BESLUIT (EU) 2018/160 VAN DE COMMISSIE

van 30 juni 2017

betreffende steunmaatregel SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) ten uitvoer gelegd door Polen in de vorm van een belasting op de detailhandel

(Kennisgeving geschied onder nummer C(2017) 4449)

(Slechts de tekst in de Poolse taal is authentiek)

(Voor de EER relevante tekst)

DE EUROPESE COMMISSIE,

Gezien het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, en met name artikel 108, lid 2, eerste alinea,

Gezien de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, en met name artikel 62, lid 1, onder a),

Na de belanghebbenden overeenkomstig bovengenoemde artikelen te hebben uitgenodigd hun opmerkingen te maken ([1]),

Overwegende hetgeen volgt:

1. DE PROCEDURE

(1) Via persberichten gepubliceerd in februari 2016 kreeg de Commissie kennis van het voornemen van Polen om een wet aan te nemen houdende de invoering van een belasting op de omzet van detailhandelsondernemingen met een progressieve tariefstructuur.

(2) Op 11 februari en 30 mei 2016 stuurden de diensten van de Commissie de Poolse autoriteiten een brief waarin zij om meer informatie over de geplande wet vroegen en de autoriteiten verzochten om de diensten vóór aanneming van de wet te raadplegen. In die brieven werd ook gewezen op de overeenkomsten tussen de geplande wet en de Hongaarse vergoeding voor de inspectie van de voedselketen, ten aanzien waarvan de Commissie een formeel onderzoek naar staatssteun had geopend, en werd uitleg verschaft over de in het inleidingsbesluit ([2]) gegeven voorlopige beoordeling van die vergoeding op conformiteit met de staatssteunregels. Tot slot werd de Poolse autoriteiten meegedeeld dat wanneer een maatregel die staatssteun vormt, wordt ingevoerd zonder voorafgaande goedkeuring van de Commissie, de Commissie een opschortingsbevel kan uitvaardigen.

(3) De Poolse autoriteiten antwoordden respectievelijk op 2 maart en 27 juni 2016 op deze brieven. Bij brief van 2 maart 2016 zegden de Poolse autoriteiten toe de Commissie het wetsvoorstel toe te zullen sturen zodra het zou zijn opgesteld. Bij brief van 27 juni 2016 stelden zij de Commissie ervan in kennis dat het wetsvoorstel al bij het Poolse parlement was ingediend en aanneming ophanden was. Bij die brief was ook de tekst van het wetsvoorstel gevoegd.

(4) Op 6 juli 2016 heeft het Poolse parlement een wet inzake een belasting op de detailverkoop aangenomen („USTAWA z dnia 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej" ([3]), hierna „de wet" genoemd). De wet is op 1 september 2016 in werking getreden.

(5) Bij brief van 8 juli 2016 stelde de Commissie de Poolse autoriteiten in kennis van haar voorlopige standpunt dat de belasting op de detailverkoop krachtens de wet (hierna „de belasting op de detailverkoop" genoemd) staatssteun vormt, en verzocht zij de Poolse autoriteiten hun standpunten kenbaar te maken ten aanzien van een mogelijk opschortingsbevel van de Commissie. Op 22 juli 2016 ontving de Commissie antwoord op haar schrijven.

(6) Op 4 augustus 2016 ontving de Commissie een klacht over staatssteun gericht tegen dezelfde maatregel.

([1]) PB C 406 van 4.11.2016, blz. 76.

([2]) Zie het besluit van de Commissie in de zaak betreffende een wijziging van de Hongaarse vergoeding voor de inspectie van de voedselketen (PB C 277 van 21.8.2015, blz. 12). Zie tevens de besluiten van de Commissie in de volgende zaken: SA.39235 — Hongaarse advertentiebelasting (PB C 136 van 24.4.2015, blz. 7), en SA.41187 — Hongaarse gezondheidsbijdrage van ondernemingen in de tabaksindustrie (PB C 277 van 21.8.2015, blz. 24).

([3]) Zie het Poolse staatsblad van 2016, punt 1155.

(7) Bij brief van 19 september 2016 deelde de Commissie de Poolse autoriteiten mee dat zij had besloten om ten aanzien van de steunmaatregel in kwestie de procedure van artikel 108, lid 2, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna „het Verdrag" genoemd) in te leiden (hierna „het inleidingsbesluit" genoemd). In diezelfde brief eiste de Commissie ook de onmiddellijke opschorting van de maatregel, overeenkomstig artikel 13, lid 1, van Verordening (EU) 2015/1589 ([4]).

