DÉCISION (UE) 2018/160 DE LA COMMISSION

du 30 juin 2017

relative à l'aide d'État SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) mise à exécution par la Pologne relative à l'impôt sur le commerce de détail

[notifiée sous le numéro C(2017) 4449]

(Le texte en langue polonaise est le seul faisant foi)

(Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE)

LA COMMISSION EUROPÉENNE,

vu le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, et notamment son article 108, paragraphe 2, premier alinéa,

vu l'accord sur l'Espace économique européen, et notamment son article 62, paragraphe 1, point a),

après avoir invité les parties intéressées à présenter leurs observations en vertu des dispositions susmentionnées ([1]),

considérant ce qui suit:

1. PROCÉDURE

(1) La Commission a appris, par des informations publiées dans la presse en février 2016, que la Pologne envisageait l'adoption d'une loi introduisant un impôt sur le chiffre d'affaires dans le secteur du commerce de détail qui serait fondé sur une structure de taux progressive.

(2) Le 11 février et le 30 mai 2016, les services de la Commission ont adressé aux autorités polonaises des lettres dans lesquelles ils demandaient davantage d'informations sur ladite loi et invitaient les autorités polonaises à les consulter avant l'adoption de celle-ci. Ces lettres mettaient par ailleurs en évidence des similitudes entre la loi projetée et la redevance hongroise d'inspection de la chaîne alimentaire, à l'égard de laquelle la Commission a ouvert une procédure formelle d'examen, et exposaient l'appréciation préliminaire de cette redevance au regard des règles en matière d'aides d'État, effectuée par la Commission dans sa décision d'ouvrir la procédure ([2]). Enfin, les services de la Commission informaient la Pologne qu'en cas d'introduction d'une mesure constituant une aide d'État sans l'accord préalable de la Commission, celle-ci pouvait émettre une injonction de suspension.

(3) Les autorités polonaises ont répondu à ces lettres respectivement le 2 mars et le 27 juin 2016. Dans leur lettre du 2 mars 2016, elles s'engageaient à présenter à la Commission le projet de loi quand il serait disponible. Dans leur lettre du 27 juin 2016, elles informaient la Commission que le projet de loi avait déjà été déposé au Parlement et serait prochainement adopté. Elles communiquaient également aux services de la Commission le texte du projet de loi.

(4) Le 6 juillet 2016, la Diète a adopté la loi sur l'impôt appliqué au commerce de détail ([3]) (ci-après la «loi»), qui est entrée en vigueur le 1er septembre 2016.

(5) Par lettre du 8 juillet 2016, la Commission a informé la Pologne de sa conclusion préliminaire selon laquelle l'impôt appliqué au commerce de détail (ci-après l'«impôt sur le commerce de détail») introduit par la loi constituait une aide d'État et a demandé aux autorités polonaises de présenter leurs observations sur l'adoption éventuelle par la Commission d'une injonction de suspension. Elles ont répondu le 22 juillet 2016.

(6) Le 4 août 2016, la Commission a reçu une plainte en matière d'aides d'État relative à la mesure en question.

([1]) JO C 406 du 4.11.2016, p. 76.

([2]) Voir la décision de la Commission dans l'affaire concernant la modification de la redevance d'inspection de la chaîne alimentaire en Hongrie (JO C 277 du 21.8.2015, p. 12). Voir également les décisions de la Commission dans les affaires SA.39235 — Hongrie — Taxe sur la publicité (JO C 136 du 24.4.2015, p. 7) et SA.41187 — Hongrie — Contribution santé des entreprises du secteur du tabac (JO C 277 du 21.8.2015, p. 24).

([3]) *Journal des lois* (*Dziennik Ustaw*) de 2016, acte 1155.

(7) Par lettre du 19 septembre 2016, la Commission a informé la Pologne qu'elle avait décidé d'ouvrir la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après le «traité») à l'égard de cette mesure (ci-après la «décision d'ouvrir la procédure»). Elle a également enjoint à la Pologne de suspendre immédiatement la mesure conformément à l'article 13, paragraphe 1, du règlement (UE) 2015/1589 du Conseil ([4]).

(8) La décision d'ouvrir la procédure a été publiée au *Journal officiel de l'Union européenne* ([5]). La Commission a invité les tiers intéressés à présenter leurs observations sur l'aide projetée.

(9) Par courrier du 7 novembre 2016, la Pologne a présenté ses observations sur la décision d'ouvrir la procédure. La Commission n'a reçu aucune observation de tiers intéressés.

(10) Par règlement du ministre du développement et des finances entré en vigueur le 19 octobre 2016, la Pologne a suspendu la perception de l'impôt sur le commerce de détail applicable au chiffre d'affaires réalisé entre le 1er septembre 2016 et le 31 décembre 2016 ([6]). Le 15 novembre 2016, la Diète a adopté une loi, entrée en vigueur le 22 décembre 2016 ([7]), qui suspend l'application de l'impôt sur le commerce de détail jusqu'au 1er janvier 2018.

(11) Par lettre du 11 janvier 2017, la Commission a informé la Pologne qu'elle n'avait reçu aucune observation de tiers intéressés et qu'elle invitait les autorités polonaises à discuter avec ses services des observations qu'elles avaient présentées, ainsi que de toute modification éventuelle apportée à la loi. Une réunion s'est tenue par vidéo-conférence le 14 mars 2017.

2. **DESCRIPTION DÉTAILLÉE DE LA MESURE**

(12) La loi instaure un impôt dans le secteur du commerce de détail en Pologne.

(13) L'article 5 de la loi impose le chiffre d'affaires tiré de la vente de marchandises à des personnes physiques n'exerçant pas d'activité économique (consommateurs). Aux termes de l'article 4 de la loi, est assujetti à cet impôt tout détaillant, qui peut être une personne physique, une société civile, un établissement n'ayant pas la personnalité juridique ou une personne morale, comme une société de personnes ou toute autre société régie par le code du commerce [société à responsabilité limitée (*spółka z ograniczoną odpowiedzialnością*, Sp. z o.o.] et les sociétés anonymes [*spółka akcyjna*, S.A.)] ([8]).

(14) Conformément à l'article 8 de la loi, l'impôt est exigible à partir du moment où le chiffre d'affaires mensuel réalisé par l'assujetti dépasse 17 millions de zlotys (PLN). Aux termes de l'article 6, paragraphe 1, de la loi, l'assiette fiscale correspond à la partie du chiffre d'affaires généré au cours d'un mois donné par les ventes au détail supérieure à 17 millions de PLN. L'impôt est exigible sur une base mensuelle, au plus tard le vingt-cinquième jour du mois suivant celui auquel l'impôt se rapporte.

(15) L'article 9 de la loi prévoit deux taux d'imposition:

— un taux de 0,8 % prélevé sur la partie du chiffre d'affaires mensuel de l'entreprise généré par les ventes au détail comprise entre 17 millions de PLN [environ 4 millions d'EUR ([9])] et 170 millions de PLN (environ 40 millions d'EUR), et

— un taux de 1,4 % appliqué à la partie du chiffre d'affaires mensuel de l'entreprise généré par les ventes au détail supérieure à 170 millions de PLN.

