντιμετώπισης ανάλογα με τον κύκλο εργασιών τους, κάτι που δεν αιτιολογείται από τις αρνητικές εξωτερικότητες που επιβάλλονται.

(64) Αναφορικά με τις παρατηρήσεις της Πολωνίας για τη διάρθρωση του τομέα της λιανικής, η Επιτροπή επισημαίνει ότι το γεγονός πως η Πολωνία ισχυρίζεται ([32]) ότι οι προοδευτικοί φορολογικοί συντελεστές περιορίζουν τις δυσμενείς μεταβολές του τρόπου διεξαγωγής των εμπορικών συναλλαγών (εξαφάνιση των συναλλαγών μικρής κλίμακας σε συνδυασμό με την αύξηση των συναλλαγών μεγάλης κλίμακας) οι οποίες, σύμφωνα με την Πολωνία, επί του παρόντος νοθεύουν τον ανταγωνισμό, δεν συνιστά παρά επιβεβαίωση του ότι το μέτρο εγκρίθηκε με σκοπό να επηρεάσει το ανταγωνιστικό περιβάλλον στον τομέα λιανικής στη χώρα.

(65) Κατά συνέπεια, η Επιτροπή θεωρεί ότι το μέτρο νοθεύει ή απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό και να επηρεάσει τις συναλλαγές στο εσωτερικό της Ένωσης.

4.1.5. *Συμπέρασμα*

(66) Δεδομένου ότι πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης, η Επιτροπή θεωρεί ότι ο φόρος λιανικών πωλήσεων με την προοδευτική δομή του φορολογικού συντελεστή συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια της εν λόγω διάταξης.

([31]) Επιπλέον, ένα δίκτυο δικαιοδόχων που δραστηριοποιείται υπό την ίδια εμπορική επωνυμία μπορεί επίσης να ασκήσει συλλογικά παρόμοια επιρροή στα περιθώρια των παραγωγών και των προμηθευτών ως μεγάλες επιχειρήσεις και δυνητικά να το καταχραστεί. Ωστόσο, η αντιμετώπισή τους διαφέρει για τους σκοπούς του φόρου λιανικής.

([32]) Βλέπε Παρατηρήσεις της Πολωνίας της 7ης Νοεμβρίου 2016 προς την Επιτροπή σε απάντηση στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας.

4.2. **Συμβιβάσιμο της ενίσχυσης με την εσωτερική αγορά**

(67) Η κρατική ενίσχυση θεωρείται ότι συμβιβάζεται με την εσωτερική αγορά αν εμπίπτει σε οποιαδήποτε από τις κατηγορίες που απαριθμούνται στο άρθρο 107 παράγραφος 2 της Συνθήκης ([33]) και μπορεί να θεωρηθεί ότι συμβιβάζεται με την εσωτερική αγορά αν η Επιτροπή κρίνει ότι εμπίπτει σε οποιαδήποτε από τις κατηγορίες που απαριθμούνται στο άρθρο 107 παράγραφος 3 της Συνθήκης ([34]). Ωστόσο, εναπόκειται στο κράτος μέλος που χορηγεί την ενίσχυση να αποδείξει ότι η κρατική ενίσχυση που χορηγεί συμβιβάζεται με την εσωτερική αγορά σύμφωνα με το άρθρο 107 παράγραφος 2 ή 3 της Συνθήκης ([35]).

(68) Η Επιτροπή σημειώνει ότι οι πολωνικές αρχές δεν προέβαλαν κανένα επιχείρημα που θα δικαιολογούσε το συμβιβάσιμο του φόρου λιανικών πωλήσεων με την εσωτερική αγορά. Η Πολωνία δεν σχολίασε τις αμφιβολίες που εκφράστηκαν στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας ως προς το συμβιβάσιμο του μέτρου.

(69) Η Επιτροπή θεωρεί ότι καμία από τις εξαιρέσεις που αναφέρονται στις προαναφερθείσες διατάξεις δεν έχει εφαρμογή διότι το μέτρο δεν δείχνει να επιδιώκει κανέναν από τους στόχους που απαριθμούνται στις εν λόγω διατάξεις. Συνεπώς, το μέτρο δεν μπορεί να κηρυχθεί συμβιβάσιμο με την εσωτερική αγορά.

4.3. **Ανάκτηση της ενίσχυσης**

(70) Ο Νόμος δεν κοινοποιήθηκε ούτε κηρύχθηκε ποτέ συμβιβάσιμος με την εσωτερική αγορά από την Επιτροπή. Δεδομένου ότι συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης και νέα ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 1 στοιχείο γ) του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589 που τέθηκε σε ισχύ κατά παράβαση της υποχρέωσης αναστολής της εφαρμογής που προβλέπεται στο άρθρο 108 παράγραφος 3 της Συνθήκης, το μέτρο συνιστά επίσης παράνομη ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 1 στοιχείο στ) του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589.

