KOMISIJAS LĒMUMS (ES) 2018/160

(2017. gada 30. jūnijs)

par valsts atbalstu SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN), ko Polija īstenoja attiecībā uz nodokli mazumtirdzniecības nozarē

(izziņots ar dokumenta numuru C(2017) 4449)

(Autentisks ir tikai teksts poļu valodā)

(Dokuments attiecas uz EEZ)

EIROPAS KOMISIJA,

ņemot vērā Līgumu par Eiropas Savienības darbību un jo īpaši tā 108. panta 2. punkta pirmo daļu,

ņemot vērā Līgumu par Eiropas Ekonomikas zonu un jo īpaši tā 62. panta 1. punkta a) apakšpunktu,

pēc uzaicinājuma ieinteresētajām personām iesniegt savas piezīmes saskaņā ar iepriekš minētajiem noteikumiem ([1]),

tā kā:

1. PROCEDŪRA

(1) No 2016. gada februārī presē publicētajiem rakstiem Komisijai kļuva zināms, ka Polija apsver iespēju pieņemt likumu, ar kuru tiktu ieviests tāds apgrozījuma nodoklis mazumtirdzniecības nozarē, kas ietver progresīvu likmes struktūru.

(2) 2016. gada 11. februārī un 30. maijā Komisijas dienesti nosūtīja vēstules Polijas iestādēm, pieprasot sīkāku informāciju par plānoto likumu un aicinot Poliju pirms šā likuma pieņemšanas apspriesties ar tiem. Šajās vēstulēs tika uzsvērta arī šā likuma līdzība ar Ungārijas pārtikas ķēdes inspekciju nodevu, par kuru Komisija uzsāka formālu izmeklēšanu saistībā ar valsts atbalstu, un izskaidrots Komisijas lēmumā sākt procedūru ([2]) sniegtais sākotnējais valsts atbalsta novērtējums attiecībā uz šo nodevu. Visbeidzot, tie informēja Poliju, ka Komisija var izdot rīkojumu par atbalsta pārtraukšanu, ja pasākums, kas ietver valsts atbalstu, tiks īstenots bez Komisijas iepriekšējas piekrišanas.

(3) Polijas iestādes uz šīm vēstulēm atbildēja attiecīgi 2016. gada 2. martā un 27. jūnijā. 2016. gada 2. marta vēstulē Polijas iestādes apņēmās ziņot Komisijai par likumprojektu, tiklīdz tas būs pabeigts. 2016. gada 27. jūnija vēstulē Polijas iestādes informēja Komisiju, ka likumprojekts jau ir iesniegts Polijas parlamentā un ka tā pieņemšana ir nenovēršama. Tās arī iesniedza Komisijas dienestiem likumprojekta tekstu.

(4) Polijas Parlaments 2016. gada 6. jūlijā pieņēma Likumu par mazumtirdzniecības nodokli (*USTAWA z dnia 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej* ([3]), turpmāk "Likums"). Likums stājās spēkā 2016. gada 1. septembrī.

(5) 2016. gada 8. jūlija vēstulē Komisija informēja Poliju par savu sākotnējo uzskatu, ka Likumā noteiktais mazumtirdzniecības nodoklis (turpmāk "mazumtirdzniecības nodoklis") ir valsts atbalsts, un pieprasīja Polijas iestādēm paust savu viedokli par Komisijas iespējamo rīkojumu attiecībā uz atbalsta pārtraukšanu. Atbilde tika saņemta 2016. gada 22. jūlijā.

(6) 2016. gada 4. augustā Komisija saņēma sūdzību par valsts atbalstu attiecībā uz šo pašu pasākumu.

([1]) OV C 406, 4.11.2016., 76. lpp.

([2]) Sk. Komisijas lēmumu lietā – Ungārijas pārtikas ķēdes inspekciju nodevas grozījumi (OV C 277, 21.8.2015., 12. lpp.); sk. arī Komisijas lēmumus šādās lietās: SA.39235 – Ungārijas reklāmas nodoklis (OV C 136, 24.4.2015., 7. lpp.); un SA.41187 – Ungārijas veselības iemaksas no tabakas rūpniecības uzņēmumiem (OV C 277, 21.8.2015., 24. lpp.).

([3]) Sk. 2016. gada *Oficiālo Laikrakstu*, poz. Nr. 1155.

(7) 2016. gada 19. septembra vēstulē Komisija paziņoja Polijai savu lēmumu sākt Līguma par Eiropas Savienības darbību (turpmāk "Līguma") 108. panta 2. punktā paredzēto procedūru attiecībā uz atbalsta pasākumu ("lēmums sākt procedūru"). Komisija arī pieprasīja nekavējoties pārtraukt pasākumu saskaņā ar Padomes Regulas (ES) 2015/1589 ([4]) 13. panta 1. punktu.

(8) Lēmums sākt procedūru tika publicēts *Eiropas Savienības Oficiālajā Vēstnesī* ([5]). Komisija aicināja ieinteresētās personas iesniegt tai savas piezīmes par atbalsta pasākumu.

(9) 2016. gada 7. novembra vēstulē Polija sniedza savus apsvērumus par lēmumu sākt procedūru. Komisija no ieinteresētajām personām nesaņēma nekādas piezīmes.

(10) Saskaņā ar Polijas attīstības un finanšu ministra rīkojumu, kas stājās spēkā 2016. gada 19. oktobrī, Polija pārtrauca iekasēt mazumtirdzniecības nodokli, kurš piemērojams apgrozījumam, kas radīts no 2016. gada 1. septembra līdz 2016. gada 31. decembrim ([6]). 2016. gada 15. novembrī Polijas parlaments pieņēma likumu, kurš stājās spēkā 2016. gada 22. decembrī ([7]) un ar kuru tika apturēta mazumtirdzniecības nodokļa piemērošana līdz 2018. gada 1. janvārim.

(11) 2017. gada 11. janvāra vēstulē Komisija informēja Poliju, ka no ieinteresētajām personām nav saņemtas nekādas piezīmes, un aicināja Polijas iestādes apspriesties ar Komisijas dienestiem par savām piezīmēm, kā arī par visiem iespējamiem grozījumiem, kas paredzēti Likumā. 2017. gada 14. martā notika videokonferences sanāksme.

2. ATBALSTA PASĀKUMA SĪKS APRAKSTS

(12) Ar Likumu tiek noteikts nodoklis Polijas mazumtirdzniecības nozarei.

(13) Likuma 5. pantā ir paredzēts aplikt ar nodokli apgrozījumu, kas gūts, pārdodot preces fiziskām personām, kuras neveic nekādu saimniecisko darbību (patērētājiem). Saskaņā ar Likuma 4. pantu nodokļa maksātājs ir mazumtirgotājs, kas ir fiziska persona, partnersabiedrība (*spółka cywilna*), organizatoriska struktūra bez juridiskas personas statusa un juridiska persona, piemēram, privāti uzņēmumi (*spółki osobowe*) un citi uzņēmumi, kuri tiek regulēti saskaņā ar Komercsabiedrību kodeksu (*kodeks spolek handlowych*) – sabiedrības ar ierobežotu atbildību (*z.o.o.*) un akciju sabiedrības (*S.A.*) ([8]).

(14) Saskaņā ar Likuma 8. pantu pienākums maksāt apgrozījuma nodokli rodas, kad nodokļa maksātāja mēneša apgrozījums pārsniedz PLN 17 miljonus. Saskaņā ar Likuma 6. panta 1. punktu nodokļu bāze ir apgrozījuma summa, kas pārsniedz PLN 17 miljonus un kas gūta mazumtirdzniecībā mēneša laikā. Mazumtirdzniecības nodoklis ir jāsamaksā reizi mēnesī līdz tā mēneša 25. dienai, kas seko mēnesim, kurā radās ar nodokli apliekamie ieņēmumi.

(15) Likuma 9. pantā ir paredzētas divas nodokļa likmes:

— nodoklis ar 0,8 % likmi tiek piemērots tai uzņēmuma mazumtirdzniecībā gūtā mēneša apgrozījuma daļai, kas ir virs PLN 17 miljoniem (≈ EUR 4 miljoni ([9])), bet nepārsniedz PLN 170 miljonus (≈ EUR 40 miljoni), un

— nodoklis ar 1,4 % likmi tiek piemērots tai uzņēmuma mazumtirdzniecībā gūtā mēneša apgrozījuma daļai, kas pārsniedz PLN 170 miljonus.