(8) Dit inleidingsbesluit werd in het *Publicatieblad van de Europese Unie* ([5]) bekendgemaakt. De Commissie nodigde de belanghebbenden uit om hun opmerkingen over de steunmaatregel te maken.

(9) Polen maakte zijn opmerkingen over het inleidingsbesluit bij brief van 7 november 2016. De Commissie ontving geen opmerkingen van belanghebbenden.

(10) Bij verordening van de Poolse minister van Ontwikkeling en Financiën, die op 19 oktober 2016 in werking is getreden, heeft Polen de inning van de belasting op de detailverkoop opgeschort voor omzet die is gegenereerd in de periode van 1 september 2016 tot en met 31 december 2016 ([6]). Op 15 november 2016 heeft het Poolse parlement een wet aangenomen, die op 22 december 2016 ([7]) van kracht is geworden, waarbij de toepassing van de belasting op de detailverkoop tot 1 januari 2018 is opgeschort.

(11) Bij brief van 11 januari 2017 deelde de Commissie Polen mee dat zij geen opmerkingen van belanghebbenden had ontvangen en verzocht zij de Poolse autoriteiten om de eigen opmerkingen, alsook eventuele voorziene wijzigingen op de wet, met de diensten van de Commissie te bespreken. Op 14 maart 2017 werd een videovergadering gehouden.

2. GEDETAILLEERDE BESCHRIJVING VAN DE STEUNMAATREGEL

(12) De wet regelt een belasting op de detailverkoop in Polen.

(13) Krachtens artikel 5 van de wet is omzet uit de verkoop van goederen aan natuurlijke personen die geen economische activiteit uitoefenen (consumenten) onderworpen aan belasting. Overeenkomstig artikel 4 van de wet geldt de detailhandelaar als belastingplichtig voor deze belasting, waarbij het zowel kan gaan om een natuurlijke persoon als om een maatschappij naar burgerlijk recht (*spółka cywilna*), een organisatorische eenheid zonder rechtspersoonlijkheid en morele status, zoals personenvennootschappen (*spółki osobowe*), of een andere vennootschap die valt onder het *kodeks spolek handlowych* (vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid (z.*o.o.*) of vennootschappen op aandelen (S.A.) ([8]).

(14) Op grond van artikel 8 van de wet ontstaat de verplichting tot het betalen van deze omzetbelasting bij een maandomzet van meer dan 17 miljoen PLN. Op grond van artikel 6, lid 1, van de wet wordt de belastinggrondslag gevormd door het gedeelte van de maandomzet uit detailverkoop boven 17 miljoen PLN. De belasting moet maandelijks worden betaald op uiterlijk de 25e dag van de maand volgend op de maand waarin de belaste inkomsten zijn gegenereerd.

(15) Artikel 9 van de wet onderscheidt twee belastingtarieven:

— 0,8 % over het gedeelte van de maandomzet van de onderneming uit detailverkoop boven 17 miljoen PLN (≈ 4 miljoen EUR ([9])) tot en met 170 miljoen PLN (≈ 40 miljoen EUR), en

— 1,4 % over het gedeelte van de maandomzet van de onderneming uit detailverkoop boven 170 miljoen PLN.

(16) Gezien artikel 6, lid 1, en artikel 8 van de wet, waarin het gedeelte van de maandomzet van de onderneming uit detailverkoop tot en met 17 miljoen PLN is vrijgesteld, kan bijgevolg worden gesteld dat de regeling voor de belasting op de detailverkoop op een progressieve tariefstructuur is gebaseerd, waarbij de maandomzet wordt verdeeld in drie schijven en voor elke schijf een ander belastingtarief geldt: 0 % over het gedeelte van de maandomzet uit detailverkoop tot en met 17 miljoen PLN, 0,8 % over het gedeelte van de maandomzet uit detailverkoop boven 17 miljoen PLN tot en met 170 miljoen PLN, en 1,4 % over het gedeelte van de maandomzet uit detailverkoop boven 170 miljoen PLN.