(16) À la lumière de l'article 6, paragraphe 1, et de l'article 8 de la loi, qui exonère de l'impôt la partie du chiffre d'affaires mensuel de l'entreprise généré par les ventes au détail inférieure à 17 millions de PLN, l'impôt sur le commerce de détail se caractérise donc par une structure de taux progressive fondée sur trois tranches d'imposition et trois taux différents: un taux de 0 % est appliqué à la partie du chiffre d'affaires mensuel de l'entreprise généré par les ventes au détail inférieure à 17 millions de PLN; un taux de 0,8 % est prélevé sur la partie du chiffre d'affaires mensuel de l'entreprise généré par les ventes au détail comprise entre 17 millions de PLN et 170 millions de PLN; et un taux de 1,4 % est prélevé sur la partie du chiffre d'affaires mensuel de l'entreprise généré par les ventes au détail supérieure à 170 millions de PLN.

([4]) Règlement (UE) 2015/1589 du Conseil du 13 juillet 2015 portant modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO L 248 du 24.9.2015, p. 9).
([5]) Voir la note de bas de page 1.
([6]) Voir *Journal des lois* (*Dziennik Ustaw*) de 2016, acte 1723.
([7]) Voir *Journal des lois* (*Dziennik Ustaw*) de 2016, acte 2099.
([8]) La définition d'un détaillant figure à l'article 3, point 4, de la loi.
([9]) Sur la base du taux de change suivant: 1 PLN ≈ 0,238 EUR.

3. PROCÉDURE FORMELLE D'EXAMEN

3.1. Raisons ayant conduit à l'ouverture de la procédure formelle d'examen

(17) La Commission a ouvert une procédure formelle d'examen, parce qu'elle a considéré, à ce stade, que la progressivité des taux de l'impôt appliqué au secteur du commerce du détail en Pologne constituait une aide d'État illégale et incompatible avec le marché intérieur.

(18) Tout d'abord, la Commission était d'avis que la loi établit une distinction entre les entreprises se livrant à la vente au détail sur la base de leur chiffre d'affaires, et donc de leur taille, et confère un avantage sélectif aux entreprises dont le chiffre d'affaires est plus faible, à savoir aux entreprises plus petites. La Pologne n'a pas fourni d'explication convaincante quant à l'existence d'une situation factuelle et juridique différente en ce qui concerne la perception de l'impôt sur le commerce de détail. Elle n'a donc pas démontré que la mesure était justifiée par la nature et l'économie générale du système de l'impôt. Par conséquent, la Commission a provisoirement considéré que la loi instaure une aide d'État, au motif que toutes les conditions visées à l'article 107, paragraphe 1, du traité semblent être remplies.

(19) Enfin, la Commission a émis des doutes quant à la compatibilité de la loi en question avec le marché intérieur. La Commission a constaté qu'aucune des exceptions visées à l'article 107, paragraphe 2 ou 3, du traité ne semblait s'appliquer et les autorités polonaises n'ont pas non plus présenté d'argument permettant de justifier la compatibilité de l'impôt sur le commerce de détail avec le marché intérieur. La Commission a en outre rappelé qu'on ne saurait considérer comme compatible avec le marché intérieur une mesure qui entraîne la violation inéluctable d'autres dispositions du droit de l'Union, telles que les libertés fondamentales consacrées par le traité ou les dispositions de règlements et de directives de l'Union. À ce stade, la Commission ne pouvait exclure la possibilité que la mesure en question vise principalement les entreprises à capitaux étrangers, ce qui aurait été susceptible de constituer une violation de la liberté fondamentale d'établissement prévue par l'article 49 du traité.

3.2. Observations présentées par la Pologne

(20) Selon les autorités polonaises, la description de l'impôt sur le commerce de détail figurant dans la décision d'ouvrir la procédure, qui mentionne trois fourchettes et trois taux d'imposition différents, est incorrecte. Pour les autorités polonaises, l'impôt sur le commerce de détail ne compte que deux taux d'imposition, étant donné que la part du chiffre d'affaires inférieure à 17 millions de PLN n'est pas imposée, indépendamment du type d'entreprise générant ce chiffre d'affaires et du montant total du chiffre d'affaires réalisé au cours d'un mois donné. Les autorités polonaises estiment qu'il convient de distinguer exonération fiscale et taux d'imposition nul, les seuils d'imposition étant applicables à tous les contribuables «dans des conditions égales et objectives».

(21) En ce qui concerne la finalité de l'impôt en question, les autorités polonaises soulignent que les recettes fiscales provenant de l'impôt sur le commerce de détail seront consacrées au financement du programme de prestations familiales «Rodzina 500+». Toutefois, compte tenu du budget estimé de ce programme (environ 16 milliards de PLN en 2016 et environ 22 milliards de PLN au cours des années suivantes), l'impôt sur le commerce de détail ne pourra financer ce programme qu'en partie (les recettes annuelles attendues s'élèveront à environ 1,6 milliard de PLN en 2017). La Pologne affirme également que, même si le programme de prestations familiales «Rodzina 500+» constitue une dépense budgétaire, il aura un effet positif sur l'économie, grâce à la hausse de la consommation qui en résultera, et donc aussi sur le chiffre d'affaires des entreprises du secteur de la vente au détail.

(22) En ce qui concerne la question du financement de la mesure par des ressources d'État, la Pologne affirme que la structure de l'impôt n'implique pas que l'État polonais renonce à des recettes qui, dans des conditions normales, auraient été perçues auprès des détaillants. En particulier, les autorités polonaises soutiennent que l'abattement fiscal et le taux d'imposition réduit de 0,8 % s'appliquent à toutes les entreprises et que cela implique une perte de ressources que l'État polonais aurait pu obtenir de toutes les entreprises, et pas seulement les plus petites.

(23) La Pologne considère en outre qu'il convient de faire une distinction entre la «progressivité générale», dans le cadre de laquelle des taux différents sont appliqués à l'ensemble du chiffre d'affaires de l'entreprise en fonction du volume de celui-ci, et la «progressivité par tranche», dans le cadre de laquelle des taux d'imposition différents sont appliqués aux différentes parties (tranches) du chiffre d'affaires de toutes les entreprises. La progressivité par tranches n'implique pas, selon la Pologne, l'octroi d'un avantage sélectif, parce que les mêmes taux sont appliqués à toutes les entreprises de commerce de détail. En particulier, la Pologne affirme que le caractère progressif de l'impôt ne confère pas d'avantage aux entreprises de taille plus petite, étant donné que l'abattement fiscal et le taux d'imposition réduit de 0,8 % réduisent les charges d'exploitation aussi bien pour les entreprises réalisant un chiffre d'affaires important que pour celles réalisant un chiffre d'affaires peu élevé. Selon la Pologne, plus le chiffre d'affaires de l'entreprise est élevé, plus l'aide qu'elle reçoit est importante.