(16) Tādēļ, ņemot vērā Likuma 6. panta 1. punktu un 8. pantu, kuri neietver to uzņēmuma mazumtirdzniecībā gūtā mēneša apgrozījuma daļu, kas nepārsniedz PLN 17 miljonus, var teikt, ka mazumtirdzniecības nodokļa shēma ir balstīta uz progresīvās likmes struktūru, kas ietver trīs dažādas mēneša apgrozījuma kategorijas, kurām tiek piemērotas trīs atšķirīgas nodokļa likmes: nodokļa likme 0 % apmērā no mazumtirdzniecībā gūtā mēneša apgrozījuma, kas nepārsniedz PLN 17 miljonus; nodokļa likme 0,8 % apmērā no tās mēneša apgrozījuma daļas, kas ir virs PLN 17 miljoniem, bet nepārsniedz PLN 170 miljonus; un nodokļa likme 1,4 % apmērā no tās mazumtirdzniecībā gūtā mēneša apgrozījuma daļas, kas ir virs PLN 170 miljoniem.

([4]) Padomes 2015. gada 13. jūlija Regula (ES) 2015/1589, ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Līguma par Eiropas Savienības darbību 108. panta piemērošanai (OV L 248, 24.9.2015., 9. lpp.).
([5]) Sk. 1. zemsvītras piezīmi.
([6]) Sk. 2016. gada *Oficiālo Laikrakstu*, poz. Nr. 1723.
([7]) Sk. 2016. gada *Oficiālo Laikrakstu*, poz. Nr. 2099.
([8]) Likuma 3. panta 4. punktā ir norādīta mazumtirgotāju definīcija.
([9]) Pēc valūtas kursa PLN 1 ≈ EUR 0,238.

3. FORMĀLĀ IZMEKLĒŠANAS PROCEDŪRA

3.1. Formālās izmeklēšanas procedūras sākšanas iemesli

(17) Komisija uzsāka formālu izmeklēšanas procedūru, jo attiecīgajā posmā tā uzskatīja, ka Polijas mazumtirdzniecības nozares nodokļa progresīvās likmes struktūra rada nelikumīgu un nesaderīgu valsts atbalstu.

(18) Konkrētāk, Komisija uzskatīja, ka Likums rada atšķirīgus nosacījumus mazumtirdzniecības uzņēmumiem, pamatojoties uz to apgrozījumu un tādējādi uz to lielumu, un piešķir selektīvu priekšrocību uzņēmumiem ar zemāku apgrozījumu, tādējādi – mazākiem uzņēmumiem. Polija nav sniegusi pārliecinošu skaidrojumu, kādēļ, piemērojot mazumtirdzniecības nodokli, lielāki un mazāki mazumtirgotāji tiek nostādīti atšķirīgā faktiskajā un tiesiskajā situācijā. Tādējādi Polija nav pierādījusi, ka pasākumu pamatoja nodokļa sistēmas raksturs vai vispārējā shēma. Tādēļ Komisija provizoriski uzskatīja, ka ar Likumu tika radīts valsts atbalsts, jo tas atbilda visiem pārējiem Līguma 107. panta 1. punktā minētajiem nosacījumiem.

(19) Visbeidzot, Komisijai radās šaubas attiecībā uz Likuma saderību ar iekšējo tirgu. Komisija secināja, ka nav piemērojams neviens no Līguma 107. panta 2. vai 3. punktā noteiktajiem izņēmumiem, kā arī Polija nesniedza nekādus argumentus, kādēļ mazumtirdzniecības nodoklis būtu saderīgs ar iekšējo tirgu. Turklāt Komisija atgādināja, ka tā nevar atzīt par saderīgu tādu valsts atbalsta pasākumu, ar kuru tiek neatgriezeniski pārkāpti citi Eiropas Savienības tiesību aktu noteikumi, piemēram, Līgumā noteiktās pamatbrīvības, vai Savienības regulās un direktīvās ietvertie noteikumi. Attiecīgajā posmā Komisija nevarēja izslēgt iespēju, ka pasākums galvenokārt bija vērsts uz ārzemju uzņēmumiem; tas varētu būt Līguma 49. panta, ar kuru nosaka pamatbrīvību veikt uzņēmējdarbību, pārkāpums.

3.2. Polijas piezīmes

(20) Polijas iestādes uzskata, ka lēmumā sākt procedūru ietvertais mazumtirdzniecības nodokļa apraksts, kurā norādīts, ka tas ietver trīs dažādas kategorijas un likmes, ir nepareizs. Polijas iestādes uzskata, ka mazumtirdzniecības nodoklim ir tikai divas likmes, ņemot vērā, ka ieņēmumi, kas nepārsniedz PLN 17 miljonus, netiek aplikti ar nodokli vispār, neatkarīgi no uzņēmuma, kas rada ieņēmumus, veida un attiecīgajā mēnesī radīto ieņēmumu kopējā apjoma. Viņuprāt, atbrīvojums no nodokļa nav tas pats, kas nulles nodokļa likme, un apgrozījuma līmeņi visiem nodokļu maksātājiem tiek piemēroti "ar vienlīdzīgiem un objektīviem nosacījumiem".

(21) Attiecībā uz nodokļa nolūku – Polijas iestādes uzsver, ka ieņēmumi, kurus radītu mazumtirdzniecības nodoklis, tiktu piešķirti "500+" bērnu pabalsta programmas finansēšanai. Tomēr, ņemot vērā šīs programmas budžeta aplēses (t. i., aptuveni PLN 16 miljardi 2016. gadā un aptuveni PLN 22 miljardi turpmākajos gados), mazumtirdzniecības nodoklis tās finansējumu varētu nodrošināt tikai daļēji (t. i., paredzētie visa gada ieņēmumi 2017. gadā ir aptuveni PLN 1,6 miljardi). Polija arī apgalvo, ka neraugoties uz izdevumiem, "500+" bērnu pabalsta programmai būtu arī pozitīva ietekme uz ekonomiku, jo palielinātos patēriņš un tādējādi tiktu tiešā veidā ietekmēti mazumtirgotāju ieņēmumi.

(22) Attiecībā uz pasākuma finansēšanu no valsts līdzekļiem – Polija norāda, ka, nodokļa plānā nav ietverti to ieņēmumu zaudējumi, kas parastos apstākļos būtu iekasēti no mazumtirgotājiem. Jo īpaši Polijas iestādes apgalvo, ka ar nodokli neapliekamo summu un samazināto nodokļa likmi – 0,8 % – var piemērot visiem uzņēmumiem un ka Polijas valsts atsakās no līdzekļiem, kurus tā citādi iegūtu no visiem uzņēmumiem, ne tikai tiem, kas ir mazāki.

(23) Polija arī uzskata, ka ir jānošķir "vispārējā progresivitāte", kad visam uzņēmumu apgrozījumam tiek piemērotas dažādas likmes, kas ir atkarīgas no šā apgrozījuma apjoma, un "kategorizētā progresivitāte", kad visu uzņēmumu dažādām apgrozījuma daļām (kategorijām) tiek piemērotas dažādas likmes. Polija uzskata, ka kategorizētā progresivitāte neietvertu nekādas selektīvas priekšrocības, jo visiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem tiek piemērota viena likmes shēma. Jo īpaši Polija argumentē, ka nodokļa progresīvais raksturs neietver priekšrocības mazākiem uzņēmumiem, ņemot vērā to, ka ar nodokli neapliekamā summa un samazinātā nodokļa likme – 0,8 % – samazina darbības izmaksas gan uzņēmumiem ar lielākiem ieņēmumiem, gan uzņēmumiem ar mazākiem ieņēmumiem. Polijas vidoklis – jo lielāki ir uzņēmuma ieņēmumi, jo lielāku atbalstu šis uzņēmums saņem.

(24) Turklāt Polija apgalvo, ka Komisija ir nepareizi noteikusi priekšrocības saņēmējus, jo ne vienmēr ir tā, ka uzņēmumi ar mazākiem ieņēmumiem ir mazāki uzņēmumi un uzņēmumi ar lielākiem ieņēmumiem ir lielāki uzņēmumi. Patiesībā, saskaņā ar Polijas teikto uzņēmumu ieņēmumi nav tiešā veidā (vai vismaz ir ne tikai) saistīti ar to lielumu.