(71) Συνέπεια της διαπίστωσης ότι ο Νόμος συνιστά παράνομη και ασυμβίβαστη κρατική ενίσχυση είναι ότι η ενίσχυση πρέπει να ανακτηθεί από τους λήπτες της σύμφωνα με το άρθρο 16 του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589.

(72) Ωστόσο, λόγω της διαταγής αναστολής που εξέδωσε η Επιτροπή στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας, η Πολωνία επιβεβαίωσε με επιστολή της στις 7 Νοεμβρίου 2016 ότι είχε αναστείλει την καταβολή του φόρου λιανικών πωλήσεων που προέβλεπε ο Νόμος.

(73) Συνεπώς, στην πραγματικότητα δεν έχει χορηγηθεί κρατική ενίσχυση στο πλαίσιο του μέτρου. Για τον λόγο αυτό, δεν συντρέχει περίπτωση ανάκτησης κρατικής ενίσχυσης

5. **ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ**

(74) Η Επιτροπή διαπιστώνει ότι η Πολωνία χορήγησε παράνομα την εν λόγω ενίσχυση κατά παράβαση του άρθρου 108 παράγραφος 3 της συνθήκης.

(75) Η εν λόγω απόφαση δεν θίγει τυχόν διαδικασίες σύμφωνα με το άρθρο 258 της ΣΛΕΕ σχετικά με τη συμμόρφωση του μέτρου με τις θεμελιώδεις ελευθερίες που προβλέπονται στη Συνθήκη, ιδίως δε με την ελευθερία εγκαταστάσεως, όπως αυτή κατοχυρώνεται στο άρθρο 49 της Συνθήκης,

ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ:

Άρθρο 1

Ο φόρος λιανικών πωλήσεων με την προοδευτική δομή φορολογικών συντελεστών που εισάγει ο Νόμος περί φόρου λιανικών πωλήσεων της 6ης Ιουλίου 2016 συνιστά κρατική ενίσχυση που είναι ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η οποία τέθηκε παράνομα σε ισχύ από την Πολωνία κατά παράβαση του άρθρου 108 παράγραφος 3 της Συνθήκης.

Άρθρο 2

Η Πολωνία ακυρώνει όλες τις εκκρεμείς πληρωμές της ενίσχυσης που αναφέρεται στο άρθρο 1 από την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης.

([33]) Οι εξαιρέσεις που προβλέπει το άρθρο 107 παράγραφος 2 της Συνθήκης αφορούν: α) ενισχύσεις κοινωνικού χαρακτήρος προς μεμονωμένους καταναλωτές· β) ενισχύσεις για την επανόρθωση ζημιών που προκαλούνται από θεομηνίες ή άλλα έκτακτα γεγονότα· και γ) ενισχύσεις προς ορισμένες περιοχές της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας.

([34]) Οι εξαιρέσεις που προβλέπει το άρθρο 107 παράγραφος 3 της Συνθήκης αφορούν: α) ενισχύσεις για την προώθηση της αναπτύξεως ορισμένων περιοχών· β) ενισχύσεις για την προώθηση σημαντικών σχεδίων κοινού ευρωπαϊκού ενδιαφέροντος ή για την άρση σοβαρής διαταραχής της οικονομίας του κράτους μέλους· γ) ενισχύσεις για την ανάπτυξη ορισμένων οικονομικών δραστηριοτήτων ή περιοχών· δ) ενισχύσεις για την προώθηση του πολιτισμού και της διατήρησης της πολιτιστικής κληρονομιάς· και ε) ενισχύσεις που καθορίζονται από το Συμβούλιο.

([35]) Υπόθεση T-68/03, *Ολυμπιακή Αεροπορία Υπηρεσίες ΑΕ κατά Επιτροπής*, EU:T:2007:253, σκέψη 34.

Άρθρο 3

Η Πολωνία οφείλει να διασφαλίσει την εκτέλεση της παρούσας απόφασης εντός τεσσάρων μηνών από την ημερομηνία κοινοποίησής της.

Άρθρο 4

1. Εντός δύο μηνών από την κοινοποίηση της παρούσας απόφασης, η Πολωνία υποβάλλει λεπτομερή περιγραφή των μέτρων που έχει ήδη λάβει και προγραμματίσει για να συμμορφωθεί με την παρούσα απόφαση.

2. Η Πολωνία τηρεί ενήμερη την Επιτροπή σχετικά με την πρόοδο των εθνικών μέτρων που λαμβάνονται για την εφαρμογή της παρούσας απόφασης. Υποβάλλει αμέσως, μετά από απλό αίτημα της Επιτροπής, πληροφορίες σχετικά με τα μέτρα που έχει ήδη λάβει και προγραμματίσει για να συμμορφωθεί με την παρούσα απόφαση.

Άρθρο 5

Η παρούσα απόφαση απευθύνεται στη Δημοκρατία της Πολωνίας.

Βρυξέλλες, 30 Ιουνίου 2017.

Για την Επιτροπή
Margrethe VESTAGER
Μέλος της Επιτροπής