([4]) Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad van 13 juli 2015 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PB L 248 van 24.9.2015, blz. 9).
([5]) Cf. voetnoot 1.
([6]) Zie het Poolse staatsblad van 2016, punt 1723.
([7]) Zie het Poolse staatsblad van 2016, punt 2099.
([8]) Artikel 3, lid 4, van de wet bevat de definitie van „detailhandelaar".
([9]) Bij een koers van 1 PLN ≈ 0,238 EUR.

3. FORMELE ONDERZOEKSPROCEDURE

3.1. Redenen om de formele onderzoeksprocedure in te leiden

(17) De Commissie leidde de formele onderzoeksprocedure in omdat zij in dat stadium van oordeel was dat het progressieve karakter van de tariefstructuur van de belasting op de detailverkoop onrechtmatige en onverenigbare staatssteun vormde.

(18) Meer in het bijzonder was de Commissie van oordeel dat de wet onderscheid maakt tussen detailhandelsondernemingen op basis van hun omzet en bijgevolg hun grootte en een selectief voordeel verschaft aan ondernemingen met een lagere omzet en bijgevolg kleinere ondernemingen. Polen kon niet op overtuigende wijze uitleggen waarom grotere en kleinere ondernemingen zich voor de belasting op de detailverkoop in een verschillende feitelijke en juridische situatie bevinden. Polen had bijgevolg niet aangetoond dat de maatregel door de aard of de algemene opzet van het belastingstelsel gerechtvaardigd was. Vandaar dat de Commissie tot het voorlopige oordeel kwam dat de wet staatssteun oplevert, aangezien klaarblijkelijk aan alle andere voorwaarden van artikel 107, lid 1, van het Verdrag was voldaan.

(19) Tot slot uitte de Commissie twijfels over de verenigbaarheid van de wet met de interne markt. De Commissie merkte op dat geen van de uitzonderingen van artikel 107, leden 2 en 3, van het Verdrag van toepassing leken en Polen had ook geen enkel argument aangevoerd ten aanzien van de verenigbaarheid van de belasting op de detailverkoop met de interne markt. De Commissie bracht verder in herinnering dat zij een steunmaatregel niet als verenigbaar met de interne markt kan aanmerken wanneer die maatregel een onherroepelijke schending behelst van andere voorschriften van het recht van de Unie, zoals de fundamentele vrijheden die in het Verdrag zijn neergelegd of de bepalingen van verordeningen of richtlijnen van de Unie. De Commissie kon in dat stadium niet uitsluiten dat de maatregel primair was gericht op buitenlandse ondernemingen, hetgeen een schending zou kunnen betekenen van artikel 49 van het Verdrag, waarin de fundamentele vrijheid van vestiging is vastgelegd.

3.2. Opmerkingen van Polen

(20) De Poolse autoriteiten zijn van mening dat de in het inleidingsbesluit gegeven beschrijving van de belasting op de detailverkoop als een belasting die over drie verschillende schijven wordt geheven en waarbij drie verschillende tarieven worden gehanteerd, onjuist is. Naar de mening van de Poolse autoriteiten worden bij de heffing van deze belasting slechts twee tarieven gehanteerd, aangezien de inkomsten tot en met 17 miljoen PLN zijn vrijgesteld van de belasting, ongeacht het soort onderneming dat de inkomsten genereert en het totale bedrag van de inkomsten dat in de betreffende maand wordt gegenereerd. Zij zijn van mening dat een belastingvrijstelling iets anders is dan een nultarief en dat de drempels voor alle belastingplichtigen gelden „onder gelijke en objectieve voorwaarden".

(21) Wat het doel van de belasting betreft, benadrukken de Poolse autoriteiten dat de inkomsten uit de heffing bestemd zijn voor de financiering van een kinderbijslagprogramma („Family 500+"). Gezien de geraamde begroting van dit programma (ongeveer 16 miljard PLN in 2016 en 22 miljard PLN in de daaropvolgende jaren) zou het echter slechts voor een deel met de inkomsten van de belasting op de detailverkoop kunnen worden gefinancierd (voor 2017 bedragen de verwachte inkomsten op jaarbasis ongeveer 1,6 miljard PLN). Polen voert ook aan dat het kinderbijslagprogramma niet alleen een uitgavenpost is, maar ook een positief effect op de economie zou hebben, omdat het de consumptie vergroot en zodoende een rechtstreeks effect heeft op de inkomsten van detailhandelaren.

