A BIZOTTSÁG (EU) 2018/160 HATÁROZATA

(2017. június 30.)

a Lengyelország által a kiskereskedelmi adó tekintetében nyújtott SA.44351. (2016/C, korábbi 2016/NN) számú állami támogatásról

(az értesítés a C(2017) 4449. számú dokumentummal történt)

(Csak a lengyel nyelvű változat hiteles)

(EGT-vonatkozású szöveg)

AZ EURÓPAI BIZOTTSÁG,

tekintettel az Európai Unió működéséről szóló szerződésre és különösen annak 108. cikke (2) bekezdésének első albekezdésére,

tekintettel az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodásra és különösen annak 62. cikke (1) bekezdésének a) pontjára,

miután felkérte az érdekelt feleket, hogy nyújtsák be észrevételeiket a fent említett rendelkezéseknek megfelelően ([1]),

mivel:

1. ELJÁRÁS

(1) A Bizottság 2016 februárjában tudomást szerzett arról, hogy Lengyelország olyan jogszabályt tervez elfogadni, amely progresszív adókulcsszerkezetű kiskereskedelmi forgalmi adót vezetne be.

(2) A Bizottság szolgálatai 2016. február 11-i és május 30-i levelükben bővebb felvilágosítást kértek a lengyel hatóságoktól a tervezett jogszabályról, és felkérték Lengyelországot, hogy a jogszabály elfogadása előtt egyeztessen velük. Leveleikben rámutattak arra, hogy hasonlóságok fedezhetők fel a jogszabállyal bevezetni tervezett adónem és a magyar élelmiszerlánc-felügyeleti díj között, amelyről a Bizottság állami támogatással kapcsolatos hivatalos vizsgálatot indított, továbbá ismertették a Bizottság által az eljárás megindításáról szóló határozatban ([2]) e díjjal kapcsolatosan megfogalmazott, állami támogatásra vonatkozó előzetes értékelést. Végül pedig tájékoztatták Lengyelországot, hogy amennyiben a Bizottság előzetes jóváhagyása nélkül léptet hatályba állami támogatásnak minősülő intézkedést, a Bizottság felfüggesztő rendelkezést adhat ki.

(3) A lengyel hatóságok 2016. március 2-án, illetve június 27-én válaszoltak a fent említett levelekre. 2016. március 2-i levelükben vállalták, hogy megküldik a Bizottságnak jogszabály tervezetét, amint elkészül a végleges változata. 2016. június 27-i levelükben arról tájékoztatták a Bizottságot, hogy a jogszabálytervezet már a lengyel parlament elé került, amely hamarosan elfogadja azt. Emellett a jogszabálytervezet szövegét is megküldték a Bizottság szolgálatainak.

(4) A lengyel parlament 2016. július 6-án elfogadta a kiskereskedelmi adóról szóló törvényt (USTAWA z dnia 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej ([3]), a továbbiakban: a törvény). A törvény 2016. szeptember 1-jén lépett hatályba.

(5) A Bizottság 2016. július 8-i levelében tájékoztatta Lengyelországot arról az előzetes álláspontjáról, miszerint a törvényben meghatározott kiskereskedelmi adó (a továbbiakban: a kiskereskedelmi adó) állami támogatásnak minősül, és felkérte a lengyel hatóságokat, hogy foglaljanak állást a Bizottság által adott esetben kiadandó felfüggesztő rendelkezésről. A Bizottság 2016. július 22-én kapott választ.

(6) 2016. augusztus 4-én állami támogatással kapcsolatos panasz érkezett be a Bizottsághoz ugyanezzel az intézkedéssel kapcsolatosan.

([1]) HL C 406., 2016.11.4., 76. o.

([2]) Lásd a magyar élelmiszerlánc-felügyeleti díj módosításának ügyében hozott bizottsági határozatot (HL C 277., 2015.8.21., 12. o.); lásd még a Bizottság következő ügyekben hozott határozatait: SA.39235 – Magyar reklámadó (HL C 136., 2015.4.24., 7. o.); és SA.41187 – Dohányipari vállalkozások magyarországi egészségügyi hozzájárulása (HL C 277., 2015.8.21., 24. o.).

([3]) Dz. U. z 2016 r. poz. 1155

(7) 2016. szeptember 19-i levelével a Bizottság értesítette Lengyelországot arról, hogy az Európai Unió működéséről szóló szerződés (a továbbiakban: a Szerződés) 108. cikkének (2) bekezdése szerinti eljárás megindításáról határozott (a továbbiakban: az eljárás megindításáról szóló határozat). A Bizottság emellett az (EU) 2015/1589 tanácsi rendelet ([4]) 13. cikkének (1) bekezdésével összhangban felszólított az intézkedés azonnali felfüggesztésére.

(8) Az eljárás megindításáról szóló határozatot közzétették az *Európai Unió Hivatalos Lapjában* ([5]). A Bizottság felkérte az érdekelt feleket, hogy nyújtsák be a támogatási intézkedésre vonatkozó észrevételeiket.

(9) Lengyelország 2016. november 7-i levelében benyújtotta az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételeit. A Bizottság nem kapott észrevételeket az érdekelt felektől.

(10) A lengyel fejlesztési és pénzügyminiszter 2016. október 19-én hatályba lépett rendeletével Lengyelország a 2016. szeptember 1. és 2016. december 31. között keletkezett árbevételre vonatkozóan felfüggesztette a kiskereskedelmi adó beszedését ([6]). A lengyel parlament 2016. november 15-én új jogszabályt fogadott el, amely 2016. december 22-én lépett hatályba ([7]), és 2018. január 1-ig felfüggesztette a kiskereskedelmi adó alkalmazását.

(11) 2017. január 11-i levelében a Bizottság tájékoztatta Lengyelországot, hogy nem érkeztek észrevételek érdekelt felektől, és felkérte a lengyel hatóságokat, hogy vitassák meg saját észrevételeiket és a törvény esetlegesen tervezett módosításait a Bizottság szolgálataival. 2017. március 14-én videokonferencia útján megbeszélést tartottak.

2. **A TÁMOGATÁS RÉSZLETES LEÍRÁSA**

(12) A törvény kiskereskedelmi adót vezet be Lengyelországban.

(13) A törvény 5. cikke adókötelessé teszi a gazdasági tevékenységet nem végző természetes személyek (fogyasztók) részére történő áruértékesítésből származó árbevételt. A törvény 4. cikke értelemében az adóalany a kiskereskedő, aki lehet természetes személy, polgári jogi társaság (*spółka cywilna*), jogi személyiséggel nem rendelkező szervezeti egység vagy jogi személy, például személyegyesítő társaság (spółka osobowa), valamint a gazdasági társaságokról szóló törvénykönyvben (kodeks spolek handlowych) szabályozott egyéb társaság (korlátolt felelősségű társaság [z.o.o.] vagy részvénytársaság [S.A.]) ([8]).

(14) A törvény 8. szakasza szerint akkor keletkezik forgalmiadó-fizetési kötelezettség, ha az adóalany havi árbevétele meghaladja a 17 millió PLN-t. A törvény 6. szakaszának (1) bekezdése értelmében az adóalap az egy hónapban bonyolított kiskereskedelmi értékesítésből származó árbevétel 17 millió PLN-t meghaladó része. A kiskereskedelmi adó havonta fizetendő az adóköteles bevétel keletkezésének hónapját követő hónap huszonötödik napjáig.

(15) A törvény 9. szakasza két adókulcsot határoz meg:

— az egyik a vállalkozás kiskereskedelmi értékesítésből származó havi árbevételének 17 millió PLN (≈ 4 millió EUR ([9])) feletti, de 170 millió PLN-t (≈ 40 millió EUR) meg nem haladó része után 0,8 %,

— a másik pedig a vállalkozás kiskereskedelmi értékesítésből származó havi árbevételének 170 millió PLN-t meg nem haladó része után 1,4 %.