(24) Par ailleurs, selon la Pologne, la Commission a mal identifié les bénéficiaires de l'avantage, parce qu'il n'est pas toujours vrai que les entreprises réalisant des chiffres d'affaires moins élevés sont des entreprises de petite taille et que les entreprises réalisant des chiffres d'affaires plus importants sont des entreprises de plus grande taille. En fait, selon la Pologne, le chiffre d'affaires des entreprises n'est pas directement lié à leur taille, du moins pas exclusivement.

(25) Concernant la sélectivité de la mesure, la Pologne conteste le système de référence défini par la Commission et affirme qu'il y a lieu de fixer comme système de référence uniquement l'imposition des chiffres d'affaires mensuels du secteur du commerce de détail supérieurs à 17 millions de PLN. Les autorités polonaises poursuivent en expliquant que cela est dû au fait que les chiffres d'affaires inférieurs à 17 millions de PLN ne sont pas soumis à l'impôt sur le commerce de détail. Elles affirment en outre que la structure du système n'est ni arbitraire ni partiale et que l'exonération d'impôt est applicable à tous les assujettis. Elles ajoutent, en se référant au considérant 26 de la décision d'ouvrir la procédure, qu'on ne peut pas conclure que la mesure constitue une aide d'État sans avoir déterminé un taux de référence.

(26) Deuxièmement, en réponse au considérant 32 de la décision d'ouvrir la procédure, les autorités polonaises font valoir que le taux d'imposition moyen déterminé par la Commission est une construction artificielle. Elles affirment que la structure de l'impôt sur le commerce de détail est basée sur des taux concrets fixés ex ante pour deux fourchettes bien définies, applicables de manière uniforme à tous les assujettis. Par ailleurs, la «progressivité par tranches» n'a pas de caractère sélectif, car les taux d'imposition réduits sont appliqués dans des conditions identiques à l'ensemble des entreprises, quelle que soit leur taille. Compte tenu de ce qui précède, les autorités polonaises estiment que des entreprises se trouvant dans une situation juridique et factuelle comparable ne sont pas traitées différemment.

(27) À la lumière des arguments énoncés ci-dessus, la Pologne considère qu'il n'est pas besoin de fournir une justification basée sur la nature ou l'économie générale du système. Toutefois, les autorités polonaises affirment que la progressivité de l'impôt sur le commerce de détail et celle de l'impôt sur le revenu devraient bénéficier du même traitement et qu'il y a lieu de les considérer comme justifiées en raison de leur finalité de redistribution. La Pologne n'a cependant pas fourni d'autres arguments à l'appui de cette prétendue justification.

(28) En ce qui concerne l'affectation des échanges et la distorsion de concurrence, la Pologne a exposé la structure de son secteur du commerce de détail et a indiqué que les magasins générant les chiffres d'affaires les plus élevés (dans les centres commerciaux) étaient généralement situés dans des villes, ce qui explique qu'ils reçoivent plus de clients que les magasins implantés en dehors des villes, vers lesquels les clients doivent se rendre et supporter les coûts associés. Les petits magasins quant à eux sont principalement situés dans les petites villes et dans les villages où la situation est tout à fait différente (les magasins sont moins accessibles, accueillent moins de clients et réalisent un chiffre d'affaires inférieur). Les autorités polonaises ont en outre fait observer que les pratiques d'optimisation fiscale étaient largement utilisées par le groupe des détaillants réalisant les chiffres d'affaires les plus élevés, qui, de ce fait, ne paient pas d'impôt sur le revenu, et que les détaillants qui dégageaient un chiffre d'affaires élevé bénéficiaient d'économies d'échelle (plus leur volume de vente est élevé, plus les coûts unitaires sont bas) et avaient tendance à exercer une pression sur les producteurs et les fournisseurs afin qu'ils réduisent leur marge, pour leur propre profit. Enfin, les autorités polonaises ont noté que le développement du commerce de détail moderne en Pologne a entraîné un affaiblissement significatif du segment des détaillants indépendants (passé de 51 % du marché en 2008 à 37 % en 2015).

(29) La Pologne constate donc que: i) même en supposant que l'impôt sur le commerce de détail soit sélectif, il ne provoquerait pas de distorsion de concurrence parce que les détaillants qui vendent à grande échelle disposent déjà d'un avantage concurrentiel important par rapport aux petits détaillants et que ii) la progressivité des taux de l'impôt sur le commerce de détail limite les effets indésirables liés à la structure du commerce (disparition du petit commerce et croissance de la grande distribution), qui faussent actuellement la concurrence.

(30) Enfin, les autorités polonaises affirment que la décision de la Commission d'ouvrir la procédure limite de façon injustifiée l'autonomie des États membres relative à l'élaboration de leur politique fiscale. Selon la Pologne, c'est à l'État membre qu'il incombe de définir la structure de l'impôt introduit, c'est-à-dire l'objet et la base d'imposition, ainsi que le taux le plus optimal du point de vue des objectifs fiscaux visés.

3.3. **Observations présentées par les tiers intéressés**

(31) La Commission n'a pas reçu d'observations de tiers intéressés.

4. **APPRÉCIATION DE L'AIDE**

(32) Tout d'abord, et en réponse à la déclaration faite par les autorités polonaises dans leur réponse à la décision d'ouvrir la procédure, selon laquelle l'impôt sur le commerce de détail concerne une mesure relevant de la fiscalité directe et que, pour cette raison, l'exercice par la Commission de ses compétences dans le domaine des aides d'État restreint indûment l'autonomie de la Pologne dans l'élaboration de sa politique fiscale, la Commission rappelle que, si les États membres peuvent jouir d'une autonomie en matière de politique fiscale dans le domaine des impôts directs, toute mesure fiscale adoptée par un État membre doit être compatible avec l'article 107 du traité ([10]).

([10]) Voir les affaires jointes C-182/03 et C-217/03, Belgique et Forum 187 ASBL/Commission, ECLI:EU:C:2006:416, point 81; les affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, ECLI:EU:C:2011:732; l'affaire C-417/10, 3M Italia, ECLI:EU:C:2012:184, point 25; et l'ordonnance dans l'affaire C-529/10, Safilo, ECLI:EU:C:2012:188, point 18; voir aussi l'affaire T-538/11, Belgique/Commission, ECLI:EU:T:2015:188, point 66.

4.1. **Existence d'une aide**

(33) En vertu de l'article 107, paragraphe 1, du traité, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions. La qualification d'aide, au sens de l'article 107, paragraphe 1, requiert que toutes les conditions visées à cette disposition soient remplies ([11]). Il est ainsi bien établi que, pour qu'une mesure puisse être qualifiée d'aide d'État, premièrement, il doit s'agir d'une intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État, deuxièmement, cette intervention doit être susceptible d'affecter les échanges entre les États membres, troisièmement, elle doit accorder un avantage sélectif à une entreprise, et, quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence ([12]).