(25) Attiecībā uz pasākuma selektivitāti Polija apstrīd Komisijas noteikto atsauces sistēmu un apgalvo, ka par atsauces sistēmu ir uzskatāma tikai tādu mazumtirdzniecības nozarē gūtu ieņēmumu aplikšana ar nodokli, kas pārsniedz PLN 17 miljonus mēnesī. Papildus tam tā argumentē, ka tas ir pamatojams ar faktu, ka ieņēmumiem, kas nepārsniedz PLN 17 miljonus, netiek piemērots mazumtirdzniecības nodoklis. Turklāt Polija apgalvo, ka sistēmas plāns nav ne patvaļīgs, ne subjektīvs un ka atbrīvojums no nodokļa attiecas uz visiem nodokļu maksātājiem. Tāpat attiecībā uz lēmuma sākt procedūru 26. apsvērumu tā apgalvo, ka nav iespējams secināt, ka pasākums rada valsts atbalstu, nenosakot vienu atsauces likmi, kas kalpo par atsauces punktu.

(26) Otrkārt, atbildot uz lēmuma sākt procedūru 32. apsvērumu, Polija argumentē, ka Komisijas noteiktā mazumtirdzniecības nodokļa vidējā likme ir mākslīgi izveidota. Tā apgalvo, ka mazumtirdzniecības nodokļa struktūra ir balstīta uz konkrētām likmēm, kas tiek *ex ante* noteiktas divām konkrētām kategorijām, kuras tiek vienlīdzīgi piemērotas visiem nodokļu maksātājiem. Turklāt "kategorizētā progresivitāte" nav selektīva, jo samazinātās likmes tiek ar vienādiem nosacījumiem piemērotas visiem uzņēmumiem, neatkarīgi no to lieluma. Tādējādi Polija uzskata, ka nepastāv atšķirīgs režīms pret uzņēmumiem, kas atrodas salīdzināmā faktiskajā un tiesiskajā situācijā.

(27) Ņemot vērā iepriekš minēto, Polija apgalvo, ka nav nepieciešams sniegt pamatojumu, kas balstās uz nodokļa sistēmas raksturu vai vispārējo struktūru. Neraugoties uz to, Polijas iestādes apgalvo, ka mazumtirdzniecības nodokļa progresīvā struktūra un ienākuma nodokļa progresīvā struktūra ir īstenojamas vienlīdzīgi un ir uzskatāmas par pamatotām pārdales nolūkos. Tomēr Polija nesniedz nekādus papildu argumentus, kas balstītu šo iespējamo pamatojumu.

(28) Attiecībā uz ietekmi uz tirdzniecību un konkurences izkropļošanu Polija sniedza informāciju par savas mazumtirdzniecības nozares struktūru, un tā norāda, ka veikali, kuri gūst vislielākos ieņēmumus (tirdzniecības centri) parasti atrodas pilsētās; tas nodrošina biežāku klientu apmeklējumu nekā veikalos, kuri atrodas ārpus pilsētām, radot klientiem ceļa izdevumus. Savukārt nelieli veikali galvenokārt atrodas mazās pilsētās un lauku apvidos; tas ir pretējs gadījums (veikali ir mazāk pieejami, apmeklēšanas biežums un apgrozījums ir zemāks). Tā arī piezīmēja, ka tie tirgotāji, kuru ieņēmumi ir vislielākie, bieži izmanto nodokļu optimizācijas praksi, kuras rezultātā tiem nav jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis, un ka tirgotāji ar lielu apgrozījumu gūst labumu no apjomradītiem ietaupījumiem (jo vairāk tie pārdod, jo zemākas ir vienības izmaksas) un mēdz izmantot savu ietekmi, lai samazinātu ražotāju un piegādātāju peļņas normu, radot sev labumu. Visbeidzot, tā norādīja, ka modernās tirdzniecības attīstība Polijā ir padarījusi ievērojami vājāku neatkarīgo mazumtirgotāju segmentu (51 % no tirgus 2008. gadā un 37 % 2015. gadā).

(29) Polija secina, ka: i) pat tad, ja uzskatītu, ka mazumtirdzniecības nodoklis ir selektīvs, konkurence netiktu izkropļota, jo masveida tirgotājiem jau ir ievērojamas priekšrocības attiecībā uz konkurenci, salīdzinot ar mazajiem mazumtirgotājiem, un ii) mazumtirdzniecības nodokļa likmes progresīvā struktūra ierobežo tās negatīvās izmaiņas tirdzniecības modelī (maza apjoma tirdzniecības izzušana apvienojumā ar liela apjoma tirdzniecības palielināšanos), kuras šobrīd izkropļo konkurenci.

(30) Visbeidzot, Polija apgalvo, ka lēmums sākt procedūru nepamatoti ierobežo dalībvalstu autonomiju attiecībā uz savas fiskālās politikas izstrādi. Saskaņā ar Polijas teikto izstrādāt tādu ieviešamā nodokļa struktūru (t. i., subjektu, nodokļa bāzi un likmes), kas ir optimāla, raugoties no īstenotās fiskālās politikas viedokļa, ir dalībvalsts ziņā.

3.3. **Ieinteresēto personu piezīmes**

(31) Komisija no ieinteresētajām personām nav saņēmusi nekādas piezīmes.

4. **ATBALSTA NOVĒRTĒJUMS**

(32) Pirmkārt, attiecībā uz Polijas apgalvojumu, kas tika minēts atbildē uz lēmumu sākt procedūru, ka mazumtirdzniecības nodoklis ir pasākums, kas saistīts ar tiešajiem nodokļiem, un ka tādējādi Komisija, īstenojot savu kompetenci valsts atbalsta jomā, nepamatoti ierobežo Polijas autonomiju attiecībā uz tās fiskālās politikas izstrādi – Komisija atgādina, ka, lai gan var uzskatīt, ka dalībvalstīm ir fiskālā autonomija tiešo nodokļu jomā, visiem fiskālajiem pasākumiem, kurus dalībvalsts pieņem, ir jābūt saskaņā ar Līguma 107. pantu ([10]).

([10]) Sk. apvienotās lietas C-182/03 un C-217/03, Beļģija un *Forum 187 ASBL*/Komisija, EU:C:2006:416, 81. punktu; apvienotās lietas C-106/09 P un C-107/09 P, Komisija/Gibraltāra valdība un Apvienotā Karaliste, EU:C:2011:732; lietu C-417/10, *3M Italia*, EU:C:2012:184, 25. punktu; un spriedumu lietā C-529/10, *Safilo*, EU:C:2012:188, 18. punktu; Sk. arī lietu T-538/11, Beļģija/Komisija, EU:T:2015:188, 66. punktu.

4.1. **Atbalsta esamība**

(33) Saskaņā ar Līguma 107. panta 1. punktu ar iekšējo tirgu nav saderīgs nekāds atbalsts, ko piešķir dalībvalstis vai ko jebkādā citā veidā piešķir no valsts līdzekļiem un kas rada vai draud radīt konkurences izkropļojumus, dodot priekšroku konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai, ciktāl tāds atbalsts iespaido tirdzniecību starp dalībvalstīm. Lai pasākumu varētu kvalificēt par valsts atbalstu 107. panta 1. punkta izpratnē, ir jāizpilda visi šajā normā minētie nosacījumi ([11]). Tādējādi ir vispārēji atzīts, ka, lai pasākumu varētu kvalificēt par valsts atbalstu, pirmkārt, jābūt valsts iejaukšanās vai valsts līdzekļu piesaistīšanas faktam, otrkārt, šādi iejaucoties, jāiespaido tirdzniecība starp dalībvalstīm, treškārt, jāsniedz selektīva priekšrocība uzņēmumam un, ceturtkārt, jārada vai jādraud radīt konkurences izkropļojumus ([12]).

4.1.1. *Valsts līdzekļi un attiecināmība uz valsti*

(34) Lai radītu valsts atbalstu, pasākumam ir jābūt gan attiecināmam uz valsti, gan finansētam ar valsts līdzekļiem.