(22) Wat de financiering van de maatregel uit staatsmiddelen betreft, voert Polen aan dat het ontwerp van de belasting niet impliceert dat de staat afziet van inkomsten die hij in normale omstandigheden van de detailhandelaren had ontvangen. Meer in het bijzonder stellen de Poolse autoriteiten dat het belastingvrije bedrag en het verlaagde tarief van 0,8 % voor alle ondernemingen gelden en dat de Poolse staat afziet van inkomsten die hij anders van alle ondernemingen had ontvangen, en niet alleen van inkomsten van de kleinere.

(23) De Poolse autoriteiten menen dat onderscheid moet worden gemaakt tussen „totale progressiviteit", waarbij voor de hele omzet van ondernemingen verschillende tarieven worden gehanteerd afhankelijk van de grootte van die omzet, en „schijfsgewijze progressiviteit", waarbij voor alle ondernemingen de omzet wordt opgedeeld in schijven en voor elke schijf een ander tarief wordt gehanteerd. Schijfsgewijze progressiviteit zou naar de mening van Polen geen enkel selectief voordeel behelzen omdat voor alle detailhandelaren hetzelfde tariefstelsel geldt. Meer in het bijzonder voert Polen aan dat het progressieve karakter van de belasting geen voordeel voor kleinere ondernemingen oplevert, aangezien het belastingvrije bedrag en het verlaagde tarief van 0,8 % zowel de bedrijfskosten van ondernemingen met een hogere als van ondernemingen met een lagere omzet verlagen. Hoe hoger de omzet van een onderneming, hoe meer steun die onderneming ontvangt, zo betoogt Polen.

(24) Daarnaast stelt Polen dat de Commissie de begunstigden van het voordeel onjuist heeft geïdentificeerd, omdat het niet altijd waar zou zijn dat ondernemingen met een lagere omzet kleine ondernemingen zijn en ondernemingen met een hogere omzet, grote ondernemingen. Volgens Polen is de omzet van een onderneming niet rechtstreeks aan de grootte van de onderneming gerelateerd, althans niet uitsluitend.

(25) Wat de selectiviteit van de maatregel betreft, betwist Polen het door de Commissie bepaalde referentiestelsel en stelt het dat alleen belasting op in de detailhandel gegenereerde omzet boven 17 miljoen PLN als referentiestelsel moet worden gebruikt. Als reden hiervoor wordt aangevoerd dat de omzet tot en met 17 miljoen PLN is vrijgesteld van de belasting op de detailverkoop. Verder wordt gesteld dat het ontwerp van het stelsel niet willekeurig, noch partijdig is, en dat de belastingvrijstelling voor alle belastingplichtigen geldt. Tevens wordt aangevoerd, onder verwijzing naar overweging 26 van het inleidingsbesluit, dat niet geconcludeerd kan worden dat de maatregel staatssteun vormt als niet eerst één enkel referentietarief is vastgesteld dat als referentiepunt dient.

(26) Ten tweede voert Polen naar aanleiding van overweging 32 van het inleidingsbesluit aan, dat het gemiddelde tarief van de belasting op de detailverkoop zoals vastgesteld door de Commissie, een kunstmatig construct is. Gesteld wordt dat de structuur van de belasting op de detailverkoop is gebaseerd op specifieke tarieven die vooraf worden vastgelegd voor twee specifieke schijven die op alle belastingplichtigen gelijkelijk van toepassing zijn. Verder zou de „schijfsgewijze progressiviteit" niet selectief zijn omdat de verlaagde tarieven op alle ondernemingen onder dezelfde voorwaarden worden toegepast, ongeacht de grootte van de onderneming. Bijgevolg is er naar de mening van Polen geen sprake van een gedifferentieerde behandeling van ondernemingen die zich feitelijk en juridisch in een vergelijkbare situatie bevinden.

(27) Polen betoogt dat het in het licht van het bovenstaande niet nodig is om een rechtvaardiging te geven gebaseerd op de aard of de algemene opzet van het stelsel. Desalniettemin stellen de Poolse autoriteiten dat de progressieve tariefstructuur van de belasting op de detailverkoop en de progressieve tariefstructuur van de inkomstenbelasting hetzelfde moeten worden behandeld en op grond van de herverdelende functie ervan gerechtvaardigd moeten worden geacht. Polen heeft echter geen verdere argumenten ter ondersteuning van deze vermeende rechtvaardiging gegeven.