4.1.1. *Ressources d'État et imputabilité*

(34) Pour qu'une mesure constitue une aide d'État, elle doit être imputable à l'État et être financée au moyen de ressources d'État.

(35) Étant donné que l'impôt sur le commerce de détail a été institué par une loi adoptée par la Diète, il est clairement imputable à l'État polonais.

(36) En ce qui concerne le financement de la mesure au moyen de ressources d'État, selon une jurisprudence constante de la Cour de justice, une mesure par laquelle les autorités publiques accordent à certaines entreprises un traitement fiscal avantageux qui, bien que ne comportant pas un transfert de ressources d'État, place les bénéficiaires dans une situation financière plus favorable que les autres contribuables constitue une aide d'État ([13]). Aux considérants 37 à 60, la Commission démontrera que la structure progressive de l'impôt sur le commerce de détail décrite aux considérants 15 et 16 entraîne la renonciation, par la Pologne, à des recettes fiscales qu'elle aurait normalement été en droit de percevoir auprès des entreprises de vente au détail réalisant un faible chiffre d'affaires (c'est-à-dire des petits détaillants) si celles-ci avaient été imposées au titre de l'impôt sur le commerce de détail au même taux effectif moyen que les entreprises réalisant un chiffre d'affaires élevé (c'est-à-dire les grandes entreprises de vente au détail). La distinction discriminatoire découlant de la structure de taux progressive appliquée aux entreprises en fonction de leur taille entraîne la renonciation, par la Pologne, à des recettes fiscales qu'elle aurait normalement été en droit de percevoir d'entreprises de vente au détail opérant sous la forme de franchises aussi bien que d'entreprises de vente au détail fonctionnant dans le cadre d'une société intégrée (holding) ([14]). Du fait de la renonciation à ces recettes, l'impôt sur le commerce de détail entraîne une perte de ressources d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité ([15]).

4.1.2. *Avantage*

(37) Conformément à la jurisprudence des juridictions de l'Union européenne, la notion d'aide comprend non seulement des prestations positives, mais également des interventions qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui grèvent normalement le budget d'une entreprise ([16]). Un avantage peut être procuré par un allégement de la charge fiscale d'une entreprise sous différentes formes, et notamment par la réduction du taux de l'impôt, de l'assiette fiscale ou du montant de l'impôt à payer ([17]). Une mesure entraînant un allégement fiscal ou tarifaire assure un avantage, parce qu'elle place les entreprises bénéficiaires dans une situation financière plus favorable que celle des autres contribuables, et conduit à des pertes de recettes pour l'État ([18]).

(38) La loi prévoit une structure de taux progressive applicable à toutes les entreprises soumises à l'impôt sur le commerce de détail et une charge d'impôt qui dépend de la fourchette dans laquelle se situe le chiffre d'affaires des entreprises.

(39) La nature progressive de l'impôt a pour conséquence qu'avec l'augmentation du chiffre d'affaires et son passage dans la fourchette immédiatement supérieure, ce n'est pas uniquement le montant de l'impôt, mais également le taux d'imposition moyen appliqué au chiffre d'affaires généré par les ventes au détail qui augmente ([19]). Par conséquent, les détaillants qui réalisent un chiffre d'affaires peu élevé n'acquittent pas d'impôt sur le commerce de

([11]) Voir l'affaire C-399/08 P, Commission/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, point 38 et jurisprudence y citée.
([12]) Voir l'affaire C-399/08 P, Commission/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, point 39 et jurisprudence y citée.
([13]) Voir les affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, ECLI:EU:C:2011:732, point 72 et jurisprudence y citée.
([14]) Entreprise de vente au détail qui possède et exploite un certain nombre de magasins formant un réseau et qui est, pour les besoins de l'impôt sur le commerce de détail, considérée comme un seul et même assujetti.
([15]) Voir l'affaire C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri, ECLI:EU:C:2009:709, point 58.
([16]) Affaire C-143/99, Adria-Wien Pipeline, ECLI:EU:C:2001:598, point 38.
([17]) Voir l'affaire C-66/02, Italie/Commission, ECLI:EU:C:2005:768, point 78; l'affaire C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA e.a., ECLI:EU:C:2006:8, point 132; et l'affaire C-522/13, Ministerio de Defensa et Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, points 21 à 31.
([18]) Affaires jointes C-393/04 et C-41/05, Air Liquide Industries Belgium, ECLI:EU:C:2006:403, point 30, et affaire C-387/92, Banco Exterior de España, ECLI:EU:C:1994:100, point 14.
([19]) Calculé comme le montant de l'impôt dû par l'assujetti un mois donné, divisé par le chiffre d'affaires réalisé au cours de ce mois.

détail ou se voient appliquer un taux d'imposition effectif moyen considérablement inférieur à celui appliqué aux détaillants qui réalisent un chiffre d'affaires important, ce qui allège les charges des premiers par rapport aux charges que supportent les seconds. Comme le montant du chiffre d'affaires réalisé par une entreprise est, dans une certaine mesure, lié à la taille de celle-ci, la structure de taux progressive fixée par la loi confère un avantage aux petits détaillants au détriment des détaillants plus grands, sous la forme d'un allégement de leurs charges fiscales et d'une diminution du taux moyen effectif auquel ils sont imposés. Pour chaque tranche de 100 PLN de chiffre d'affaires, les charges résultant de l'impôt en fin de mois seront égales à zéro pour un détaillant réalisant un chiffre d'affaires qui ne dépasse pas 17 millions de PLN; elles passeront à 0,8 % pour un détaillant qui réalise un chiffre d'affaires compris entre 17 millions de PLN et 170 millions de PLN, puis à 1,4 % pour un détaillant qui réalise un chiffre d'affaires supérieur à 170 millions de PLN, comme indiqué dans le tableau ci-dessous:

Chiffre d'affaires (PLN)	Taux marginal (%)	Impôt (PLN)	Impôt/Chiffre d'affaires (%)
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) La distinction discriminatoire découlant de la structure de taux progressive appliquée aux détaillants en fonction de leur taille signifie également que les détaillants individuels opérant en tant que franchisés dans un modèle de franchisage bénéficient d'un avantage, car leurs charges fiscales sont déterminées sur la base du chiffre d'affaires mensuel réalisé par les différents magasins, et non sur la base du chiffre d'affaires mensuel généré par les ventes au détail réalisées par l'ensemble du réseau, comme dans le cas des chaînes de distribution fonctionnant dans le cadre d'une société intégrée (holding) ([20]).