(35) Tā kā mazumtirdzniecības nodoklis ir ieviests Polijas parlamenta pieņemtā Likuma rezultātā, tas nepārprotami ir attiecināms uz Polijas valsti.

(36) Attiecībā uz pasākuma finansēšanu no valsts līdzekļiem Eiropas Savienības Tiesa ir konsekventi atzinusi, ka tāds pasākums, ar kuru valsts iestādes piešķir noteiktiem uzņēmumiem atbrīvojumu no nodokļa, kurš – lai gan neietver valsts līdzekļu noteiktu pārnešanu – nostāda personas, uz kurām tas attiecas, izdevīgākā finansiālā stāvoklī nekā citus nodokļu maksātājus, ir valsts atbalsts ([13]). Šā dokumenta 37. līdz 60. apsvērumā Komisija pierādīs, ka 15. un 16. apsvērumā aprakstītās mazumtirdzniecības nodokļa progresīvās likmes struktūras rezultātā Polija atsakās no nodokļu ieņēmumiem, kurus tā pretējā gadījumā būtu tiesīga iekasēt no mazumtirgotājiem ar zemu apgrozījuma līmeni (tādējādi mazākiem mazumtirgotājiem), ja tiem tiktu piemērota tāda pati faktiskā vidējā mazumtirdzniecības nodokļa likme kā mazumtirgotājiem ar augstāku apgrozījuma līmeni (tādējādi lielākiem mazumtirgotājiem). Jo īpaši progresīvās likmes struktūras noteiktā diskriminācija attiecībā uz mazumtirgotājiem, pamatojoties uz to lielumu, rada situāciju, kad Polija atsakās no nodokļu ieņēmumiem, kurus tā pretējā gadījumā būtu tiesīga iekasēt no mazumtirdzniecības uzņēmumiem, kas darbojas saskaņā ar franšīzes modeli, salīdzinot ar mazumtirdzniecības uzņēmumiem, kas darbojas saskaņā ar pārvaldītājsabiedrības modeli ([14]). Atsakoties no šiem ieņēmumiem, mazumtirdzniecības nodoklis rada valsts līdzekļu zaudējumus Līguma 107. panta 1. punkta ([15]) izpratnē.

4.1.2. *Priekšrocība*

(37) Saskaņā ar Eiropas Savienības tiesu judikatūru jēdziens "atbalsts" ietver ne tikai pozitīvus ieguvumus, bet arī pasākumus, kas dažādos veidos samazina izmaksas, kuras parasti iekļauj uzņēmuma budžetā ([16]). Priekšrocību var piešķirt, dažādos veidos samazinot uzņēmuma nodokļu slogu un jo īpaši samazinot piemērojamo nodokļu likmi, nodokļu bāzi vai maksājamā nodokļa apjomu ([17]). Pasākums, kas ietver nodokļa vai nodevas samazināšanu, rada priekšrocību, jo tas nostāda uzņēmumus, uz kuriem tas attiecas, izdevīgākā finansiālā stāvoklī nekā citus nodokļu maksātājus un rezultātā rada ienākumu zaudējumus valstij ([18]).

(38) Ar Likumu tiek noteikta progresīva likmes struktūra, kas attiecas uz visiem uzņēmumiem, kuriem tiek piemērots mazumtirdzniecības nodoklis, un katra mazumtirgotāja nodokļu slogs ir atkarīgs no kategorijas, kurā ietilpst tā apgrozījums.

(39) Nodokļa progresīvā rakstura ietekmē, uzņēmuma apgrozījumam palielinoties un sasniedzot nākamo kategoriju, palielinās ne tikai nodokļa summa, bet arī nodokļa vidējie procenti, kas tiek iekasēti no mazumtirgotāja mazumtirdzniecībā gūtā apgrozījuma ([19]). Tā rezultātā mazumtirgotājiem ar mazu apgrozījumu mazumtirdzniecības nodoklis netiek piemērots vispār vai tiek piemērots ar ievērojami zemākām faktiskajām vidējām likmēm

([11]) Sk. lietu C-399/08 P, Komisija/*Deutsche Post*, EU:C:2010:481, 38. punktu un tajā minēto judikatūru.
([12]) Sk. lietu C-399/08 P, Komisija/*Deutsche Post*, EU:C:2010:481, 39. punktu un tajā minēto judikatūru.
([13]) Sk. apvienotās lietas C-106/09 P un C-107/09 P, Komisija/Gibraltāra valdība un Apvienotā Karaliste, EU:C:2011:732, 72. punktu un tajā minēto judikatūru.
([14]) Mazumtirdzniecības uzņēmumi, kuriem pieder vairāki mazumtirdzniecības tīkla veikali un kuri tos pārvalda, attiecībā uz mazumtirdzniecības nodokli tiek uzskatīti par vienu nodokļa maksātāju.
([15]) Sk. lietu C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, EU:C:2009:709, 58. punktu.
([16]) Lieta C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, EU:C:2001:598, 38. punkts.
([17]) Sk. lietu C-66/02, Itālija/Komisija, EU:C:2005:768, 78. punktu; lietu C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze* un citi, EU:C:2006:8, 132. punktu; lietu C-522/13, *Ministerio de Defensa* un *Navantia*, EU:C:2014:2262, 21.–31. punktu.
([18]) Apvienotās lietas C-393/04 un C-41/05, *Air Liquide Industries Belgium*, EU:C:2006:403, 30. punkts; un lieta C-387/92, *Banco Exterior de España*, EU:C:1994:100, 14. punkts.
([19]) Tos aprēķina, nodokļa maksātājam konkrētā mēnesī piemērojamā nodokļa summu dalot ar šā nodokļa maksātāja apgrozījumu attiecīgajā mēnesī.

nekā mazumtirgotājiem ar lielu apgrozījumu, tādējādi samazinot izmaksas, kas uzņēmumiem ar mazu apgrozījumu ir jāsedz, salīdzinot ar uzņēmumiem ar lielu apgrozījumu. Tā kā uzņēmuma apgrozījuma summa zināmā mērā ir saistīta ar šā uzņēmuma lielumu, var teikt, ka ar Likumu noteiktā progresīvā likmes struktūra piešķir ekonomisku priekšrocību mazākiem mazumtirgotājiem (kaitējot lielākiem mazumtirgotājiem), samazinot to nodokļu slogu un faktisko vidējo nodokļa likmi, kas tiek piemērota šiem uzņēmumiem. Patiešām, izmaksas, ko veido nodoklis, par katriem PLN 100 apgrozījuma mēneša beigās ir nulle tiem uzņēmumiem, kuru kopējais apgrozījums nepārsniedz PLN 17 miljonus; progresīvi palielinās līdz 0,8 % mazumtirgotājiem, kuru kopējais apgrozījums ir virs PLN 17 miljoniem, taču nepārsniedz PLN 170 miljonus; un palielinās vēl līdz 1,4 % mazumtirgotājiem, kuru kopējais apgrozījums pārsniedz PLN 170 miljonus, kā norādīts turpmāk tabulā.

Apgrozījums (PLN)	Robežlikme (%)	Nodokļi (PLN)	Nodokļi/apgrozījums (%)
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) Progresīvās likmes struktūras noteiktā diskriminācija attiecībā uz mazumtirgotājiem, pamatojoties uz to lielumu, nozīmē arī to, ka individuāliem mazumtirgotājiem, kas darbojas kā franšīzes ņēmēji saskaņā ar franšīzes modeli, tiek piešķirta priekšrocība, jo to nodokļu slogs tiek noteikts, pamatojoties uz to atsevišķo veikalu mazumtirdzniecībā gūto mēneša apgrozījumu, nevis visa tīkla mazumtirdzniecībā gūto mēneša apgrozījumu, kā tas tiek darīts attiecībā uz mazumtirdzniecības tīkliem, kuri darbojas saskaņā ar pārvaldītājsabiedrības modeli ([20]).