(16) mivel a törvény 6. szakaszának (1) bekezdése és 8. szakasza mentesíti a vállalkozás kiskereskedelmi értékesítésből származó havi árbevételének 17 millió PLN-t meg nem haladó részét az adókötelezettség alól, a kiskereskedelmiadó-rendszerről elmondható, hogy progresszív adókulcsszerkezeten alapul, amelynek három havi árbevételi sávjára három eltérő adókulcs vonatkozik: a kiskereskedelmi értékesítésből származó havi árbevétel 17 millió PLN-t meg nem haladó része után 0 %, a kiskereskedelmi értékesítésből származó havi árbevétel 17 millió PLN feletti, de 170 millió PLN-t meg nem haladó része után 0,8 %, a kiskereskedelmi értékesítésből származó havi árbevétel 170 millió PLN-t meghaladó része után pedig 1,4 %.

([4]) A Tanács (EU) 2015/1589 rendelete (2015. július 13.) az Európai Unió működéséről szóló szerződés 108. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról (HL L 248., 2015.9.24., 9. o.).
([5]) Vö. az 1. lábjegyzettel.
([6]) Lásd a lengyel Jogi Közlöny 2016. évi 1723. tételét.
([7]) Lásd a lengyel Jogi Közlöny 2016. évi 2099. tételét.
([8]) A törvény 3. szakaszának (4) bekezdése tartalmazza a kiskereskedő fogalmának meghatározását.
([9]) Az átváltási árfolyam 1 PLN ≈ 0,238 EUR.

3. HIVATALOS VIZSGÁLATI ELJÁRÁS

3.1. A hivatalos vizsgálati eljárás megindításának indokai

(17) A Bizottság azért indított hivatalos vizsgálati eljárást, mivel abban a szakaszban úgy vélte, hogy a lengyel kiskereskedelmi adó progresszív adókulcsszerkezete jogellenes és a belső piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatást képez.

(18) A Bizottság különösen úgy ítélte meg, hogy a törvény különbséget tesz a kiskereskedelmet folytató vállalkozások között azok árbevétele és így mérete alapján, és szelektív előnyt biztosít az alacsony árbevételű, tehát kisebb vállalkozások számára. Lengyelország nem terjesztett elő meggyőző magyarázatot arra, miért vannak a nagyobb és kisebb kiskereskedelmi szereplők más ténybeli és jogi helyzetben a kiskereskedelmi adó kivetését illetően. Lengyelország tehát nem igazolta, hogy az intézkedés indokolt az adórendszer jellege vagy általános felépítése alapján. A Bizottság ezért ideiglenesen úgy vélte, hogy a törvény állami támogatást eredményez, mivel a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében megállapított összes egyéb feltétel teljesülni látszik.

(19) Végezetül a Bizottság kétségeket támasztott azt illetően, hogy a törvény összeegyeztethető a belső piaccal. A Bizottság megállapította, hogy a Szerződés 107. cikkének (2) és (3) bekezdésében rögzített kivételek közül egyik sem tűnik alkalmazhatónak, és Lengyelország semmilyen érvet nem hozott fel annak indokolására, hogy a kiskereskedelmi adó miért állnának összhangban a belső piaccal. A Bizottság továbbá emlékeztetett arra, hogy nem minősíthet összeegyeztethetőnek olyan állami támogatási intézkedést, amely ettől elválaszthatatlan módon sérti az uniós jog egyéb szabályait, például a Szerződésben foglalt alapvető szabadságokat vagy az uniós rendeletek és irányelvek rendelkezéseit. A Bizottság ebben a szakaszban nem tudta kizárni annak lehetőségét, hogy az intézkedés elsősorban a külföldi tulajdonú vállalkozásokra irányul, ami sértené a letelepedésre irányuló, a Szerződés 49. cikkében előírt alapvető szabadságot.

3.2. Lengyelország észrevételei

(20) A lengyel hatóságok álláspontja szerint helytelenül szerepel az eljárás megindításáról szóló határozatban, hogy a kiskereskedelmi adónak három különböző sávja és kulcsa van. A lengyel hatóságok előadták, hogy a kiskereskedelmi adó kétkulcsos, mivel a 17 millió PLN-t meg nem haladó árbevétel a bevételt termelő vállalkozás jellegétől és az adott hónapban termelt bevételek teljes összegétől függetlenül egyáltalán nem adóköteles. Úgy vélik, hogy az adómentesség és a nulla százalékos adókulcs nem azonos, és a küszöbértékek minden adóalanyra „azonos és tárgyilagos feltételek mellett” vonatkoznak.

(21) A lengyel hatóságok az adó célját illetően hangsúlyozták, hogy a kiskereskedelmi adóból származó bevételeket a családok 500 PLN gyermekgondozási többlettámogatásban részesítésére irányuló program finanszírozására használnák fel. Ezt a programot azonban a becsült költségvetésére (mintegy 16 milliárd PLN 2016-ban és megközelítőleg 22 milliárd PLN az azt követő években) tekintettel csak részben lehetne finanszírozni a kiskereskedelmi adóból (amelyből mintegy 1,6 milliárd PLN bevétel várható a teljes 2017. évben). Lengyelország emellett azzal érvelt, hogy a családok 500 PLN gyermekgondozási többlettámogatásban részesítésére irányuló program nemcsak kiadást jelentene, de kedvezően befolyásolná a gazdaságot, ugyanis növelné a fogyasztást, ezáltal pedig közvetlen hatással lenne a kiskereskedők bevételére.

(22) Az intézkedés állami forrásokból való finanszírozását illetően Lengyelország kifejtette, hogy az adó kialakításából nem következik az, hogy az állam olyan bevételekről mondana le, amelyeket rendes körülmények között beszedett volna a kiskereskedőktől. A lengyel hatóságok különösen arra hivatkoztak, hogy az adómentes összeg és a kedvezményes, 0,8 %-os adókulcs minden vállalkozásra vonatkozik, a lengyel állam pedig olyan forrásokról mond le, amelyeket egyébként minden vállalkozástól beszedhetne, nem csak a kisebb vállalkozásoktól.

(23) Lengyelország emellett úgy véli, hogy különbséget kell tenni „átfogó progresszivitás” és „sávos progresszivitás” között, az előbbinél ugyanis a vállalkozások teljes árbevételére vetnek ki különböző adókulcsokat annak összegétől függően, míg az utóbbinál minden vállalkozások árbevételének különböző részeire (sávjaira) alkalmaznak különböző adókulcsokat. Lengyelország álláspontja szerint a sávos progresszivitás nem keletkeztetne szelektív előnyt, mivel ugyanazok az adókulcsok vonatkoznak az összes kiskereskedelmi vállalkozásra. Lengyelország különösen azzal érvelt, hogy az adó progresszív jellege miatt nem részesíti előnybe a kisebb vállalkozásokat, ugyanis az adómentes összegnek és a kedvezményes, 0,8 %-os adókulcsnak köszönhetően a magasabb és az alacsonyabb bevételű vállalkozások működési költségei egyaránt csökkennek. Lengyelországban minél magasabb bevételt termel egy vállalkozás, annál több támogatásban részesül.

(24) Ezenfelül Lengyelország azt állította, hogy a Bizottság helytelenül jelölte meg az előny kedvezményezettjeit, mivel nem minden esetben igaz, hogy az alacsonyabb bevételt termelő vállalkozások a kisebbek, a magasabb bevételt termelő vállalkozások pedig a nagyobbak. Sőt, Lengyelország szerint nincs közvetlen vagy legalábbis kizárólagos összefüggés a bevétel és a vállalkozásméret között.