(28) Wat het effect op de handel en de vervalsing van mededinging betreft, heeft Polen een beschrijving gegeven van de structuur van de detailhandel en opgemerkt dat winkels met de hoogste omzet (in winkelcentra) in de regel in steden zijn gevestigd. Door de ligging in de stad zouden ze meer klanten trekken dan winkels buiten de stad, die minder toegankelijk zijn door de hogere reiskosten. Kleine winkels zijn vooral in de kleinere steden en op het platteland gevestigd, waar winkels minder toegankelijk zijn en klantenaantallen en omzet lager. Polen heeft verder opgemerkt dat de groep verkopers met de hoogste omzet gewoonlijk gebruik maakt van belastingoptimalisatiepraktijken waardoor zij geen vennootschapsbelasting betalen en dat verkopers met een hoge omzet profiteren van schaalvoordelen (hoe meer zij verkopen, hoe lager de kosten per eenheid) en in de regel hun invloed gebruiken om de winstmarges van producenten en leveranciers in hun voordeel te beïnvloeden. Tot slot werd opgemerkt dat de ontwikkeling van de moderne handel in Polen de marktpositie van de zelfstandige detailhandelaren aanzienlijk heeft verzwakt (51 % in 2008 tegenover 37 % in 2015).

(29) Polen concludeert dat: (i) zelfs als zou worden aangenomen dat de belasting op de detailverkoop selectief is, de mededinging hierdoor niet verstoord wordt, omdat grootschalige verkopers al een aanzienlijk concurrentievoordeel hebben op kleine detailhandelaren, en (ii) de progressie in de tarieven van de belasting op de detailverkoop, nadelige veranderingen in het handelspatroon die momenteel de mededinging verstoren (het verdwijnen van kleinschalige handel en daarmee verband houdend een toename van grootschalige handel) beperkt.

(30) Tot slot stelt Polen dat het inleidingsbesluit op ongerechtvaardigde gronden de fiscale autonomie van lidstaten beperkt. Volgens Polen is het aan de lidstaten om voor een nieuwe belasting een uit het oogpunt van het fiscaal beleid optimale structuur te ontwerpen — d.w.z. voorwerp van belasting, belastinggrondslag en tarieven.

3.3. **Opmerkingen van belanghebbenden**

(31) De Commissie heeft geen opmerkingen van belanghebbenden ontvangen.

4. **BEOORDELING VAN DE STEUN**

(32) Alvorens met de eigenlijke beoordeling te beginnen, en in antwoord op de door Polen als reactie op het inleidingsbesluit ingebrachte stelling dat de belasting op de detailverkoop een maatregel inzake directe belastingen is en het bijgevolg een ongerechtvaardigde beperking van zijn fiscale autonomie vormt wanneer de Commissie in deze zaak haar bevoegdheden op het gebied van staatssteun uitoefent, herinnert de Commissie eraan dat de lidstaten weliswaar fiscale autonomie op het gebied van de directe belastingen genieten, maar dat elke fiscale maatregel die in een lidstaat wordt aangenomen, aan artikel 107 van het Verdrag moet voldoen ([10]).

([10]) Zie het arrest van het Hof van Justitie van 22 juni 2006, Forum 187/Commissie, C-182/03 en C-217/03,ECLI:EU:C:2006:416, punt 81; arrest van het Hof van Justitie van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk, C-106/09 P en C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732; arrest van het Hof van Justitie van 29 maart 2012, 3M Italia, C-417/10, ECLI:EU:C:2012:184, punt 25, en de beschikking van 29 maart 2012, Safilo, C-529/10, ECLI:EU:C:2012:188, punt 18. Zie ook het arrest van het Gerecht van 25 maart 2015, België/Commissie, T-538/11, ECLI:EU:T:2015:188, punt 66.

4.1. **Bestaan van steun**

(33) Volgens artikel 107, lid 1, van het Verdrag zijn steunmaatregelen van een lidstaat of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt. De kwalificatie van een maatregel als steun in de zin van artikel 107, lid 1, vereist dat aan alle in deze bepaling genoemde voorwaarden is voldaan ([11]). De algemene regel luidt dan ook dat, om een maatregel als staatssteun te kunnen aanmerken, het in de eerste plaats moet gaan om een maatregel van de staat of met staatsmiddelen bekostigd. In de tweede plaats moet de maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden. In de derde plaats moet hij een onderneming een selectief voordeel verschaffen. In de vierde plaats moet hij de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen ([12]).