4.1.3. *Selektivitāte*

(41) Pasākums ir selektīvs, ja tas Līguma 107. panta 1. punkta izpratnē dod priekšroku konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu izstrādājumu ražošanai. Attiecībā uz atbalsta shēmām Eiropas Savienības Tiesa ir noteikusi, ka pasākuma selektivitāti pēc būtības ir jāizvērtē, izmantojot trīspakāpju analīzi ([21]). Pirmkārt, ir jānosaka vispārējais jeb parastais dalībvalstī piemērojamais nodokļu režīms: "atsauces sistēma". Otrkārt, ir jānosaka, vai ar konkrēto pasākumu tiek izdarīta atkāpe no minētās sistēmas tādā ziņā, ka tas rada nošķirumu starp uzņēmējiem, kuri, ņemot vērā sistēmas mērķus, atrodas salīdzināmā faktiskajā un tiesiskajā situācijā. Ja ar konkrēto pasākumu netiek izdarīta atkāpe no atsauces sistēmas, pasākums nav selektīvs. Pretējā gadījumā (tātad, ja pasākums *prima facie* ir selektīvs) analīzes trešajā posmā ir jānosaka, vai šo atkāpi var pamatot ar nodokļu atsauces sistēmas raksturu vai vispārējo shēmu ([22]). Ja sistēmas raksturs vai vispārējā shēma pamato *prima facie* selektīvu pasākumu, tas netiks uzskatīts par selektīvu un tādējādi Līguma 107. panta 1. punkts uz to neattieksies.

4.1.3.1. Atsauces sistēma

(42) Atsauces sistēmu veido konsekvents noteikumu kopums, kas, pamatojoties uz objektīviem kritērijiem, kopumā tiek piemērots visiem uzņēmumiem, kuri ietilpst tā darbības jomā, kā noteikts tā mērķī.

([20]) Franšīzes modelī katrs franšīzes ņēmējs ir atsevišķs nodokļu maksātājs. Iespējamā situācijā, kad franšīzes ņēmējam pieder un tā pārvaldībā atrodas tikai viens veikals, apgrozījuma nodoklis tiek piemērots šā viena veikala apgrozījumam. Pārvaldītājsabiedrības modelī viens atsevišķs veikals nav nodokļa maksātājs. Nodoklis un tā progresīvā likmes shēma tiek piemērota visu pārvaldītājsabiedrības veikalu kopējam apgrozījumam.

([21]) Sk., piemēram, lietu C-279/08 P, Komisija/Nīderlande (*NOx*), EU:C:2011:551; lietu C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, EU:C:2001:598; apvienotās lietas C-78/08 līdz C-80/08, *Paint Graphos* un citi, EU:C:2011:550 un EU:C:2010:411; lietu C-308/01, *GIL Insurance*, EU:C:2004:252 un EU:C:2003:481.

([22]) Komisijas Paziņojums par valsts atbalsta noteikumu piemērošanu pasākumiem, kas saistīti ar tiešajiem nodokļiem uzņēmējdarbībai (OV C 384, 10.12.1998., 3. lpp.).

(43) Pretēji Polijas apgalvotajam mazumtirdzniecības nodokļa mērķis nevar būt budžeta izdevumu finansēšana "Ģimene 500+" bērnu pabalsta programmas ietvaros. Polija apstiprināja, ka nodokļa ieņēmumus nevar pilnībā iedalīt tikai iepriekš noteikta izdevumu veida finansēšanai, tāpēc nav izveidota ne apgalvotā saikne starp bērnu aprūpi un mazumtirdzniecības nozari, ne arī apgalvotā saikne starp bērnu aprūpes programmas izdevumiem un mazumtirgotāju apgrozījuma apjomu. "Ģimene 500+" bērnu pabalsta programmas finansēšanu nevar uzskatīt par mazumtirdzniecības nodokļa pamatmērķi.

(44) Mazumtirdzniecības nodokļa mērķis drīzāk ir piemērot nodokli visu to uzņēmēju apgrozījumam, kuri saistīti ar preču pārdošanu patērētājiem, kas ir fiziskas personas. Ņemot vērā šo mērķi, ir jāpieņem, ka visi uzņēmumi, kuru apgrozījumu veido preču pārdošana fiziskām personām, atrodas vienādā faktiskajā un tiesiskajā situācijā. Tādēļ Komisija uzskata, ka atsauces sistēma ir mazumtirdzniecības nodoklis, kas piemērojams to uzņēmumu apgrozījumam, kuri saistīti ar dažādu preču mazumtirdzniecību Polijā.

(45) Pretēji Polijas apgalvotajam ([23]) atsauces sistēmai nevajadzētu aprobežoties tikai ar uzņēmumiem, kuru apgrozījums pārsniedz PLN 17 miljonus, pamatojoties uz faktu, ka uzņēmumu mazumtirdzniecībā gūtajam mēneša apgrozījumam, kas nepārsniedz PLN 17 miljonus, netiek piemērots Likumā noteiktais nodoklis. Šis izņēmums tiek piemērots visiem uzņēmumiem, kuru apgrozījumu veido preču mazumtirdzniecība, neatkarīgi no tā, vai to apgrozījums pārsniedz PLN 17 miljonus.

(46) Komisija arī neuzskata, ka Likumā noteiktā progresīvā nodokļa likmes struktūra ir daļa no atsauces sistēmas. Eiropas Savienības Tiesa ir norādījusi, ka ne vienmēr ir pietiekami ierobežot selektivitātes analīzi attiecībā uz to, vai pasākums atkāpjas no dalībvalsts noteiktās atsauces sistēmas ([24]). Nepieciešams arī izvērtēt, vai minētās sistēmas robežas dalībvalsts ir noteikusi konsekventi vai arī nepārprotami patvaļīgi vai subjektīvi, lai dotu priekšroku konkrētiem uzņēmumiem. Citādi tā vietā, lai paredzētu tādus vispārējus noteikumus visiem uzņēmumiem, no kuriem izdarīta atkāpe attiecībā uz konkrētiem uzņēmumiem, dalībvalsts varētu sasniegt tādu pašu rezultātu, izvairoties no valsts atbalsta noteikumiem, pielāgojot un apvienojot noteikumus tā, ka to piemērošana dažādiem uzņēmumiem rada atšķirīgu slogu ([25]). Jo īpaši svarīgi ir atgādināt, ka šajā jautājumā Eiropas Savienības Tiesa ir konsekventi atzinusi, ka Līguma 107. panta 1. punktā nav noteikts sadalījums valsts īstenotajiem pasākumiem pēc to iemesliem vai mērķiem, bet tie ir definēti attiecībā uz to ietekmi un tādējādi neatkarīgi no izmantotajām metodēm ([26]).

(47) Likumā noteiktās progresīvās likmes struktūras rezultātā uzņēmumiem ar mazu mazumtirdzniecībā gūto apgrozījumu vai nu netiek piemērots mazumtirdzniecības nodoklis, vai šis nodoklis tiek piemērots ar ievērojami zemākām faktiskajām vidējām likmēm (t. i., par katru mēneša apgrozījuma zlotu) nekā uzņēmumiem ar lielu apgrozījumu, tādējādi samazinot izmaksas, kas uzņēmumiem ar mazu apgrozījumu ir jāsedz, salīdzinot ar uzņēmumiem ar lielu apgrozījumu. Tā kā katram uzņēmumam tiek uzlikts nodoklis pēc atšķirīgas faktiskās vidējās nodokļa likmes, Komisijai nav iespējams noteikt vienu konkrētu atsauces likmi. Polija nav arī sniegusi informāciju par kādu konkrētu atsauces likmi vai "parasto" likmi un nav paskaidrojusi, kādēļ izņēmuma gadījumos būtu pamatojama augstāka likme mazumtirgotājiem ar augstu apgrozījuma līmeni vai kādēļ zemākas likmes būtu jāpiemēro uzņēmumiem ar zemāku apgrozījuma līmeni. Tādēļ nodokļa progresīvās likmes struktūras rezultātā dažādi uzņēmumi maksā atšķirīgas faktiskās nodokļa likmes atkarībā no to mēneša apgrozījuma un tādējādi – to lieluma un darbības modeļa. Tādēļ var teikt, ka ar Likumu ieviestā progresīvā nodokļa likmes struktūra ir īpaši izstrādāta, lai piešķirtu priekšrocību mazākiem mazumtirgotājiem salīdzinājumā ar lielākiem tirgotājiem, piemērojot atšķirīgas nodokļa likmes tādu uzņēmumu mēneša apgrozījumam, kuri saistīti ar preču pārdošanu patērētājiem, kas ir fiziskas personas, tādējādi uzņēmumiem ar zemāku apgrozījumu piemērojot zemāku faktisko vidējo nodokļa likmi nekā uzņēmumiem ar lielāku apgrozījumu, kuri turklāt mēdz būt ārvalstu uzņēmumi ([27]), lai gan abu veidu uzņēmumu darbības veids ir vienāds.