(25) Az intézkedés szelektív jellegével összefüggésben Lengyelország kétségbe vonta a Bizottság által meghatározott referenciarendszert, és leszögezte, hogy kizárólag a havi 17 millió PLN-t meghaladó kiskereskedelmi bevételek utáni adózást kellene referenciarendszernek tekinteni. Ezt azzal támasztotta alá, hogy a 17 millió PLN-t meg nem haladó bevételek után nem kell kiskereskedelmi adót fizetni. Kijelentette továbbá, hogy a rendszer kialakítása nem önkényes és nem részrehajló, az adómentesség pedig minden adóalanyra vonatkozik. Emellett az eljárás megindításáról szóló határozat (26) preambulumbekezdésére hivatkozva azzal érvelt, hogy egyetlen, vonatkoztatási pontként szolgáló referenciakulcs meghatározása nélkül nem vonható le az a következtetés, miszerint az intézkedés állami támogatásnak minősül.

(26) Másodsorban az eljárás megindításáról szóló határozat (32) preambulumbekezdésére válaszolva Lengyelország előadta, hogy a kiskereskedelmi adó Bizottság által meghatározott átlagos kulcsa mesterséges konstrukció. Állítása szerint a kiskereskedelmi adó szerkezete két meghatározott sávhoz előzetesen hozzárendelt konkrét adókulcsokon alapul, amelyek minden adóalanyra egyformán vonatkoznak. Ezenfelül a „sávos progresszivitás" nem minősül szelektívnek, mivel a kedvezményes adókulcs ugyanazokkal a feltételekkel vonatkozik minden vállalkozásra, azok méretétől függetlenül. Következésképpen Lengyelország álláspontja szerint nem részesülnek megkülönböztetett elbánásban azok a vállalkozások, amelyek hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak.

(27) A fentiekre tekintettel Lengyelország úgy véli, hogy nincs szükség a rendszer jellegén vagy általános szerkezetén alapuló indokolásra. Mindazonáltal a lengyel hatóságok leszögezték, hogy a kiskereskedelmi adó progresszív szerkezetét és a jövedelemadó progresszív szerkezetét azonos módon kellene kezelni, és újraelosztás céljából indokoltnak kellene tekinteni. Lengyelország azonban nem hozott fel további érveket ennek az állítólagos indoklásnak az alátámasztására.

(28) A kereskedelemre gyakorolt hatást és a versenytorzulást illetően Lengyelország ismertette kiskereskedelmi ágazata szerkezetét, és megjegyezte, hogy a legmagasabb bevételt termelő (bevásárlóközpontokban működő) üzletek rendszerint városokban találhatók, így nagyobb a vevőforgalmuk, mint a városon kívüli üzleteknek, amelyeknél a vevőknek utazási költségekkel is számolniuk kell. Ezzel szemben kisebb üzletek főként kisvárosokban és vidéken működnek, ahol épp ennek ellenkezője áll fenn (az üzletek kevésbé hozzáférhetők, a forgalom és az árbevétel pedig alacsonyabb). Lengyelország továbbá arra is rámutatott, hogy a legmagasabb bevételű kereskedők körében elterjedtek az adóoptimalizálási módszerek, aminek következtében nem fizetnek társasági adót. A magas árbevételű kereskedők emellett a méretgazdaságosság előnyeit is élvezik (minél több árut értékesítenek, annál alacsonyabbak az egységköltségek), és jellemzően befolyásukat kihasználva igyekeznek leszorítani a termelők és a beszállítók haszonkulcsait a saját javukra. Végül pedig Lengyelország azt is megjegyezte, hogy napjaink kereskedelmének alakulása jelentősen meggyengítette a független kiskereskedői szegmenst az országban (2008-ban még a piac 51 %-át tette ki, 2015-ben már csak 37 %-át).

(29) Lengyelország mindebből ezeket a következtetéseket vonta le: i. a verseny akkor sem torzulna, ha a kiskereskedelmi adó szelektívnek minősülne, mivel a nagyméretű kereskedők mer eleve jelentős versenyelőnnyel rendelkeznek a kisméretű kiskereskedőkkel szemben, és ii. a kiskereskedelmi adó kulcsainak progresszivitása korlátozza azokat a kereskedelem szerkezetét érintő kedvezőtlen változásokat (a kisméretű kereskedelem eltűnésének és a nagyméretű kereskedelem térhódításának együttes hatásai), amelyek jelenleg torzítják a versenyt.

(30) Végül pedig Lengyelország arra hivatkozott, hogy az eljárás megindításáról szóló határozat indokolatlanul korlátozza a tagállamok önállóságát fiskális politikájuk alakításában. Lengyelország szerint az állam feladata úgy kialakítani a bevezetni kívánt adó szerkezetét (vagyis meghatározni az adóalanyt, az adóalapot és az adókulcsokat), hogy az a fiskális politika szempontjából optimális legyen.

3.3. **Az érdekelt felek észrevételei**

(31) A Bizottsághoz érdekelt felektől nem érkeztek észrevételek.

4. **A TÁMOGATÁS ÉRTÉKELÉSE**

(32) Elöljáróban és reagálva a Lengyelország által az eljárás megindításáról szóló határozatra válaszul megfogalmazott azon állításokra, miszerint a kiskereskedelmi adó közvetlen adóintézkedés, ezért a Bizottság állami támogatási hatáskörének gyakorlása indokolatlanul korlátozza Lengyelország önállóságát fiskális politikája alakításában, a Bizottság emlékeztet arra, hogy a tagállamok ugyan fiskális önállóságot élveznek a közvetlen adózás terén, de az általuk elfogadott összes adóintézkedésnek meg kell felelnie a Szerződés 107. cikkének ([10]).

([10]) Lásd a C-182/03. és a C-217/03. sz., *Belgium és Forum 187 ASBL kontra Bizottság* egyesített ügyekben hozott ítélet (EU:C:2006:416) 81. pontját; a C-106/09 P és C-107/09 P sz., *Bizottság kontra Gibraltár kormánya és az Egyesült Királyság* egyesített ügyekben hozott ítéletet (EU:C:2011:732); a C-417/10. sz., *3M Italia* ügyben hozott ítélet (EU:C:2012:184) 25. pontját és a C-529/10. sz., *Safilo* ügyben hozott végzés (EU:C:2012:188) 18. pontját; lásd még a T-538/11. sz., *Belgium kontra Bizottság* ügyben hozott ítélet (EU:T:2015:188) 66. pontját.

4.1. **A támogatás megléte**

(33) A Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése szerint bármely olyan tagállam által vagy állami erőforrásokból nyújtott támogatás, amely egyes vállalkozások kedvezőbb bánásmódban való részesítése vagy bizonyos áruk biztosítása révén versenytorzulást vagy ennek veszélyét eredményezheti, összeegyeztethetetlen a belső piac működésével, amennyiben az hatással van a tagállamok közötti kereskedelemre. Ahhoz, hogy valamely intézkedés a 107. cikk (1) bekezdése értelmében támogatásnak minősüljön, az említett rendelkezésben meghatározott valamennyi feltételnek teljesülnie kell ([11]). Kialakult nézet, hogy ahhoz, hogy valamely intézkedés állami támogatásnak minősüljön, először is az állam általi vagy állami erőforrásból történő beavatkozásnak kell megvalósulnia; második feltételként a beavatkozásnak érintenie kell a tagállamok közötti kereskedelmet; harmadik feltételként valamely vállalkozás számára szelektív előnyt kell, hogy biztosítson, negyedik feltételként pedig torzítania kell a versenyt vagy magában kell hordoznia ennek veszélyét ([12]).