4.1.3. *Caractère sélectif*

(41) Au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité, une mesure est sélective si elle favorise certaines entreprises ou certaines productions. Selon la jurisprudence de la Cour de justice, dans le cas des régimes d'aides, le caractère sélectif d'une mesure doit être apprécié, en principe, dans le cadre d'une analyse en trois étapes ([21]). En premier lieu, il y a lieu d'identifier le régime fiscal commun ou général applicable dans l'État membre concerné, c'est-à-dire le «système de référence». En second lieu, il convient de déterminer si la mesure en question constitue une dérogation à ce système dans la mesure où elle introduit des différenciations entre des opérateurs économiques qui, au regard des objectifs intrinsèques du système, se trouvent dans une situation factuelle et juridique comparable. Si la mesure en question ne constitue pas une dérogation au système de référence, elle n'est pas sélective. En revanche, si elle constitue une dérogation (et donc si elle est à première vue sélective), il convient de déterminer lors de la troisième étape de l'analyse si la mesure faisant l'objet de la dérogation est justifiée par la nature ou l'économie générale du système de référence ([22]). Si une mesure à première vue sélective est justifiée par la nature ou l'économie générale du système, elle ne sera pas considérée comme sélective et ne relèvera donc pas du champ d'application de l'article 107, paragraphe 1, du traité.

4.1.3.1. Système de référence

(42) Le système de référence est composé d'un ensemble cohérent de règles qui s'appliquent de manière générale — sur la base de critères objectifs — à toutes les entreprises relevant de son champ d'application tel que défini par son objectif.

([20]) Dans le modèle d'une société intégrée (holding), un magasin unique n'est pas un assujetti. Dans la situation probable où le franchisé ne possède et n'exploite qu'un seul magasin, l'impôt sur le chiffre d'affaires ne s'applique qu'au chiffre d'affaires de ce magasin unique. Dans le fonctionnant dans le cadre d'une société de capitaux (holding), un magasin unique n'est pas un assujetti. L'impôt et sa structure de taux progressive s'appliquent au chiffre d'affaires total de tous les magasins appartenant à la société intégrée.

([21]) Voir, par exemple, l'affaire C-279/08 P, Commission européenne/Royaume des Pays-Bas (NOx), ECLI:EU:C:2011:551; l'affaire C-143/99, Adria-Wien Pipeline, ECLI:EU:C:2001:598; les affaires jointes C-78/08 à C-80/08, Paint Graphos e.a., ECLI:EU:C:2011:550 et ECLI:EU:C:2010:411; l'affaire C-308/01, GIL Insurance, ECLI:EU:C:2004:252 et ECLI:EU:C:2003:481.

([22]) Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises (JO C 384 du 10.12.1998, p. 3).

(43) Contrairement à ce qu'affirment les autorités polonaises, la finalité de l'impôt sur le commerce de détail n'est pas le financement de dépenses budgétaires dans le cadre du programme de prestations familiales «Rodzina 500+». La Pologne a confirmé que les recettes fiscales ne peuvent pas être affectées intégralement et exclusivement au financement de certains types de dépenses prédéfinies, de sorte que le prétendu lien entre les prestations familiales et le secteur du détail n'a pas été établi, de même que le prétendu lien entre le coût du programme des prestations familiales et l'importance des chiffres d'affaires des entreprises de commerce de détail. Le financement du programme des prestations familiales «Rodzina 500+» ne saurait être considéré comme l'objectif principal de l'impôt sur le commerce de détail.

(44) L'impôt sur le commerce de détail a plutôt pour objectif l'imposition du chiffre d'affaires de tous les opérateurs économiques du secteur de la vente de biens à des personnes physiques qui sont des consommateurs. À la lumière de cet objectif, toutes les entreprises tirant des revenus de la vente de biens à des personnes physiques devraient être considérées comme se trouvant dans une situation factuelle et juridique similaire. Dès lors, la Commission estime que le système de référence en l'espèce est l'impôt sur le commerce de détail applicable au chiffre d'affaires réalisé par les entreprises qui exercent des activités en Pologne dans le secteur de la vente au détail de toutes sortes de marchandises.

(45) Contrairement à ce qu'affirment les autorités polonaises ([23]), le système de référence ne devrait pas se limiter aux entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires supérieur à 17 millions de PLN, étant donné que la loi prévoit que les chiffres d'affaires mensuels des entreprises générés par les ventes au détail inférieurs à 17 millions de PLN ne sont pas imposés. Cette dérogation s'applique à toutes les entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires grâce à des ventes au détail, que ce chiffre d'affaires soit supérieur à 17 millions de PLN ou non.

(46) La Commission n'est cependant pas d'avis que la structure progressive des taux d'imposition prévue par la loi constitue une partie du système de référence. Selon la jurisprudence de la Cour de justice, l'examen du caractère sélectif ne peut pas se limiter à contrôler si une mesure donnée déroge aux règles du système de référence définies par l'État membre concerné ([24]). Il convient également d'évaluer si l'État membre a conçu les limites du système de référence d'une manière cohérente ou, au contraire, d'une manière clairement arbitraire ou partiale, de façon à favoriser certaines entreprises. Dans le cas contraire, au lieu de prévoir des règles générales pour l'ensemble des entreprises, auxquelles il est dérogé en faveur de certaines entreprises, l'État membre pourrait obtenir un résultat identique (et contourner les règles en matière d'aides d'État) en ajustant et en combinant les règles de façon que l'application même de celles-ci conduise à une charge fiscale différenciée pour les différentes entreprises ([25]). À cet égard, il est particulièrement important de rappeler que la Cour de justice a jugé de façon constante que l'article 107, paragraphe 1, du traité ne distingue pas selon les causes ou les objectifs des interventions étatiques, mais les définit en fonction de leurs effets, indépendamment des techniques utilisées ([26]).

(47) La structure de taux progressive prévue par la loi a pour effet que les entreprises dont le chiffre d'affaires tiré des ventes au détail est peu élevé, soit ne sont pas imposées au titre de l'impôt sur le commerce de détail, soit sont imposées au titre de cet impôt à des taux effectifs moyens (ramenés à chaque PLN du chiffre d'affaires réalisé) sensiblement inférieurs à ceux auxquels sont imposées les entreprises réalisant un chiffre d'affaires important, ce qui réduit les charges des premières par rapport à celles que supportent les secondes. Chaque entreprise se voyant appliquer un taux d'imposition effectif moyen différent, la Commission ne peut pas définir de taux de référence unique. Par ailleurs, la Pologne n'a mentionné aucun taux concret comme taux de référence ou taux «normal» et elle n'a pas expliqué non plus quelles circonstances particulières justifieraient qu'un taux d'imposition plus élevé soit appliqué aux opérateurs économiques réalisant un chiffre d'affaires plus important ou qu'un taux d'imposition moins élevé soit appliqué aux opérateurs économiques réalisant un chiffre d'affaires plus faible. Du fait de la structure progressive des taux de l'impôt en question, des entreprises différentes sont soumises à des taux d'imposition effectifs différents sur la base de leur chiffre d'affaires mensuel et, par conséquent, de leur dimension et leur modèle de fonctionnement. Il en résulte que la structure progressive des taux d'imposition introduite par la loi a été spécialement conçue pour conférer aux petites entreprises un avantage sur les entreprises plus grandes, par l'application de taux d'imposition différents au chiffre d'affaires mensuel réalisé par les entreprises du secteur de la vente de biens à des consommateurs qui sont des personnes physiques et, ce faisant, le taux d'imposition effectif moyen appliqué aux entreprises réalisant un chiffre d'affaires plus faible est moins élevé que celui appliqué aux entreprises réalisant un chiffre d'affaires plus important, qui, par ailleurs, sont souvent des entreprises à capitaux étrangers ([27]), alors que les deux types d'entreprises exercent la même activité.