([23]) Sk. 25. apsvērumu.
([24]) Apvienotās lietas C-106/09 P un C-107/09 P, Komisija un Spānija/Gibraltāra valdība un Apvienotā Karaliste, EU:C:2011:732.
([25]) Turpat, 92. punkts.
([26]) Lieta C-487/06 P, *British Aggregates*/Komisija, EU:C:2008:757, 85. un 89. punkts un tajā minētā judikatūra, un lieta C-279/08 P, Komisija/Nīderlande (*NOx*), EU:C:2011:551, 51. punkts.
([27]) Apvienotās lietas C-106/09 P un C-107/09 P, Komisija un Spānija/Gibraltāra valdība un Apvienotā Karaliste, EU:C:2011:732.

(48) Var teikt, ka progresīvās likmes struktūras rezultātā īstenotā diskriminācija attiecībā uz mazumtirgotājiem, pamatojoties uz to lielumu, arī piešķir priekšrocību mazumtirgotājiem, kas darbojas saskaņā ar franšīzes modeli vai neatkarīgi (piemēram, kā partnersabiedrība), salīdzinot ar tiem mazumtirgotājiem, kas darbojas saskaņā ar pārvaldītājsabiedrības modeli.

(49) Tā kā Polija ir izveidojusi nodokli tā, lai sniegtu priekšrocību noteiktiem uzņēmumiem (proti, mazumtirgotājiem ar zemu apgrozījuma līmeni – mazākiem mazumtirgotājiem – un mazumtirgotājiem, kas darbojas saskaņā ar franšīzes modeli vai neatkarīgi (ne veikalu tīklā)) un radītu neizdevīgu stāvokli citiem uzņēmumiem (proti, mazumtirgotājiem ar augstu apgrozījuma līmeni – lielākiem mazumtirgotājiem – un mazumtirdzniecības tīkliem, kas darbojas saskaņā ar pārvaldītājsabiedrības modeli), atsauces sistēma pēc būtības ir selektīva tādā ziņā, ka tai nav pamatojuma attiecībā uz nodokļa mērķi, t. i., piemērot nodokli visu mazumtirgotāju apgrozījumam. Tādējādi Komisija uzskata, ka šajā gadījumā atbilstoša atsauces sistēma ir vienas (vienotas) likmes nodokļa piemērošana mazumtirdzniecībā gūtam mēneša apgrozījumam, šajā sistēmā neietverot progresīvo nodokļa struktūru.

4.1.3.2. Atkāpe no atsauces sistēmas

(50) Otrkārt, ir jānosaka, vai, ņemot vērā atsauces sistēmas pamatmērķi, ar konkrēto pasākumu tiek izdarīta atkāpe no atsauces noteikumiem, piešķirot priekšrocību konkrētiem uzņēmumiem, kas atrodas vienādā faktiskajā un tiesiskajā situācijā.

(51) Saskaņā ar Likuma 6. panta 1. punktu nodoklis netiek piemērots tai mazumtirgotāja mazumtirdzniecībā gūtā mēneša apgrozījuma daļai, kas nepārsniedz PLN 17 miljonus. Attiecībā uz daudziem mazumtirgotājiem (jo īpaši pārtikas apakšnozarē) šis atbrīvojums nozīmē, ka tiem nav jāmaksā vispār nekādi nodokļi no mazumtirdzniecībā gūtā apgrozījuma, jo to mēneša apgrozījums, kas gūts šajā darbībā, nepārsniedz PLN 17 miljonus. Saskaņā ar publiski pieejamajiem datiem ([28]) par 2016. gada septembra mēnesi tika iesniegtas 109 nodokļu deklarācijas, kurās noteikta par mazumtirdzniecību maksājamā nodokļa summa, lai gan saskaņā ar Polijas Finanšu ministrijas aprēķiniem Polijā darbojas aptuveni 200 000 mazumtirgotāji. Tādējādi lielākā daļa uzņēmumu, kas Polijā darbojas mazumtirdzniecības nozares pārtikas apakšnozarē, nepārsniedz 6. panta 1. punktā noteikto līmeni un nemaksā mazumtirdzniecības nodokli.

(52) Attiecībā uz mazumtirgotājiem, kuru mēneša apgrozījums pārsniedz PLN 17 miljonus, to mēneša apgrozījuma daļai, kas nepārsniedz šo līmeni, netiek piemērots nodoklis; to mēneša apgrozījumam, kas ir virs PLN 17 miljoniem, bet nepārsniedz PLN 170 miljonus, tiek piemērota nodokļa likme 0,8 % apmērā; un to apgrozījuma daļai, kas pārsniedz PLN 170 miljonus, tiek piemērota nodokļa likme 1,4 % apmērā.

(53) Polija nošķir "kategorizēto progresivitāti" un "vispārējo progresivitāti" un apgalvo, ka, tā kā visas nodokļa likmes (t. i., atbrīvojums no nodokļa, kas ir līdzvērtīgs 0 % likmei, kā arī 1,4 % likme un 0,8 % likme) tiek ar vienādiem nosacījumiem piemērotas visiem uzņēmumiem, netiek izdarīta atkāpe no atsauces sistēmas. Tomēr šo divu progresīvās nodokļa sistēmas veidu rezultātā dažādiem uzņēmumiem tiek piemērotas atšķirīgas faktiskās vidējās likmes, kas ir balstītas uz to apgrozījumu, – kas ir nodokļa objekts –, un galu galā uz to lielumu. Kā parāda turpmāk aprakstītais piemērs ar trīs mazumtirgotājiem (nodokļu maksātājiem), kuru mēneša apgrozījums ir attiecīgi PLN 10 miljoni, PLN 100 miljoni un PLN 750 miljoni, lai gan visiem mazumtirgotājiem tiek piemērotas vienādas nodokļa likmes un lai gan vienāda to ienākumu daļa ietilpst vienādās trīs kategorijās, to faktiskās vidējās nodokļa likmes ievērojami atšķiras. Patiešām, par katriem PLN 100 no apgrozījuma mazumtirgotājs Nr. 1 nemaksā nodokli, mazumtirgotājs Nr. 2 maksā nodokli aptuveni PLN 0,7 apmērā un mazumtirgotājs Nr. 3 maksā nodokli aptuveni PLN 1,2 apmērā.

Mazumtirdzniecībā gūtie mēneša ieņēmumi	Mazumtirgotājs Nr. 1 PLN 10 miljoni	Mazumtirgotājs Nr. 2 PLN 100 miljoni	Mazumtirgotājs Nr. 3 PLN 750 miljoni
Nodoklis, kas piemērojams daļai ieņēmumu, kas nepārsniedz PLN 17 miljonus	0	0	0

([28]) Sk. https://www.wiadomoscihandlowe.pl/artykuly/podatek-handlowy-w-praktyce-wiemy-ile-firm-zlozylo,9669/5. Maksājamā mazumtirdzniecības nodokļa summa, kuru deklarējuši visi nodokļu maksātāji, šajā mēnesī bija PLN 114 miljoni. Aptuveni 70 % no šīs summas, t. i., PLN 78,9 miljoni, ir jāmaksā 10 lielākajiem mazumtirgotājiem, kuri darbojas Polijā, un tikai 12 mazumtirgotājiem tika piemērota augstākā nodokļa likme – 1,4 %. Attiecībā uz mazumtirgotāju skaitu Polijā skatīt arī "*Rynek detalicznego handlu spożywczego w Polsce*", *Fundacja Republikańska*, Varšava, 2016.