4.1.1. *Állami források és az államnak való felróhatóság*

(34) Ahhoz, hogy állami támogatásnak minősüljön, az intézkedésnek az államnak betudhatónak kell lennie, és finanszírozásának állami forrásból kell történnie.

(35) mivel a kiskereskedelmi adó a lengyel parlament által hozott törvényből ered, egyértelműen a lengyel államnak tudható be.

(36) Az intézkedés állami forrásokon keresztüli finanszírozását illetően a Bíróság következetesen azon a véleményen volt, hogy egy intézkedés, amely révén az állami szervek bizonyos vállalkozásokat mentesítenek az adófizetés alól, amely ugyan nem jelenti az állami források tényleges átruházását, de azokat, akikre ez irányul, kedvezőbb pénzügyi helyzetbe hozza, mint más adófizetőket, állami támogatásnak minősül ([13]). A Bizottság a (37)–(60) preambulumbekezdésben bizonyítja, hogy a kiskereskedelmi adó (15) és (16) preambulumbekezdésben ismertetett progresszív adókulcsszerkezetének következtében Lengyelország olyan adóbevételről mond le, amelyet egyébként jogosult lett volna beszedni az alacsonyabb árbevételű kiskereskedelmi szereplőktől (így a kisebb méretű kiskereskedőktől), ha azokra ugyanaz az átlagos tényleges kiskereskedelmi adókulcs vonatkozott volna, mint a magasabb árbevételű kiskereskedelmi szereplőkre (így a nagyobb méretű kiskereskedőkre). Amiatt, hogy a progresszív adókulcsszerkezet különbséget tesz a kiskereskedők között azok mérete alapján, Lengyelország különösen olyan adóbevételről mond le, amelyet egyébként jogosult lett volna beszedni azoktól a kiskereskedelmi vállalkozásoktól, amelyek a holdingtársasági modellben üzemelő kiskereskedelmi vállalkozásokkal ellentétben jogbérleti modellben működnek ([14]). E bevételekről való lemondással a kiskereskedelmi adó állami források kiesését okozza a Szerződés ([15]) 107. cikkének (1) bekezdése értelmében.

4.1.2. *Előny*

(37) Az uniós bíróságok ítélkezési gyakorlata szerint a támogatás fogalma nemcsak a pozitív juttatásokat foglalja magában, hanem azokat az intézkedéseket is, amelyek különböző formában enyhítik a vállalkozás által rendes körülmények között viselendő terheket ([16]). Előny biztosítható a vállalkozás adóterhének különféle típusú mérséklésével, különösen az alkalmazandó adómérték, adóalap vagy a fizetendő adó összegének csökkentésével ([17]). Az adó vagy díj csökkentését célzó intézkedés előnyt biztosít, mivel a hatálya alá tartozó vállalkozásokat kedvezőbb pénzügyi helyzetbe hozza más adófizetőknél, és eredményeképpen az állam bizonyos bevételektől elesik ([18]).

(38) A törvényben meghatározott progresszív adókulcsszerkezetet a kiskereskedelmi adó hatálya alá tartozó összes vállalkozásra vonatkozik, és az egyes kiskereskedők által viselt adóteher attól függ, mely sávokba esik az árbevételük.

(39) Az adó progresszív jellege azt eredményezi, hogy ha a kiskereskedőnek növekszik az árbevétele, és egy sávval magasabbra kerül, akkor nemcsak az adóösszeg, de a kiskereskedelmi értékesítésből származó árbevételét terhelő adó átlagos százalékos mértéke is megemelkedik ([19]). Ennek eredményeképpen az alacsony árbevétellel rendelkező kiskereskedők nem vagy számottevően alacsonyabb átlagos tényleges adókulcs mellett kötelesek kiskereskedelmi

([11]) Lásd a C-399/08 P. sz., *Bizottság kontra Deutsche Post* ügyben hozott ítélet (EU:C:2010:481) 38. pontját, valamint az abban hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.
([12]) Lásd a C-399/08 P. sz., *Bizottság kontra Deutsche Post* ügyben hozott ítélet (EU:C:2010:481) 39. pontját, valamint az abban hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.
([13]) Lásd a C-106/09 P. és a C-107/09 P. sz., *Bizottság kontra Gibraltár kormánya és az Egyesült Királyság* egyesített ügyekben hozott ítélet (EU:C:2011:732) 72. pontját, valamint az abban hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.
([14]) A kiskereskedelmi lánc több üzletét tulajdonló vagy üzemeltető kiskereskedelmi vállalkozások a kiskereskedelmi adó alkalmazásában egyetlen adóalanynak minősülnek.
([15]) Lásd a C-169/08. sz., *Presidente del Consiglio dei Ministri* ügyben hozott ítélet (EU:C:2009:709) 58. pontját.
([16]) A C-143/99 sz., Adria-Wien Pipeline ügy, (EU:C:2001:598) 38. pont.
([17]) Lásd a C-66/02. sz., *Olaszország kontra Bizottság* ügyben hozott ítélet (EU:C:2005:768) 78. pontját; a C-222/04. sz., *Cassa di Risparmio di Firenze és társai* ügyben hozott ítélet (EU:C:2006:8) 132. pontját; és a C-522/13. sz., *Ministerio de Defensa és Navantia* ügyben hozott ítélet (EU:C:2014:2262) 21–31. pontját.
([18]) A C-393/04. sz. és C-41/05. sz., EU egyesített ügyekben hozott ítélet (EU:C:2006:403) 30. pontja, valamint a C-387/92. sz., *Banco Exterior de España* ügyben hozott ítélet (EU:C:1994:100.) 14. pontja.
([19]) Az adott hónapban az adózó által fizetendő adó összegének és az adózó adott havi árbevételének a hányadosaként számítható ki.

adót fizetni, mint a magas árbevételű kiskereskedők, ami enyhíti az e vállalkozások által viselendő terheket a magasabb árbevételű vállalkozások által viselendő terhekhez viszonyítva. Mivel a vállalkozás által elért árbevétel bizonyos fokig összefügg az adott vállalkozás méretével, a törvényben meghatározott progresszív adókulcsszerkezetről elmondható, hogy a kisebb méretű kiskereskedőket a nagyobb méretűek hátrányára gazdasági előnyhöz juttatja e vállalkozások adóterhének és a rájuk vonatkozó átlagos tényleges adókulcsnak a csökkentésével. Az adó által minden 100 PLN árbevétel után keletkeztetett, hó végi költség nulla lesz azoknál a vállalkozásoknál, amelyek teljes árbevétele nem haladja meg a 17 millió PLN-t, majd progresszíven 0,8 %-ra emelkedik azoknál a kiskereskedőknél, akiknek a teljes árbevétele 17 millió PLN felett van, de a 170 millió PLN-t nem haladja meg, végül 1,4 %-ra növekszik azoknál a kiskereskedőknél, akiknek a teljes árbevétele meghaladja a 170 millió PLN-t. Ezt az alábbi táblázat szemlélteti:

Árbevétel (PLN)	Határadókulcs (%)	Adó (PLN)	Adó/árbevétel (%)
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) Annak következtében, hogy a progresszív adókulcsszerkezet méretük alapján különbséget tesz a kiskereskedők között, a jogbérleti modellben jogbérletbe vevőként működő önálló kiskereskedők előnyhöz jutnak, mivel adóterhüket az önállóan üzemeltetett üzleteik havi kiskereskedelmi árbevétele alapján kell megállapítani, és nem a teljes üzletlánc havi kiskereskedelmi árbevétele alapján, ahogy ez a holdingtársasági modellben működő kiskereskedelmi láncok esetében történik ([20]).