4.1.1. *Staatsmiddelen en toerekenbaarheid aan de staat*

(34) Om van staatssteun te kunnen spreken, moet een maatregel zowel aan een staat kunnen worden toegerekend als met staatsmiddelen worden gefinancierd.

(35) Aangezien de belasting op de detailverkoop volgt uit een door het Poolse parlement aangenomen wet, is de belasting duidelijk toerekenbaar aan de Poolse staat.

(36) Wat de bekostiging van de maatregel met staatsmiddelen betreft, heeft het Hof van Justitie consequent geoordeeld dat een maatregel waarbij de overheid bepaalde ondernemingen een fiscaal gunstige behandeling verleent die, hoewel in dat kader geen staatsmiddelen worden overgedragen, de financiële situatie van de personen waarop die behandeling van toepassing is, verbetert ten opzichte van de andere belastingplichtigen, staatssteun vormt ([13]). In de overwegingen 37 tot en met 60 zal de Commissie aantonen dat de progressieve tariefstructuur van de belasting op de detailverkoop, zoals beschreven in de overwegingen 15 en 16, tot gevolg heeft dat Polen afziet van belastinginkomsten die het ontvangen zou hebben van detailhandelaren met een lagere omzet (en dus kleinere detaillisten) als die onderworpen waren geweest aan hetzelfde tarief als detailhandelaren met een hogere omzet (en dus grotere detaillisten). Het onderscheid dat binnen de progressieve tariefstructuur tussen detailhandelaren wordt gemaakt op basis van hun grootte, heeft met name tot gevolg dat Polen afziet van belastinginkomsten die het anders ontvangen zou hebben van detailhandelaren die volgens een franchisemodel werken, vergeleken met die welke volgens een holdingmodel werken ([14]). Doordat de staat afziet van die inkomsten is sprake van een verlies aan staatsmiddelen in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag ([15]).

4.1.2. *Voordeel*

(37) Volgens de rechtspraak van de rechterlijke instanties van de Unie omvat het begrip steun niet alleen positieve prestaties, maar ook maatregelen die, in verschillende vormen, de lasten verlichten die normaliter op de begroting van een onderneming drukken ([16]). Een voordeel kan worden verschaft door verschillende vormen van vermindering van de belastingdruk van een onderneming en met name door een verlaging van het geldende belastingtarief, de belastinggrondslag of het bedrag van de verschuldigde belasting ([17]). Een maatregel die een vermindering van belasting of heffing inhoudt, doet een voordeel ontstaan, omdat die maatregel de financiële situatie van de ondernemingen waarop de maatregel van toepassing is, verbetert ten opzichte van andere belastingplichtigen en leidt tot een inkomstenderving voor de staat ([18]).

(38) In de wet is een progressieve tariefstructuur neergelegd die van toepassing is op alle ondernemingen die onderworpen zijn aan de belasting op de detailverkoop, waarbij de belastingdruk voor de afzonderlijke detailhandelaren afhankelijk is van de schijven waarin hun omzet valt.

(39) Het progressieve karakter van de belasting heeft tot gevolg dat niet alleen de verschuldigde belastingsom stijgt, maar ook het gemiddelde percentage van de belasting die over de omzet uit de detailverkoop van een onderneming wordt geheven wanneer die omzet stijgt en een deel ervan in de volgende schijf valt ([19]). Als gevolg hiervan zijn ondernemingen met een lage omzet ofwel vrijgesteld van de belasting op de detailverkoop, of ze

([11]) Zie het arrest van het Hof van Justitie van 2 september 2010, Commissie/Deutsche Post AG, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, punt 38 en de aldaar aangehaalde rechtspraak.
([12]) Zie het arrest van het Hof van Justitie van 2 september 2010, Commissie/Deutsche Post AG, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, punt 39 en de aldaar aangehaalde rechtspraak.
([13]) Zie het arrest van het Hof van Justitie van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk, C-106/09 P en C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, punt 72 en de aldaar aangehaalde rechtspraak.
([14]) Detailhandelaren die meerdere winkels in eigendom hebben en exploiteren die onderdeel zijn van een winkelketen en die voor de belasting op de detailverkoop als één enkele belastingplichtige worden gezien.
([15]) Zie het arrest van het Hof van Justitie van 17 november 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri, C-169/08, ECLI:EU:C:2009:709, punt 58.
([16]) Arrest van het Hof van Justitie van 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598, punt 38.
([17]) Zie het arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punt 78; arrest van het Hof van Justitie van 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze SpA e.a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, punt 132; arrest van het Hof van Justitie van 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa en Navantia, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, punten 21 tot en met 31.
([18]) Arrest van het Hof van Justitie van 15 juni 2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 en C-41/05, ECLI:EU:C:2006:403, punt 30, en arrest van het Hof van Justitie van 15 maart 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100, punt 14.
([19]) Berekend als het bedrag dat een belastingbetaler over een bepaalde maand is verschuldigd gedeeld door de omzet van die belastingbetaler in die maand.