Mazumtirdzniecībā gūtie mēneša ieņēmumi	Mazumtirgotājs Nr. 1 PLN 10 miljoni	Mazumtirgotājs Nr. 2 PLN 100 miljoni	Mazumtirgotājs Nr. 3 PLN 750 miljoni
Nodoklis, kas piemērojams daļai ieņēmumu, kas ir virs PLN 17 miljoniem, bet nepārsniedz PLN 170 miljonus	—	PLN 664 000 (PLN 82 999 999 × 0,008)	PLN 1 224 000 (PLN 152 999 999 × 0,008)
Nodoklis, kas piemērojams daļai ieņēmumu, kas pārsniedz PLN 170 miljonus	—	—	PLN 8 120 000 (PLN 579 999 999 × 0,014)
Kopējais piemērojamais nodoklis	**0**	**PLN 664 000**	**PLN 9 344 000**
Faktiskā vidējā nodokļa likme	**0 %**	**0,664 %**	**1,246 %**

(54) Kā parāda šī tabula, tieši progresīvās likmes un kategorijas, kurām tās tiek piemērotas, padara mazumtirdzniecības nodokli diskriminējošu attiecībā uz mazumtirgotājiem (nodokļu maksātājiem) atkarībā no to apgrozījuma līmeņa un tādējādi no to lieluma. Likumā noteikto likmju progresīvā rakstura dēļ uzņēmumiem ar augstāku apgrozījuma līmeni tiek piemērotas gan ievērojami augstākas robežlikmes, gan ievērojami augstākas vidējās nodokļa likmes, salīdzinot ar uzņēmumiem ar zemu apgrozījuma līmeni. Tādēļ Komisija uzskata, ka ar Likumu ieviestā progresīvā likmes struktūra ir atkāpe no atsauces sistēmas, kas paredz vienas (vienotas) likmes nodokļa piemērošanu visiem uzņēmumiem, kuri saistīti ar mazumtirdzniecību Polijā, labvēlīgāku režīmu piešķirot mazumtirgotājiem ar mazāku apgrozījumu un tādējādi mazākiem mazumtirgotājiem.

(55) Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, Komisija uzskata, ka pasākums veido atkāpi no atsauces sistēmas un ka tādējādi tas ir *prima facie* selektīvs.

4.1.3.3. Pamatošana ar nodokļa sistēmas raksturu vai vispārējo shēmu

(56) Pēc tam, kad Komisija ir pierādījusi, ka valsts pasākums ir *prima facie* selektīvs, jo, ņemot vērā atsauces sistēmu, tas diskriminē uzņēmumus, kas atrodas salīdzināmā faktiskā un tiesiskā situācijā, dalībvalstij ir jāsniedz pamatojums, kas balstīts uz šīs sistēmas raksturu vai vispārējo shēmu. Pasākums, ar kuru tiek izdarīta atkāpe no atsauces sistēmas, nav selektīvs, ja to pamato sistēmas raksturs vai vispārējā shēma. Šādā gadījumā selektīvs režīms tiek piemērots sistēmas darbībai un efektivitātei nepieciešamo pamatmehānismu rezultātā ([29]).

(57) Polija apgalvo, ka, ja Likumā noteiktā progresīvā nodokļa struktūra ir atzīta par diskriminējošu (ko Polija apstrīd), tas ir pamatojams ar tās pārdales mērķiem, tāpat kā attiecībā uz nodokļiem, kas balstīti uz peļņu. Turklāt Polija apgalvo, ka uzņēmumiem ar augstāku apgrozījuma līmeni ir augstāka maksātspēja, ka šādi uzņēmumi gūst labumu no apjomradītiem ietaupījumiem, ka šādi uzņēmumi spēj radīt spiedienu uz ražotāju un piegādātāju peļņas normu, radot sev labumu, un ka šādi uzņēmumi bieži izmanto nodokļu optimizācijas stratēģijas.

(58) Komisija atgādina, ka saskaņā ar Likumu nodokļi uzņēmumiem tiek piemēroti, pamatojoties uz to apgrozījumu. Pretstatā nodokļiem, kas balstīti uz peļņu ([30]), attiecībā uz nodokli, kas balstīts uz apgrozījumu, netiek ņemtas vērā izmaksas, kas radušās tirdzniecībā. Tādēļ apgrozījuma nodokļi ietekmēja uzņēmumus drīzāk pēc to lieluma, nevis rentabilitātes vai maksātspējas, to spējas ar apjomradītiem ietaupījumiem panākt efektivitāti, to spējas

([29]) Sk., piemēram, apvienotās lietas C-78/08 līdz C-80/08, *Paint Graphos* un citi, EU:C:2011:550, 69. punktu.

([30]) Sk. Komisijas Paziņojumu par valsts atbalsta noteikumu piemērošanu pasākumiem, kas saistīti ar tiešajiem nodokļiem uzņēmējdarbībai (OV C 384, 10.12.1998., 3. lpp.), 24. punktu. Paziņojums par pārdales mērķi, kas var pamatot progresīvo nodokļa likmi, ir sniegts tikai attiecībā uz nodokļiem, kas tiek piemēroti peļņai vai (neto) ienākumiem, nevis attiecībā uz nodokļiem, kas tiek piemēroti apgrozījumam.

ietekmēt ražotāju un piegādātāju peļņas normu, radot sev labumu ([31]), un to spējas izmantot nodokļu optimizācijas stratēģijas, kā apgalvoja Polija. Tādējādi nevienu no šiem faktoriem nevar izmantot progresīva nodokļa, kas tiek piemērots uzņēmuma apgrozījumam, pamatojumā.

(59) Progresīvus apgrozījuma nodokļus var pamatot ar nodokļa sistēmas raksturu vai vispārējo shēmu, t. i., iekšējo loģiku, tikai tad, ja progresīvās likmes ir nepieciešamas nodokļa konkrētā mērķa sasniegšanai. Piemēram, gadījumā, kad apgrozījuma nodoklis ir paredzēts, lai novērstu kādu negatīvu ārējo ietekmi, zināmu progresivitātes līmeni varētu pamatot, ja tiktu pierādīts, ka, palielinoties nodokļa maksātāja apgrozījumam (vai lielumam), progresīvi palielinās arī ar nodokli apliekamo darbību radītā ārējā ietekme. Polijas iestādes šādu pamatojumu nesniedza.

(60) Attiecīgi Komisija neuzskata, ka mazumtirdzniecības nodokļa progresīvās likmes ir pamatojamas ar nodokļu atsauces sistēmas raksturu vai vispārējo shēmu. Tādēļ pasākums rada selektīvu priekšrocību mazumtirdzniecības uzņēmumiem ar zemāku apgrozījuma līmeni (tādējādi mazākiem uzņēmumiem).

4.1.4. *Iespējamie konkurences izkropļojumi un ietekme uz Savienības iekšējo tirdzniecību*

(61) Saskaņā ar Līguma 107. panta 1. punktu noteikts, ka, ja pasākums rada vai draud radīt konkurences izkropļojumus un iespaido Savienības iekšējo tirdzniecību, tas uzskatāms par valsts atbalstu.

(62) Mazumtirdzniecības nodoklis tiek piemērots visiem uzņēmumiem, kuri rada apgrozījumu, veicot noteiktu mazumtirdzniecību Polijā. Mazumtirdzniecība Polijā ir atvērta konkurencei, un tai ir raksturīga citu dalībvalstu uzņēmumu klātbūtne. Līdzīgā kārtā Polijā reģistrētie mazumtirgotāji var īstenot – vai nākotnē var attīstīt – darbību citās dalībvalstīs. Tādēļ jebkāds atbalsts, ar ko dod priekšroku konkrētiem nozares uzņēmumiem, var ietekmēt Savienības iekšējo tirdzniecību.

(63) Mazumtirdzniecības nodokļa progresivitāte tiešām ietekmē uzņēmumu, kuriem tas tiek piemērots, konkurētspēju. Ciktāl pasākums atbrīvo uzņēmumus ar zemāku apgrozījuma līmeni no pienākuma maksāt nodokli, kas tiem citādi būtu jāsamaksā, ja tiem būtu piemērota tāda pati nodokļa likme kā uzņēmumiem ar augstu apgrozījuma līmeni, pasākumu ietvaros piešķirtā selektīvā priekšrocība veido darbības atbalstu. Eiropas Savienības Tiesa ir konsekventi atzinusi, ka darbības atbalsts rada konkurences izkropļojumus, tādēļ ir uzskatāms, ka jebkāds atbalsts, kas piešķirts šiem uzņēmumiem, rada vai draud radīt konkurences izkropļojumus, nostiprinot to finansiālo stāvokli Polijas mazumtirdzniecības tirgū. Līdzīgā kārtā augstākas nodokļa likmes lielākiem uzņēmumiem (ar lielāku apgrozījumu) var kavēt lielo mazumtirgotāju tirdzniecību un samazināt to tirgus daļu, vai piespiest tos pamest tirgu. Tiktu izkropļota konkurence, jo mazumtirgotāji konkurētu ne tikai, pamatojoties uz to efektivitāti un konkurētspēju tirgū, bet atkarībā no to apgrozījuma līmeņa tiem tiktu piemēroti arī atšķirīgi nodokļu režīmi, ko nevarētu pamatot ar šo mazumtirgotāju radīto negatīvo ārējo ietekmi.