4.1.3. *Szelektivitás*

(41) Az intézkedés az EUMSZ 107. cikkének (1) bekezdése értelmében akkor szelektív, ha bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését előnyben részesíti. A támogatási programok esetében a Bíróság megállapította, hogy az intézkedés szelektív jellegét elvileg háromlépcsős elemzés alapján kell értékelni ([21]). Az első lépésben meg kell határozni, hogy melyik a tagállamban alkalmazandó közös vagy rendes adórendszer, vagyis a „referenciarendszer". Másodszor, meg kell határozni, hogy egy adott intézkedés az említett rendszertől való eltérésnek minősül-e, azaz különbséget tesz-e a rendszerből fakadó célok tekintetében hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között. Ha a szóban forgó intézkedés nem jelent eltérést a referenciarendszertől, akkor nem szelektív. Ha azonban eltér attól (és ezért *prima facie* szelektív), akkor az elemzés harmadik lépésében meg kell állapítani, hogy a (referencia-) adórendszer jellege és általános felépítése igazolja-e az eltérést jelentő intézkedést ([22]). Amennyiben egy *prima facie* szelektív intézkedést a rendszer jellege vagy általános felépítése indokol, akkor az nem tekintendő szelektívnek, és így nem tartozik a Szerződés 107. cikke (1) bekezdésének hatálya alá.

4.1.3.1. Referenciarendszer

(42) A referenciarendszer olyan következetes szabályok összessége, amelyeket általában a rendszer célja szerint – objektív kritériumok alapján – annak hatálya alá tartozó valamennyi vállalkozásra alkalmazni kell.

([20]) A jogbérleti modellben mindegyik jogbérletbe vevő önálló adóalany. Abban a valószínűsíthető helyzetben, ha a jogbérletbe vevő csak egy üzletet tulajdonol és üzemeltet, a forgalmi adó kizárólag annak az egyetlen üzletnek az árbevételét terheli. A holdingtársasági modellben egyetlen üzlet nem minősül adóalanynak. Az adó és annak progresszív kulcsai a holdingtársaság valamennyi üzletének összesített árbevételére vonatkoznak.

([21]) Lásd például a C-279/08. P. sz., *Bizottság kontra Hollandia (NOx)* ügyben hozott ítéletet (EU:C:2011:551); a C-143/99. sz. EUügyben hozott ítéletet (EU: C: 2001: 598); a C-78/08 – C-80/08. sz., EU egyesített ügyekben hozott ítéletet (EU:C:2011:550 és EU:C:2010:411), valamint a C-308/01. sz., *GIL Insurance* ügyben hozott ítéletet (EU:C:2004:252 és EU:C:2003:481).

([22]) A Bizottság közleménye az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról (HL C 384., 1998.12.10., 3. o.).

(43) A kiskereskedelmi adó célja Lengyelország állításaival ellentétben nem lehet a családok 500 PLN gyermekgondozási többlettámogatásban részesítésére irányuló programból eredő költségvetési kiadások fedezése. Lengyelország megerősítette, hogy az adóbevételek nem fordíthatók teljes egészükben és kizárólagosan valamely előre meghatározott kiadásfajta fedezésére, ugyanis sem a gyermekgondozás és a kiskereskedelmi ágazat, sem a gyermekgondozási támogatási program költsége és a kiskereskedelmi szereplők árbevételének nagysága között feltételezett kapcsolat nem nyert megerősítést. A családok 500 PLN gyermekgondozási többlettámogatásban részesítésére irányuló program finanszírozása nem tekinthető a kiskereskedelmi adó lényegi céljának.

(44) A kiskereskedelmi adó célkitűzése inkább a természetes személy fogyasztóknak történő áruértékesítéssel foglalkozó összes gazdasági szereplő árbevételének megadóztatása. Figyelemmel e célkitűzésre, a természetes személy fogyasztóknak történő áruértékesítésből árbevételt realizáló összes vállalkozás úgy tekintendő, hogy hasonló ténybeli és jogi helyzetben van. A Bizottság ezért úgy ítéli meg, hogy a referenciarendszer a Lengyelországon belül bármilyen áru kiskereskedelmi értékesítésével foglalkozó vállalkozások árbevételére kivetett kiskereskedelmi adó.

(45) Lengyelország állításaival ([23]) ellentétben a referenciarendszer nem korlátozódhat kizárólag a 17 millió PLN-t meghaladó árbevétellel rendelkező vállalkozásokra arra tekintettel, hogy a vállalkozások által termelt, havi 17 millió PLN-t meg nem haladó kiskereskedelmi árbevételre, amely a törvény értelmében nem adóköteles. Az adómentesség minden olyan vállalkozásra vonatkozik, amelynek árbevétele kiskereskedelmi áruértékesítésből származik, függetlenül arról, hogy árbevételük meghaladja-e a 17 millió PLN-t vagy sem.

(46) A Bizottság azzal sem ért egyet, hogy a törvényben rögzített progresszív adókulcsszerkezet a referenciarendszer részét képezi. A Bíróság kimondta, hogy nem minden esetben elegendő a szelektivitás elemzését arra korlátozni, hogy az intézkedés eltér-e a tagállam által meghatározott referenciarendszertől ([24]). Azt is értékelni kell, hogy a tagállam következetesen vagy épp ellenkezőleg, egyértelműen önkényes vagy részrehajló módon alakította-e ki a referenciarendszer határait úgy, hogy az bizonyos vállalkozásokat előnyben részesítsen másokkal szemben. Ellenkező esetben ugyanis a tagállam ahelyett, hogy általános szabályokat írna elő, amelyek alól bizonyos vállalkozások számára kivételt biztosít, ugyanazt az eredményt az állami támogatásokra vonatkozó szabályok kikerülésével is elérhetné oly módon, hogy szabályait úgy alakítja ki és kombinálja egymással, hogy azok alkalmazása eltérő mértékű terheket ró a különböző vállalkozásokra ([25]). Különösen fontos e tekintetben felhívni a figyelmet arra, hogy a Bíróság következetesen arra az álláspontra helyezkedett, hogy az EUMSZ 107. cikkének (1) bekezdése nem okuk vagy céljuk szerint tesz különbséget az állami beavatkozások között, hanem hatásaik alapján határozza meg azokat, az alkalmazott módszerektől függetlenül ([26]).

(47) A törvényben meghatározott progresszív adókulcsszerkezet eredményeképpen az alacsony kiskereskedelmi árbevétellel rendelkező vállalkozások nem vagy számottevően alacsonyabb átlagos tényleges adókulcs mellett – vagyis a megtermelt havi árbevétel minden złotyja után – kötelesek kiskereskedelmi adót fizetni, mint a magas árbevételű vállalkozások, ami enyhíti az e vállalkozások által viselendő terheket a magasabb árbevételű vállalkozások által viselendő terhekhez viszonyítva. Mivel minden vállalkozásra különböző átlagos tényleges adókulcs alkalmazandó, a Bizottság nem tud egyetlen referenciakulcsot megállapítani. Lengyelország nem mutatott be semmilyen konkrét kulcsot referenciakulcsként vagy „rendes" kulcsként, és nem fejtette ki azt sem, miért lenne indokolt különleges körülmények miatt magasabb kulcsot alkalmazni a magas árbevételű kiskereskedelmi szereplőkre, sem azt, miért kellene alacsonyabb kulcsokat alkalmazni alacsonyabb árbevételű szereplőkre. A törvény szerinti progresszív adókulcsszerkezet hatása tehát az, hogy a különböző vállalkozások havi árbevételüktől és következésképpen méretüktől és működési modelljüktől függően eltérő tényleges kulccsal adóznak. Következésképpen a törvényben bevezetett progresszív adókulcsszerkezetről elmondható, hogy kialakításánál fogva kifejezetten a kisebb méretű kiskereskedőknek kedvez a nagyobb méretűekkel szemben azáltal, hogy eltérő adókulcsokat alkalmaz a természetes személy fogyasztóknak történő áruértékesítéssel foglalkozó vállalkozások által termelt havi árbevételre, így az alacsonyabb árbevételű vállalkozásokra alacsonyabb átlagos tényleges adókulcsot vet ki, mint a magasabb árbevételű – jellemzően külföldi tulajdonban álló ([27]) – vállalkozásokra, holott mindkét fajta vállalkozás ugyanazt a tevékenységet végzi.