([23]) Voir le considérant 25.
([24]) Affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, ECLI:EU:C:2011:732.
([25]) Ibidem, point 92.
([26]) Affaire C-487/06 P, British Aggregates/Commission, ECLI:EU:C:2008:757, points 85 et 89 et jurisprudence y citée, et affaire C-279/08 P, Commission/Pays-Bas (NOx), ECLI:EU:C:2011:551, point 51.
([27]) Affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, ECLI:EU:C:2011:732.

(48) La distinction discriminatoire découlant de la structure de taux progressive appliquée aux entreprises en fonction de leur taille entraîne un avantage pour les entreprises opérant dans un modèle de franchisage ou de manière indépendante (par exemple sous la forme de sociétés civiles) par rapport aux entreprises fonctionnant dans le cadre d'une société intégrée (holding).

(49) Étant donné que la Pologne a conçu l'impôt de manière à ce qu'il favorise certaines entreprises [les détaillants réalisant un chiffre d'affaires plus faible — les détaillants plus petits — et les détaillants opérant dans un modèle de franchisage ou de manière indépendante (en dehors d'un réseau)], et qu'il défavorise les autres [les détaillants réalisant un chiffre d'affaires plus important — les détaillants plus grands — et les chaînes de distribution fonctionnant dans le cadre d'une société intégrée (holding)], le système de référence présente un caractère sélectif au regard de sa structure qui ne peut être justifié à la lumière de l'objectif poursuivi par cet impôt, à savoir imposer le chiffre d'affaires de toutes les entreprises du secteur du commerce de détail. Dès lors, la Commission estime que le système de référence approprié en l'espèce est l'imposition des chiffres d'affaires mensuels générés par les ventes au détail par un impôt uniforme (linéaire), sans incorporer au système de référence la structure de taux progressive.

4.1.3.2. Dérogation au système de référence

(50) Dans une deuxième étape, il y a lieu de déterminer si la mesure en question constitue une dérogation à l'application du système de référence favorisant certaines entreprises par rapport à d'autres entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable, au regard de l'objectif intrinsèque du système de référence.

(51) Conformément à l'article 6, paragraphe 1, de la loi, le chiffre d'affaires mensuel d'un détaillant généré par les ventes au détail ne dépassant pas 17 millions de PLN n'est pas imposé. Pour un grand nombre d'entreprises, en particulier dans le sous-secteur de l'alimentation, cette exonération implique que ces entreprises sont totalement dispensées d'impôt sur leur chiffre d'affaires généré par les ventes au détail, étant donné que leur chiffre d'affaires mensuel découlant de cette activité n'atteint pas 17 millions de PLN. Selon des données librement accessibles ([28]), pour le mois de septembre 2016, 109 déclarations fiscales établissant le montant de l'impôt dû sur les ventes au détail ont été émises, alors que, selon les estimations du ministère des finances, les sociétés opérant dans le secteur de la vente au détail en Pologne sont près de 200 000. La grande majorité des entreprises opérant dans le sous-secteur de la vente au détail de produits alimentaires en Pologne se situe ainsi en dessous du seuil prévu à l'article 6, paragraphe 1, de la loi et ne paie pas l'impôt sur le commerce de détail.

(52) En ce qui concerne les détaillants réalisant un chiffre d'affaires mensuel supérieur à 17 millions de PLN: la part de leur chiffre d'affaires mensuel inférieure à ce seuil est exonérée de l'impôt; la part de leur chiffre d'affaires mensuel comprise entre 17 millions de PLN et 170 millions de PLN est taxée à 0,8 %; et la part de leur chiffre d'affaires supérieure à 170 millions de PLN est taxée à 1,4 %.

(53) Les autorités polonaises établissent une distinction entre la «progressivité par tranches» et la «progressivité globale» et affirment que, puisque tous les taux d'imposition (à savoir l'exonération, qui équivaut à un taux nul, et les taux de 0,8 % et de 1,4 %) sont appliqués dans les mêmes conditions à toutes les entreprises, il n'y a pas de dérogation par rapport au système de référence. Les deux types de progressivité conduisent cependant l'application de taux moyens différents à des entreprises différentes du point de vue de leur chiffre d'affaires — qui constitue la matière imposable — et, en définitive, de leur taille. Comme le montre l'exemple suivant, les taux d'imposition moyens effectifs de trois détaillants (assujettis) qui réalisent des chiffres d'affaires mensuels de, respectivement, 10 millions de PLN, 100 millions de PLN et 750 millions de PLN, diffèrent considérablement malgré le fait que les trois détaillants soient imposés aux mêmes taux et que la même part de leur chiffre d'affaires se trouve dans les mêmes trois tranches. En fait, pour 100 PLN de chiffre d'affaires réalisé, le détaillant 1 ne paie pas d'impôt, le détaillant 2 paie un impôt équivalant à environ 0,7 PLN, et le détaillant 3 paie un impôt équivalant à environ 1,2 PLN.

Chiffre d'affaires mensuel généré par les ventes au détail	Détaillant 1 10 Mio de PLN	Détaillant 2 100 Mio de PLN	Détaillant 3 750 Mio de PLN
Impôt dû sur la part du chiffre d'affaires inférieure à 17 Mio de PLN	0	0	0

([28]) Voir https://www.wiadomoscihandlowe.pl/artykuly/podatek-handlowy-w-praktyce-wiemy-ile-firm-zlozylo,9669/5. La somme déclarée par l'ensemble des assujettis à l'impôt dans le secteur du détail pour le mois en question s'est élevée à 114 millions de PLN. Environ 70 % de ce montant, soit plus précisément 78,9 millions de PLN, est le fait des dix plus grandes entreprises de détail opérant en Pologne, et douze entreprises seulement ont été imposées au taux le plus élevé de 1,4 %. Voir aussi *Rynek detalicznego handlu spożywczego w Polsce*, Fundacja Republikańska, Varsovie 2016 — données sur le nombre d'entreprises du secteur du commerce de détail en Pologne.