(64) Attiecībā uz Polijas apsvērumiem saistībā ar mazumtirdzniecības nozares struktūru Komisija atzīmē, ka Polijas apgalvojums ([32]), ka progresīvās nodokļa likmes ierobežo negatīvās izmaiņas tirdzniecības modelī (maza apjoma tirdzniecības izzušana apvienojumā ar liela apjoma tirdzniecības palielināšanos), kuras saskaņā ar Polijas teikto šobrīd izkropļo konkurenci, tikai un vienīgi apstiprina, ka pasākums ir pieņemts, lai ietekmētu konkurences apstākļus valsts mazumtirdzniecības nozarē.

(65) Tādēļ Komisija uzskata, ka pasākums izkropļo vai draud izkropļot konkurenci un ka tas ietekmē Savienības iekšējo tirdzniecību.

4.1.5. *Secinājumi*

(66) Tā kā ir izpildīti visi Līguma 107. panta 1. punktā minētie nosacījumi, Komisija secina, ka mazumtirdzniecības nodoklis ar tā progresīvo nodokļa likmes struktūru rada valsts atbalstu šīs tiesību normas izpratnē.

([31]) Turklāt arī franšīzes ņēmēju tīkls, kas darbojas ar vienu zīmola nosaukumu, kā lieli integrēti operatori var kopīgi līdzīgā veidā ietekmēt ražotāju un piegādātāju peļņas normu un, iespējams, to izmantot ļaunprātīgi. Tomēr attiecībā uz mazumtirdzniecības nodokli tiem tiek piemērots atšķirīgs režīms.

([32]) Sk. Polijas 2016. gada 7. novembrī iesniegto piezīmi Komisijai, atbildot uz lēmumu sākt procedūru.

4.2. **Atbalsta saderība ar iekšējo tirgu**

(67) Valsts atbalsts ir uzskatāms par saderīgu ar iekšējo tirgu, ja tas ietilpst kādā no Līguma 107. panta 2. punktā ([33]) uzskaitītajām kategorijām, un to var uzskatīt par saderīgu ar iekšējo tirgu, ja Komisija konstatē, ka tas ietilpst kādā no Līguma 107. panta 3. punktā ([34]) uzskaitītajām kategorijām. Tomēr pienākumu nodrošināt pierādījumu, ka piešķirtais valsts atbalsts ir saderīgs ar iekšējo tirgu saskaņā ar Līguma 107. panta 2. vai 3. punktu ([35]), uzņemas dalībvalsts, kas piešķir šo atbalstu.

(68) Komisija norāda, ka Polijas iestādes nav sniegušas nekādus argumentus, kādēļ mazumtirdzniecības nodoklis būtu saderīgs ar iekšējo tirgu. Polija nekomentēja lēmumā sākt procedūru paustās šaubas attiecībā uz pasākuma saderību.

(69) Komisija uzskata, ka nav piemērojams neviens no iepriekš minētajos noteikumos iekļautajiem izņēmumiem, jo nešķiet, ka pasākuma mērķis būtu sasniegt kādu no šajos noteikumos uzskaitītajiem mērķiem. Tādējādi pasākumu nevar atzīt par saderīgu ar iekšējo tirgu.

4.3. **Atbalsta atgūšana**

(70) Komisija nekad nav pasludinājusi vai atzinusi, ka Likums būtu saderīgs ar iekšējo tirgu. Tā kā tas rada valsts atbalstu Līguma 107. panta 1. punkta izpratnē un jaunu atbalstu Regulas (ES) 2015/1589 1. panta c) punkta izpratnē, kas ir īstenots, pārkāpjot Līguma 108. panta 3. punktā noteiktās atbalsta pārtraukšanas saistības, šis pasākums arī rada nelikumīgu atbalstu Regulas (ES) 2015/1589 1. panta f) punkta izpratnē.

(71) Tā kā konstatēts, ka Likums uzskatāms par nelikumīgu un nesaderīgu valsts atbalstu, šis atbalsts jāatgūst no tā saņēmējiem saskaņā ar Regulas (ES) 2015/1589 16. pantu.

(72) Tomēr Komisijas lēmuma sākt procedūru ietvaros izdotā rīkojuma par atbalsta pārtraukšanu rezultātā Polija 2016. gada 7. novembra vēstulē apstiprināja, ka tā ir apturējusi Likumā noteiktā mazumtirdzniecības nodokļa maksājumus.

(73) Tādēļ šā pasākuma ietvaros faktiski nav piešķirts valsts atbalsts. Tādēļ nav nepieciešams pieprasīt tā atgūšanu.

5. **SECINĀJUMI**

(74) Komisija uzskata, ka Polija ir nelikumīgi īstenojusi attiecīgo atbalstu, pārkāpjot Līguma 108. panta 3. punkta noteikumus.

(75) Šis lēmums neietekmē iespējamo tiesvedību saskaņā ar LESD 258. pantu attiecībā uz pasākuma atbilstību Līgumā noteiktajām pamatbrīvībām, jo īpaši ar Līguma 49. pantu nodrošinātajām tiesībām veikt uzņēmējdarbību,

IR PIEŅĒMUSI ŠO LĒMUMU.

1. pants

Mazumtirdzniecības nodoklis ar progresīvo nodokļa likmes struktūru, kas tika ieviests ar 2016. gada 6. jūlija Likumu par mazumtirdzniecības nodokli, ir valsts atbalsts, kurš nav saderīgs ar iekšējo tirgu Līguma par Eiropas Savienības darbību 107. panta 1. punkta izpratnē un kuru Polija nelikumīgi īstenoja, pārkāpjot Līguma 108. panta 3. punktu.

2. pants

Polija no šā lēmuma pieņemšanas dienas atceļ visus nesamaksātos 1. pantā minētā atbalsta pasākuma maksājumus.

([33]) Līguma 107. panta 2. punktā noteiktie izņēmumi attiecas uz: a) sociālu atbalstu, ko piešķir individuāliem patērētājiem; b) atbalstu, ko sniedz, lai novērstu kaitējumu, ko nodarījušas dabas katastrofas vai ārkārtēji notikumi; c) atbalstu, ko sniedz dažos Vācijas Federatīvās Republikas apvidos.

([34]) Līguma 107. panta 3. punktā noteiktie izņēmumi attiecas uz: a) atbalstu, kas veicina attīstību noteiktos apgabalos; b) atbalstu kādiem svarīgiem projektiem visas Eiropas interesēs vai nopietnu traucējumu novēršanai kādas dalībvalsts tautsaimniecībā; c) atbalstu, kas attīsta konkrētas saimnieciskās darbības vai tautsaimniecības jomas; d) atbalstu, kas veicina kultūru un kultūras mantojuma saglabāšanu; e) atbalstu, ko Padome nosaka ar lēmumu.

([35]) Lieta T-68/03, *Olympiaki Aeroporia Ypiresies*/Komisija, EU:T:2007:253, 34. punkts.

3. pants

Polija nodrošina, ka šis lēmums tiek izpildīts četru mēnešu laikā no tā paziņošanas dienas.

4. pants

1. Divu mēnešu laikā pēc šā lēmuma paziņošanas Polija iesniedz detalizētu aprakstu par pasākumiem, kas jau ir veikti un tiek plānoti, lai izpildītu šo lēmumu.

2. Polija informē Komisiju par panākto progresu attiecībā uz pasākumiem, ko valsts veikusi šā lēmuma izpildīšanai. Pēc Komisijas vienkārša pieprasījuma tā nekavējoties iesniedz informāciju par veiktajiem un plānotajiem pasākumiem šā lēmuma izpildei.

5. pants

Šis lēmums ir adresēts Polijas Republikai.

Briselē, 2017. gada 30. jūnijā

Komisijas vārdā –
Komisijas locekle
Margrethe VESTAGER