([23]) Lásd a (25). preambulumbekezdést.
([24]) A C-106/09. P. és C-107/09. P. sz., *Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság* egyesített ügyekben hozott ítélet (EU:C:2011:732).
([25]) *Ugyanott*, 92. pont.
([26]) A C-487/06. P. sz., *British Aggregates kontra Bizottság* ügyben hozott ítélet (EU:C:2008:757) 85. és 89. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat, valamint a C-279/08. P. sz., *Bizottság kontra Hollandia (NOx)* ügyben hozott ítélet (EU:C:2011:551) 51. pontja.
([27]) A C-106/09. P. és C-107/09. P. sz., *Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság* egyesített ügyekben hozott ítélet (EU:C:2011:732).

(48) Amiatt, hogy különbséget tesz a kiskereskedők között azok mérete alapján, a progresszív adókulcsszerkezetről az is elmondható, hogy a jogbérleti modellben vagy függetlenül (például polgári jogi társaságként) működő kiskereskedőknek kedvez a holdingtársasági modellben működőkkel szemben.

(49) mivel Lengyelország úgy alakította ki ezt az adónemet, hogy bizonyos vállalkozásokat (nevezetesen az alacsony árbevételű – kisebb méretű –, illetve jogbérleti modellben vagy függetlenül – nem üzletlánc tagjaként – működő kiskereskedőket) részesítsen előnyben, miközben másokat (nevezetesen a magas árbevételű – nagyobb méretű – kiskereskedőket, illetve holdingtársasági modellben működő kiskereskedelmi láncokat) hátrányos helyzetbe hoz, a referenciarendszert eleve szelektív olyan módon, ami az adó célja – vagyis az összes kiskereskedelmi szereplő megadóztatása – fényében nem indokolt. Következésképpen a Bizottság úgy ítéli meg, hogy ebben az ügyben a megfelelő referenciarendszer a kiskereskedelmi értékesítésből származó havi árbevételre kivetett egykulcsos (átalány-) adó, anélkül, hogy a progresszív adókulcsszerkezet e rendszer részét képezné.

4.1.3.2. Eltérés a referenciarendszertől

(50) Második lépésben meg kell határozni, hogy az intézkedés eltér-e a referenciaszabályok alkalmazásától, előnyben részesítve bizonyos vállalkozásokat más olyan vállalkozásokkal szemben, amelyek a referenciarendszerből fakadó cél tekintetében hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak.

(51) A törvény 6. szakaszának (1) bekezdése értelmében a kiskereskedő kiskereskedelmi értékesítésből származó havi árbevételének 17 millió PLN-t meg nem haladó részét nem terheli adó. A kiskereskedők jelentős része számára – különösen az élelmiszer-értékesítési ágazatban – ez a mentesség azt jelenti, hogy egyáltalán nem kell adót fizetniük a kiskereskedelmi árbevételük után, mivel az e tevékenységből származó havi árbevételük 17 millió PLN alatt van. A nyilvánosan elérhető adatok ([28]) szerint 2016. szeptemberében 109 darab adóbevallást nyújtottak be kiskereskedelmi árbevétel után fizetendő adó összegéről, miközben a lengyel Pénzügyminisztérium becslései szerint mintegy 200 000 kiskereskedelmi szereplő működik Lengyelországban. Következésképpen a Lengyelországban a kiskereskedelmi ágazat élelmiszer-értékesítési alágazatában tevékenykedő vállalkozások túlnyomó többsége nem éri el a törvény 6. szakaszának (1) bekezdésében meghatározott küszöbértéket, így nem fizet kiskereskedelmi adót.

(52) Ami a 17 millió PLN-t meghaladó havi árbevétellel rendelkező kiskereskedőket illeti, havi árbevételük küszöbérték alatti részét nem terheli adó, havi árbevételük 17 millió PLN feletti, de 170 millió PLN-t meg nem haladó részére 0,8 %-os adókulcs vonatkozik, árbevételük 170 millió PLN-t meghaladó része után pedig 1,4 %-os adót kell fizetniük.

(53) Lengyelország különbséget tesz „sávos progresszivitás” és „átfogó progresszivitás” között, és arra hivatkozik, hogy az összes adókulcs (vagyis a 0 %-nak megfelelő adómentesség, valamint a 0,8 %-os és az 1,4 %-os kulcs) minden vállalkozásra azonos feltételekkel történő alkalmazására tekintettel nem tér el a referenciarendszertől. Azonban mindkét fajta progresszív adózás esetében más az átlagos tényleges adókulcs, amelyet árbevételük – vagyis az adó tárgya – és végeredményben méretük alapján a különböző társaságokra vonatkozik. Ahogy azt a következő példában szereplő három, külön-külön 10 millió, 100 millió és 750 millió PLN havi árbevételt termelő kiskereskedő (adóalany) esete is szemlélteti, az átlagos tényleges adókulcsok jelentősen eltérnek, holott mindegyik kiskereskedőre ugyanazok az adókulcsok vonatkoznak, és bevételük azonos hányada esik ugyanabba az adósávba. 100 PLN árbevételre vetítve az 1. kiskereskedőt valójában egyáltalán nem terheli adó, a 2. kiskereskedő mintegy 0,7 PLN-t, a 3. kiskereskedő pedig megközelítőleg 1,2 PLN-t fizet.

Havi kiskereskedelmi árbevétel	1. kiskereskedő 10 millió PLN	2. kiskereskedő 100 millió PLN	3. kiskereskedő 750 millió PLN
A bevétel 17 millió PLN-t meg nem haladó része után fizetendő adó	0	0	0

([28]) Lásd: https://www.wiadomoscihandlowe.pl/artykuly/podatek-handlowy-w-praktyce-wiemy-ile-firm-zlozylo,9669/5 Az említett hónapban az összes adózó által bevallott kiskereskedelmi adó teljes esedékes összege 114 millió PLN volt. Ennek az összegnek megközelítőleg 70 %-át, azaz 78,9 millió PLN-t Lengyelország tíz legnagyobb méretű kiskereskedőjének kell befizetnie, és csupán tizenkét kiskereskedelmi szereplőre vonatkozott a legmagasabb, 1,4 %-os adókulcs. A Lengyelországban tevékenykedő kiskereskedelmi szereplők számáról lásd még: „*Rynek detalicznego handlu spożywczego w Polsce*”, Fundacja Republikańska, Varsó, 2016.