Chiffre d'affaires mensuel généré par les ventes au détail	Détaillant 1 10 Mio de PLN	Détaillant 2 100 Mio de PLN	Détaillant 3 750 Mio de PLN
Impôt dû sur la part du chiffre d'affaires comprise entre 17 Mio de PLN et 170 Mio de PLN	—	664 000 PLN (82 999 999 PLN × 0,008)	1 224 000 PLN (152 999 999 PLN × 0,008)
Impôt dû sur la part du chiffre d'affaires supérieure à 170 Mio de PLN	—	—	8 120 000 PLN (579 999 999 PLN × 0,014)
Total de l'impôt dû	**0**	**664 000 PLN**	**9 344 000 PLN**
Taux d'imposition moyen effectif	**0 %**	**0,664 %**	**1,246 %**

(54) Comme le montre le tableau, ce sont justement la progressivité des taux et les tranches d'imposition auxquelles ils s'appliquent qui aboutissent à ce que l'impôt sur le commerce de détail établisse une distinction discriminatoire entre les détaillants (assujettis) en fonction du niveau de leur chiffre d'affaires et, ce faisant, de leur taille. Compte tenu de la progressivité des taux d'imposition prévus par la loi, les entreprises réalisant un chiffre d'affaires important sont soumises à la fois à des taux marginaux beaucoup plus élevés et à des taux d'imposition moyens plus élevés que les opérateurs réalisant un chiffre d'affaires plus faible. La Commission considère donc que la structure de taux progressive établie par la loi constitue une dérogation au système de référence, qui suppose l'assujettissement à l'impôt sur le commerce de détail de toutes les entreprises opérant en Pologne dans le secteur du commerce de détail et l'imposition de ces dernières à un taux uniforme (impôt linéaire), ce qui favorise les détaillants réalisant un chiffre d'affaires peu élevé et donc plus petits.

(55) Compte tenu de ce qui précède, la Commission considère que la mesure déroge au système de référence et est à première vue sélective.

4.1.3.3. Justification sur la base de la nature ou de l'économie générale du système

(56) Après que la Commission a démontré qu'une mesure étatique est à première vue sélective car elle introduit une différenciation entre des entreprises qui se trouvent dans une situation factuelle et juridique comparable à la lumière du système de référence, l'État membre doit fournir une justification fondée sur la nature ou l'économie générale du système. Une mesure qui déroge au système de référence n'est pas sélective si elle est justifiée par la nature ou l'objectif général de ce système. Tel est le cas lorsqu'un traitement sélectif résulte de mécanismes inhérents au système, qui sont nécessaires à son fonctionnement et son efficacité ([29]).

(57) Les autorités polonaises font valoir que si la progressivité de l'impôt instauré par la loi se révèle discriminatoire, ce qu'elles contestent, elle est justifiée par son objectif redistributif, comme dans le cas des impôts sur le revenu. Les autorités polonaises affirment en outre que les entreprises réalisant un chiffre d'affaires important ont une plus grande capacité de paiement, qu'elles bénéficient d'économies d'échelle, qu'elles ont la capacité de faire pression sur les fabricants et les fournisseurs pour qu'ils réduisent leurs marges en leur faveur, et que ces entreprises appliquent souvent des stratégies d'optimisation fiscale.

(58) La Commission rappelle que la loi impose aux entreprises un impôt en fonction du niveau du chiffre d'affaires qu'elles réalisent. Contrairement à l'impôt sur le revenu ([30]), l'impôt sur le chiffre d'affaires ne prend pas en considération les charges supportées pour réaliser ce chiffre d'affaires. Ainsi, les impôts sur le chiffre d'affaires frappent les entreprises en fonction de leur taille, et non de leur rentabilité ou de leur capacité de payer, de leur

([29]) Voir par exemple les affaires jointes C-78/08 à C-80/08, Paint Graphos e.a., ECLI:EU:C:2011:550, point 69.

([30]) Voir la communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises (JO C 384 du 10.12.1998, p. 3), point 24. L'argument relatif à l'objectif de redistribution, qui peut justifier la progressivité de l'impôt, n'a été expressément formulé qu'en ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices ou les revenus (nets), et non en ce qui concerne l'impôt sur le chiffre d'affaires.

capacité à bénéficier d'économies d'échelle, de leur capacité à faire pression sur les fabricants et les fournisseurs pour qu'ils réduisent leurs marges en leur faveur ([31]), ou de leur capacité à appliquer des stratégies d'optimisation fiscale, comme le soutiennent les autorités polonaises. Aucun de ces facteurs ne peut donc justifier l'application d'un impôt progressif sur le chiffre d'affaires des entreprises.

(59) Un impôt progressif sur le chiffre d'affaires ne peut être justifié que par la nature du système fiscal et son économie générale, c'est-à-dire sa logique interne, si sa progressivité est nécessaire au regard de l'objectif de l'impôt. Par exemple, dans le cas de l'impôt sur le chiffre d'affaires visant à éliminer certains effets externes négatifs, un certain degré de progressivité pourrait être justifié s'il était démontré que les effets externes causés par l'activité imposable s'intensifient avec l'augmentation du chiffre d'affaires (ou la taille de l'entreprise) de l'assujetti. Les autorités polonaises n'ont pas fourni d'explications de ce type.

(60) Par conséquent, la Commission ne considère pas que la progressivité de l'impôt sur le commerce de détail était justifiée par la nature ou l'économie générale du système fiscal de référence. La mesure confère donc un avantage économique sélectif aux détaillants réalisant un chiffre d'affaires peu élevé (les petites entreprises).

4.1.4. *Risque de distorsion de la concurrence et affectation des échanges dans l'Union*

(61) Conformément à l'article 107, paragraphe 1, du traité, pour qu'une mesure soit considérée comme une aide d'État, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence et elle doit affecter les échanges entre États membres.

(62) L'impôt sur le commerce de détail est applicable à toutes les entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires à partir d'une activité de vente au détail définie en Pologne. Le marché du commerce de détail en Pologne est ouvert à la concurrence et se caractérise par la présence d'acteurs provenant d'autres États membres. De la même manière, les détaillants ayant leur siège en Pologne peuvent — actuellement ou à l'avenir — exercer leur activité dans d'autres États membres. Par conséquent, toute aide en faveur de certains opérateurs économiques affectera les échanges dans l'Union.

(63) En fait, la progressivité de l'impôt sur le commerce de détail a un impact sur la situation concurrentielle des entreprises assujetties à cet impôt. Étant donné que la mesure exonère les entreprises réalisant un chiffre d'affaires peu élevé de l'impôt qu'elles auraient à payer si elles étaient soumises au même taux d'imposition que les entreprises réalisant un chiffre d'affaires important, l'avantage sélectif accordé au titre de cette mesure constitue une aide au fonctionnement. Selon la jurisprudence constante de la Cour de justice, les aides au fonctionnement faussent la concurrence; il y a donc lieu de considérer que toute aide octroyée aux entreprises réalisant un chiffre d'affaires peu élevé fausse la concurrence ou menace de la fausser, en ce qu'elle renforce leur position financière sur le marché polonais du commerce de détail. De même, les taux d'imposition plus élevés appliqués aux grands détaillants (réalisant un chiffre d'affaires plus important) peuvent affecter les ventes des grandes entreprises et réduire leur part de marché ou les forcer à quitter le marché. Ainsi, il y aurait une distorsion de la concurrence, car les vendeurs ne se livreraient pas concurrence uniquement sur la base de leur efficacité et de leur compétitivité sur le marché, mais ils se trouveraient aussi confrontés à un traitement fiscal différent en fonction de leur chiffre d'affaires, qui ne serait pas justifié par les effets externes négatifs qu'ils causeraient.