worden belast tegen een aanmerkelijk lager gemiddeld effectief tarief dan detailhandelaren met een hoge omzet, waardoor de lasten voor detailhandelaren met een lage omzet lager zijn dan voor detailhandelaren met een hoge omzet. Aangezien de hoogte van de omzet die door een onderneming wordt gerealiseerd, in zekere mate correleert met de grootte van die onderneming, kan worden gezegd dat de wet kleinere detailhandelaren een economisch voordeel verschaft ten nadele van grotere detailhandelaren, in de vorm van een vermindering van de belastingdruk en van het gemiddelde effectieve belastingtarief waaraan die ondernemingen zijn onderworpen. Sterker nog, de kosten van de belasting op de detailverkoop zullen aan het einde van de maand voor elke 100 PLN omzet nul bedragen voor ondernemingen met een totale omzet van maximaal 17 miljoen PLN, progressief stijgen naar 0,8 % voor ondernemingen met een totale omzet van meer dan 17 miljoen PLN maar niet meer dan 170 miljoen PLN, en verder stijgen naar 1,4 % voor ondernemingen met een totale omzet van meer dan 170 miljoen, zoals weergegeven in onderstaande tabel.

Omzet (PLN)	Marginaal tarief (%)	Belasting (PLN)	Belasting/omzet (%)
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) Het onderscheid dat binnen de progressieve tariefstructuur tussen detailhandelaren wordt gemaakt op basis van hun grootte, leidt er ook toe dat individuele detailhandelaren die als franchisenemer volgens een franchisemodel werken, een economisch voordeel wordt verschaft, omdat hun belastingdruk wordt bepaald op basis van de maandomzet van hun afzonderlijke winkels, in plaats van de maandomzet van de hele keten, zoals het geval is bij winkelketens die volgens een holdingmodel worden geëxploiteerd ([20]).

4.1.3. *Selectiviteit*

(41) Een maatregel is selectief als deze bepaalde ondernemingen of de productie van bepaalde goederen bevoordeelt in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag. Voor steunregelingen heeft het Hof van Justitie bepaald dat de selectiviteit van de maatregel in beginsel moet worden beoordeeld aan de hand van een analyse in drie stappen ([21]). In de eerste stap wordt bepaald welke algemene of normale belastingregeling in de lidstaat van toepassing is: „het referentiestelsel". In de tweede stap wordt nagegaan of de maatregel afwijkt van het referentiestelsel, voor zover hij onderscheid maakt tussen marktdeelnemers die zich, in het licht van de aan het stelsel inherente doelstellingen, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. Wanneer de maatregel niet afwijkt van het referentiestelsel, is hij niet selectief. Wanneer hij wel afwijkt van het referentiestelsel, en dus a priori selectief is, wordt in de derde stap van het onderzoek bezien of de afwijkende maatregel gerechtvaardigd is door de aard of de algemene opzet van het referentiestelsel ([22]). Wanneer een a priori selectieve maatregel wordt gerechtvaardigd door de aard of de algemene opzet van het referentiestelsel, wordt hij niet als selectief beschouwd en valt hij bijgevolg buiten de werkingssfeer van artikel 107, lid 1, van het Verdrag.

4.1.3.1. Referentiestelsel

(42) Het referentiestelsel bestaat uit een coherent geheel van regels die algemeen toepasselijk zijn, op grond van objectieve criteria, voor alle ondernemingen die vallen binnen het toepassingsgebied ervan zoals dat door de doelstelling ervan is omschreven.