Havi kiskereskedelmi árbevétel	1. kiskereskedő 10 millió PLN	2. kiskereskedő 100 millió PLN	3. kiskereskedő 750 millió PLN
A bevétel 17 millió PLN feletti, de 170 millió PLN-t meg nem haladó része után fizetendő adó	—	664 000 PLN (82 999 999 PLN × 0,008)	1 224 000 PLN (152 999 999 PLN × 0,008)
A bevétel 170 millió PLN-t meghaladó része után fizetendő adó	—	—	8 120 000 PLN (579 999 999 PLN × 0,014)
Fizetendő adó összesen	**0**	**664 000 PLN**	**9 344 000 PLN**
Átlagos tényleges adókulcs	**0 %**	**0,664 %**	**1,246 %**

(54) Ahogy azt a fenti táblázat is mutatja, a kiskereskedelmi adó éppen a progresszív adókulcsok és a hozzájuk tartozó sávok miatt tesz különbséget a kiskereskedők (adóalanyok) között árbevételük mértéke és így méretük alapján. Az adókulcsok törvényben megállapított progresszív jellege miatt a magasabb árbevételű vállalkozásokra lényegesen magasabb határadókulcsok és átlagos adókulcsok vonatkoznak, mint az alacsonyabb árbevételű szereplőkre. Ezért a Bizottság úgy ítéli meg, hogy a törvénnyel bevezetett progresszív adókulcsszerkezet eltér a Lengyelországban kiskereskedelemmel foglalkozó összes vállalkozás kiskereskedelmi árbevételére kivetett egykulcsos (átalány-) adóból álló referenciarendszertől, és az alacsonyabb árbevételű – így kisebb méretű – kiskereskedőknek kedvez.

(55) A fentiek alapján a Bizottság véli, hogy az intézkedés eltér a referenciarendszertől és ezért *prima facie* szelektív.

4.1.3.3. Indokoltság a rendszer jellege vagy általános felépítése alapján

(56) Miután a Bizottság bizonyította, hogy az állami intézkedés *prima facie* szelektív, mivel a referenciarendszer fényében különbséget tesz a hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozások között, így a tagállam kötelessége, hogy indokolást nyújtson az említett rendszer jellege vagy általános felépítése alapján. A referenciarendszertől eltérő intézkedés nem szelektív, ha azt a rendszer jellege vagy általános felépítése indokolja. Ez a helyzet akkor, ha a szelektív elbánás a rendszer lényegi részét képező, annak működését és eredményességét biztosító mechanizmusok következménye ([29]).

(57) Lengyelország arra hivatkozott, hogy amennyiben a törvény szerinti progresszív adókulcsszerkezetről megállapítást nyer, hogy valóban megkülönböztetést idéz elő, amit Lengyelország vitat, akkor ez az újraelosztási célra tekintettel indokolt, ahogy a nyereségalapú adónemek esetében is. Lengyelország előadta továbbá, hogy a magas árbevételű vállalkozások nagyobb teherviselő képességgel rendelkeznek, a méretgazdaságosság előnyeit élvezik, képesek a befolyásukat kihasználva leszorítani a termelők és a beszállítók haszonkulcsait a saját javukra, és gyakran adóoptimalizálási stratégiákat alkalmaznak.

(58) A Bizottság emlékeztetett arra, hogy a törvény az árbevételük szintjén vet ki adókat a vállalkozásokra. A nyereségalapú adókkal ([30]) szemben az árbevételen alapuló adók nem veszik figyelembe az értékesítés során felmerült költségeket. Tehát a forgalmi adók a vállalkozásokat a méretük alapján terhelik, nem pedig nyereségességük vagy teherviselő képességük, illetve a méretgazdaságosságból fakadó hatékonyság elérése, a termelők és beszállítók

([29]) Lásd például a C-78/08 – C-80/08. sz., *Paint Graphos és társai* egyesített ügyekben hozott ítélet (EU:C:2011:550) 69. pontját.
([30]) Lásd az állami támogatásokkal kapcsolatos szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról szóló bizottsági közlemény (HL C 384., 1998.12.10., 3. o.) 24. pontját. A progresszív adómérték igazolására alkalmas újraelosztási célra vonatkozó állítást kifejezetten csak a nyereség vagy (nettó) eredmény adóztatására vonatkozóan fogalmaztak meg, nem pedig a forgalmi adók tekintetében.

haszonkulcsainak saját javukra történő befolyásolása ([31]) vagy a Lengyelország által hivatkozott adóoptimalizálási stratégiák kihasználása iránti képességük alapján. Következésképpen egyik említett tényezővel sem indokolható a vállalkozások árbevételére kivetett progresszív adó.

(59) A progresszív forgalmi adókat kizárólag az adórendszer jellege és általános felépítése, azaz belső logikája indokolhatja abban az esetben, ha az adónem egyedi célkitűzése teszi szükségessé a progresszív adókulcsok alkalmazását. A meghatározott negatív externáliák megszüntetését célzó forgalmi adó esetében például indokolt lehet bizonyos mértékű progresszivitás, ha megállapítást nyert, hogy az adóköteles tevékenységek által létrehozott externáliák az adózó árbevételének (vagy méretének) növekedésével együtt progresszíven fokozódnak. A lengyel hatóságok nem nyújtottak be ilyen indoklást.

(60) A Bizottság ennek megfelelően úgy véli, hogy az adórendszer jellege és általános felépítése nem igazolja a kiskereskedelmi adó progresszív adókulcsait. Ezért az intézkedés szelektív előnyt biztosít az alacsonyabb árbevételű (tehát kisebb méretű) kiskereskedelmi vállalkozásoknak.

4.1.4. *Potenciális versenytorzító hatás, valamint az Unión belüli kereskedelemre gyakorolt potenciális hatás*

(61) A Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése szerint ahhoz, hogy egy intézkedés állami támogatásnak minősüljön, torzítania kell a versenyt, vagy a verseny torzításával kell fenyegetnie, és érintenie kell az Unión belüli kereskedelmet.

(62) A kiskereskedelmi adó minden olyan vállalkozásra vonatkozik, amelynek Lengyelországban bizonyos kiskereskedelmi értékesítési tevékenységekből árbevétele származik. A kiskereskedelem Lengyelországban nyitott a verseny előtt, és a piacon más tagállamokból származó szereplők is jelen vannak. Ehhez hasonlóan a lengyelországi székhelyű kiskereskedelmi szereplő más tagállamokban is tevékenykedhetnek, vagy a jövőben ilyen tevékenységekbe kezdhetnek. Ezért a bizonyos ágazati szereplők számára nyújtott támogatás alkalmas arra, hogy érintse az Unión belüli kereskedelmet.

(63) A kiskereskedelmi adó progresszív jellege valóban hatással van az adó hatálya alá tartozó vállalkozások versenyhelyzetére. Amennyiben az intézkedés alacsonyabb árbevételű vállalkozásokat mentesít annak az adónak a kötelezettsége alól, amelyet egyébként fizetniük kellene, ha a magas árbevételű vállalkozásokkal azonos adókulcs vonatkozna rájuk, akkor az intézkedés alapján nyújtott szelektív előny működési támogatásnak minősül. A Bíróság következetesen úgy ítélte meg, hogy a működési támogatás torzítja a versenyt, így az e vállalkozásoknak nyújtott bármely támogatást úgy kell tekinteni, hogy az torzítja a versenyt, vagy a verseny torzításával fenyeget azáltal, hogy megerősíti azok pénzügyi helyzetét a lengyel kiskereskedelmi piacon. Ehhez hasonlóan a nagyobb méretű (magasabb árbevétellel rendelkező) kiskereskedőkre vonatkozó magasabb adókulcsok ronthatják a nagyobb méretű kiskereskedők értékesítési forgalmát, és csökkenthetik piaci részesedésüket, vagy akár a piacról való kivonulásra is kényszeríthetik őket. A verseny torzulna, mivel a kiskereskedők nem tudnának kizárólag hatékonyságuk és versenyképességük alapján versenyezni a piacon, ugyanis az árbevételük mértékétől függően adózási szempontból eltérő bánásmódban is részesülnének, amelyet nem indokolnának az általuk okozott externáliák.