(64) En ce qui concerne les observations de la Pologne sur la structure du secteur du commerce de détail, la Commission fait remarquer que le fait que la Pologne avance ([32]) que les taux d'imposition progressifs réduisent les effets indésirables liés à la structure du commerce (disparition du petit commerce et croissance de la grande distribution), qui, selon la Pologne faussent actuellement la concurrence, confirme simplement que la mesure a été adoptée en vue d'influer sur l'environnement concurrentiel dans le secteur du commerce de détail polonais.

(65) Compte tenu de ce qui précède, la Commission estime que la mesure en question fausse la concurrence ou menace de la fausser et affecte les échanges dans l'Union.

4.1.5. *Conclusion*

(66) Toutes les conditions énumérées à l'article 107, paragraphe 1, du traité étant remplies, la Commission conclut que l'impôt sur le commerce de détail fondé sur une structure de taux progressive constitue une aide d'État au sens de ladite disposition.

([31]) De plus, un réseau de franchisés opérant sous la même marque peut également exercer une pression collective sur les fabricants et les fournisseurs pour qu'ils réduisent leurs marges, comme les grandes entreprises intégrées, et pourrait potentiellement abuser de sa position. Malgré cela, ces entités sont traitées différemment aux fins de l'impôt sur le commerce de détail.

([32]) Voir la lettre des autorités polonaises à la Commission du 7 novembre 2016 en réponse à la décision d'ouvrir la procédure.

4.2. **Compatibilité de l'aide avec le marché intérieur**

(67) Une aide d'État est considérée comme compatible avec le marché intérieur si elle relève de l'une des catégories énumérées à l'article 107, paragraphe 2, du traité ([33]) et peut être considérée comme compatible avec le marché intérieur si la Commission estime qu'elle relève de l'une des catégories énumérées à l'article 107, paragraphe 3, du traité ([34]). Toutefois, la charge de la preuve de la compatibilité d'une aide avec le marché intérieur conformément à l'article 107, paragraphe 2 ou 3, du traité ([35]) pèse sur l'État membre qui octroie l'aide.

(68) La Commission note que les autorités polonaises n'ont pas justifié la raison pour laquelle l'impôt sur le commerce de détail serait compatible avec le marché intérieur. La Pologne n'a pas répondu aux doutes exprimés dans la décision d'ouvrir la procédure quant à la compatibilité de la mesure avec le marché intérieur.

(69) La Commission est d'avis qu'aucune des exceptions énumérées aux dispositions susmentionnées n'est applicable, car la mesure en question ne semble pas vise pas la réalisation d'un des objectifs énumérés dans lesdites dispositions. En conséquence, la mesure ne saurait être considérée comme compatible avec le marché intérieur.

4.3. **Récupération de l'aide**

(70) La loi n'a pas été notifiée à la Commission ni considérée par celle-ci comme compatible avec le marché intérieur. La loi constituant une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité et représentant une aide nouvelle au sens de l'article 1er, point c), du règlement (UE) 2015/1589 qui a été mise à exécution en violation de l'obligation de suspension prévue à l'article 108, paragraphe 3, du traité, elle est également considérée comme une aide illégale au sens de l'article 1er, point f), du règlement (UE) 2015/1589.

(71) Étant donné qu'il a été constaté que la loi constitue une aide d'État illégale et incompatible avec le marché intérieur, l'aide doit être récupérée auprès de ses bénéficiaires conformément à l'article 16 du règlement (UE) 2015/1589.

(72) En application de l'injonction de suspension émise par la Commission dans la décision d'ouvrir la procédure, la Pologne a confirmé, par lettre du 7 novembre 2016, qu'elle avait suspendu la perception de l'impôt sur le commerce de détail en vertu de la loi.

(73) Par conséquent, aucune aide d'État n'a été effectivement octroyée sur la base de cette mesure. Il n'est donc pas nécessaire de procéder à une récupération.

5. **CONCLUSION**

(74) La Commission conclut que la Pologne a mis à exécution l'aide en question illégalement, en violation de l'article 108, paragraphe 3, du traité.

(75) La présente décision s'entend sans préjudice de l'ouverture éventuelle d'une procédure au titre de l'article 258 du traité en ce qui concerne la question de la conformité de la mesure aux libertés fondamentales consacrées par le traité, et notamment la liberté d'établissement garantie par l'article 49 du traité,

A ADOPTÉ LA PRÉSENTE DÉCISION:

Article premier

L'impôt sur le commerce de détail introduit par la loi du 6 juillet 2016, qui se caractérise par une structure des taux progressive, constitue une aide d'État qui est incompatible avec le marché intérieur au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et que la Pologne a mise à exécution de manière illégale, en violation de l'article 108, paragraphe 3, dudit traité.

Article 2

La Pologne annule tous les paiements en suspens au titre de la mesure visée à l'article 1er, avec effet à la date d'adoption de la présente décision.

([33]) Les exceptions prévues à l'article 107, paragraphe 2, du traité concernent: a) les aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels; b) les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires; et c) les aides octroyées à l'économie de certaines régions de la république fédérale d'Allemagne.

([34]) Les exceptions prévues à l'article 107, paragraphe 3, du traité concernent: a) les aides destinées à favoriser le développement économique de certaines régions; b) les aides destinées à promouvoir la réalisation d'un projet important d'intérêt européen commun ou à remédier à une perturbation grave de l'économie d'un État membre; c) les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques; d) les aides destinées à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine; et e) les autres catégories d'aides déterminées par décision du Conseil.

([35]) Affaire T-68/03, Olympiaki Aeroporia Ypiresies AE/Commission, ECLI:EU:T:2007:253, point 34.

Article 3

La Pologne veille à ce que la présente décision soit mise en œuvre dans les quatre mois suivant la date de sa notification.

Article 4

1. Dans les deux mois suivant la date de notification de la présente décision, la Pologne communique une description détaillée des mesures déjà prises et des mesures prévues pour se conformer à la présente décision.

2. La Pologne tient la Commission informée de l'avancement des mesures nationales prises pour mettre en œuvre la présente décision. Elle transmet immédiatement, sur simple demande de la Commission, toute information sur les mesures déjà prises et sur celles prévues pour se conformer à la présente décision.

Article 5

La République de Pologne est destinataire de la présente décision.

Fait à Bruxelles, le 30 juin 2017.

Par la Commission
Margrethe VESTAGER
Membre de la Commission