(64) A Lengyelország által a kiskereskedelmi ágazat szerkezetéről megfogalmazott észrevételeket illetően a Bizottság megjegyzi, hogy Lengyelország azon érvelése ([32]), miszerint a progresszív adókulcsok korlátozzák azokat a kereskedelem szerkezetét érintő kedvezőtlen változásokat (a kisméretű kereskedelem eltűnésének és a nagyméretű kereskedelem térhódításának együttes hatásai), amelyek Lengyelország szerint jelenleg torzítják a versenyt, ismét csak megerősíti, hogy az intézkedést az ország kiskereskedelmi ágazatában fennálló versenykörnyezet befolyásolása céljából fogadták el.

(65) Következésképpen a Bizottság úgy ítéli meg, hogy az intézkedés torzítja a versenyt, vagy a verseny torzításával fenyeget és érinti az Unión belüli kereskedelmet.

4.1.5. *Következtetés*

(66) mivel a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében előírt valamennyi feltétel teljesül, a Bizottság megállapítja, hogy a progresszív adókulcsszerkezettel rendelkező kiskereskedelmi adó az említett rendelkezés értelmében állami támogatásnak minősül.

([31]) Ezenkívül az ugyanazon márkanév alatt működő jogbérletbe vevők hálózata együttesen hasonló nyomást gyakorolhat a termelők és a beszállítók haszonkulcsaira, mint a nagy integrált szereplők, sőt, akár vissza is élhet vele. Ez a két csoport mégis más elbánásban részesül a kiskereskedelmi adó szempontjából.

([32]) Lásd Lengyelország 2016. november 7-i beadványát, amelyet az eljárás megindításáról szóló határozatra válaszul intézett a Bizottsághoz.

4.2. **A támogatás összeegyeztethetősége a belső piaccal**

(67) Az állami támogatás a belső piaccal összeegyeztethetőnek tekintendő, ha az EUMSZ 107. cikkének (2) bekezdésében felsorolt kategóriák ([33]) valamelyikébe tartozik, és a belső piaccal összeegyeztethetőnek lehet tekinteni, ha a Bizottság megállapította, hogy az EUMSZ 107. cikkének (3) bekezdésében felsorolt kategóriák ([34]) valamelyikébe tartozik. Azonban az állami támogatást nyújtó tagállamra hárul a bizonyítási teher annak bizonyítására, hogy az általa nyújtott állami támogatás a Szerződés 107. cikkének (2) vagy (3) bekezdése értelmében a belső piaccal összeegyeztethető ([35]).

(68) A Bizottság megjegyzi, hogy a lengyel hatóságok nem indokolták, hogy a kiskereskedelmi adó miért lenne összeegyeztethető a belső piaccal. Lengyelország nem tett észrevételt az intézkedés összeegyeztethetősége tekintetében az eljárás megindításáról szóló határozatban kifejtett kétségekkel kapcsolatban.

(69) A Bizottság úgy véli, hogy ebben az esetben a fent említett rendelkezésekben meghatározott kivételek egyike sem alkalmazható, mivel úgy tűnik, hogy az intézkedések célja nem az említett rendelkezésekben felsorolt célkitűzések valamelyikének elérése. Következésképpen az intézkedés nem nyilvánítható összeegyeztethetőnek a belső piaccal.

4.3. **A támogatás visszafizettetése**

(70) A törvényt sohasem jelentették be, és a Bizottság sem nyilvánította azt a belső piaccal összeegyeztethetőnek. Mivel a törvény a Szerződés 107. cikke (1) bekezdésének értelmében állami támogatásnak minősül, valamint az (EU) 2015/1589 rendelet 1. cikkének c) pontja értelmében vett olyan új támogatást jelent, amelyet a Szerződés 108. cikkének (3) bekezdésében meghatározott felfüggesztési kötelezettség megsértésével léptettek hatályba, az intézkedés így továbbá az (EU) 2015/1589 rendelet 1. cikkének f) pontja értelmében vett jogellenes támogatásnak minősül.

(71) mivel megállapítást nyert, hogy a törvény jogellenes és összeegyeztethetetlen állami támogatást képez, a támogatást az (EU) 2015/1589 rendelet 16. cikke értelmében vissza kell fizettetni annak kedvezményezettjeivel.

(72) A Bizottságnak az eljárás megindításáról szóló határozatában kiadott felfüggesztő rendelkezése eredményeként azonban Lengyelország 2016. november 7-i levelében megerősítette, hogy felfüggesztette a törvényben meghatározott kiskereskedelmi adó megfizetésének kötelezettségét.

(73) Ezért az intézkedés keretében tényleges állami támogatás nyújtására nem került sor. Ezért nincs szükség visszafizettetés előírására.

5. **KÖVETKEZTETÉS**

(74) A Bizottság megállapítja, hogy Lengyelország jogellenesen, a Szerződés 108. cikke (3) bekezdésének megsértésével hajtotta végre a szóban forgó támogatást.

(75) Ez a határozat nem sérti az EUMSZ 258. cikke szerint arra vonatkozóan indított eljárást, hogy az intézkedés összhangban áll-e a Szerződésben foglalt alapvető szabadságokkal, különösen a Szerződés 49. cikkében biztosított letelepedés szabadságával,

ELFOGADTA EZT A HATÁROZATOT:

1. cikk

A kiskereskedelmi adóról szóló 2016. július 6-i törvénnyel bevezetett progresszív adókulcsszerkezettel rendelkező kiskereskedelmi adó az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében a belső piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatásnak minősül, és azt Lengyelország ugyanazon Szerződés 108. cikkének (3) bekezdését megsértve, jogellenesen vetette ki.

2. cikk

Lengyelországnak e határozat elfogadásának napjával kezdődő hatállyal meg kell szüntetnie az 1. cikkben említett intézkedés szerinti támogatás összes függőben lévő kifizetését.

([33]) A Szerződés 107. cikkének (2) bekezdésében említett eltérések a következőkre vonatkoznak: a) a magánszemély fogyasztóknak nyújtott szociális jellegű támogatás; b) a természeti csapások vagy más rendkívüli események által okozott károk helyreállítására nyújtott támogatás; és c) a Németországi Szövetségi Köztársaság egyes területeinek nyújtott támogatás.

([34]) A Szerződés 107. cikkének (3) bekezdésében említett eltérések a következőkre vonatkoznak: a) az egyes térségek gazdasági fejlődésének előmozdítására nyújtott támogatás; b) valamely közös európai érdeket szolgáló fontos projekt megvalósításának előmozdítására vagy egy tagállam gazdaságában bekövetkezett komoly zavar megszüntetésére nyújtott támogatás; c) az egyes gazdasági tevékenységek vagy gazdasági területek fejlődését előmozdító támogatás; d) a kultúrát és a kulturális örökség megőrzését előmozdító támogatás; és e) a Tanács határozata által meghatározott támogatás.

([35]) A T-68/03. sz., *Olympiaki Aeroporia Ypiresies AE kontra az Európai Közösségek Bizottsága* ügyben hozott ítélet (EU:T:2007:253) 34. pontja.

3. cikk

Lengyelország biztosítja e határozatnak az arról szóló értesítéstől számított négy hónapon belüli végrehajtását.

4. cikk

(1) Lengyelországnak az e határozatról szóló értesítéstől számított két hónapon belül be kell nyújtania az e határozatnak való megfelelés érdekében már meghozott és tervezett intézkedések részletes leírását;

(2) Lengyelországnak folyamatosan tájékoztatnia kell a Bizottságot az e határozat végrehajtása érdekében hozott nemzeti intézkedésekről. Görögország a Bizottság egyszerű kérésére azonnali tájékoztatást ad az e határozat végrehajtása érdekében már meghozott és tervezett intézkedésekről.

5. cikk

Ennek a határozatnak a Lengyel Köztársaság a címzettje.

Kelt Brüsszelben, 2017. június 30-án.

a Bizottság részéről
Margrethe VESTAGER
a Bizottság tagja