([20]) Bij een franchisemodel wordt elke franchisenemer als een aparte belastingplichtige beschouwd. In de waarschijnlijke situatie dat een franchisenemer maar één winkel in eigendom heeft en exploiteert, wordt de belasting geheven over de omzet van die ene winkel. Bij het holdingmodel zijn de afzonderlijke winkels niet ieder voor zich belastingplichtig. Het progressieve tariefstelsel voor de belasting wordt toegepast op de totale omzet van alle winkels van de holding en de belasting wordt geheven over die totale omzet.

([21]) Zie bijvoorbeeld het arrest van het Hof van Justitie van 15 maart 1994, Commissie/Nederland (NOx), C-279/08 P, ECLI:EU:C:2011:551; arrest van het Hof van Justitie van 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline, C-143/99, ECLI:EU: C: 2001:598; arrest van het Hof van Justitie van 8 september 2011, Paint Graphos e.a., C-78/08, C-79/08 en C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550 en ECLI:EU:C:2010:411; en arrest van het Hof van Justitie van 29 april 2004, GIL Insurance, C-308/01, ECLI:EU:C:2004:252 en ECLI:EU:C:2003:481.

([22]) Mededeling van de Commissie over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen (PB C 384 van 10.12.1998, blz. 3).

(43) Anders dan door Polen wordt aangevoerd, kan niet worden gezegd dat de belasting op de detailverkoop is bedoeld ter financiering van de begrotingsuitgaven van het kinderbijslagprogramma „Family 500+". Polen heeft bevestigd dat belastinginkomsten niet volledig en uitsluitend kunnen worden toegewezen aan de financiering van een vooraf bepaald soort uitgaven, zodat een vermeende koppeling tussen kinderbijslag en de detailhandel niet is aangetoond, noch een vermeend verband tussen de kosten van het kinderbijslagprogramma en de hoogte van de omzet van detailhandelaren. De financiering van het kinderbijslagprogramma „Family 500+" kan niet worden gezien als een doel dat inherent is aan de belasting op de detailverkoop.

(44) Het doel van de belasting op de detailverkoop is veeleer om de omzet te belasten van alle marktdeelnemers die zich bezighouden met consumentenverkoop. Gezien die doelstelling moeten alle ondernemingen die omzet genereren met de verkoop van goederen aan individuele consumenten, worden geacht zich feitelijk en juridisch in een vergelijkbare situatie te bevinden. De Commissie beschouwt derhalve de belasting op de omzet van ondernemingen die zich in Polen bezighouden met de detailverkoop van allerhande goederen, als het referentiestelsel.

(45) Anders dan door Polen wordt aangevoerd ([23]), mag het toepassingsgebied van het referentiestelsel niet worden beperkt tot ondernemingen met een omzet van meer dan 17 miljoen PLN omdat de maandomzet die met detailverkoop wordt gegeneerd, tot en met 17 miljoen PLN is vrijgesteld krachtens de wet. Die vrijstelling geldt immers voor alle ondernemingen die omzet genereren met detailverkoop, ongeacht of die omzet hoger of lager is dan 17 miljoen PLN.

(46) De Commissie is evenmin van oordeel dat de progressieve tariefstructuur die in de wet is neergelegd, deel uitmaakt van het referentiestelsel. Het Hof van Justitie heeft duidelijk aangegeven dat het niet altijd voldoende is om de selectiviteitsanalyse te beperken tot de vraag of een maatregel afwijkt van het referentiestelsel zoals gedefinieerd door de lidstaat ([24]). Het is ook nodig om te beoordelen of de lidstaat de grenzen van dat stelsel consequent heeft vastgesteld of, omgekeerd, daarbij duidelijk willekeurig of partijdig te werk is gegaan om bepaalde ondernemingen te bevoordelen. In plaats van algemene voorschriften voor alle ondernemingen vast te stellen waarvan ten gunste van bepaalde ondernemingen wordt afgeweken, kan de lidstaat tot eenzelfde resultaat komen, en regels inzake staatssteun omzeilen, door zijn belastingregels zo aan te passen en te combineren dat de loutere toepassing van die regels tot een verschillende belastingdruk voor verschillende ondernemingen leidt ([25]). Het is in dit verband met name belangrijk om eraan te herinneren dat het Hof steeds heeft geoordeeld dat artikel 107, lid 1, van het Verdrag geen onderscheid maakt naar de redenen of doeleinden van de maatregelen van de staten, maar op de gevolgen ervan ziet, onafhankelijk dus van de gebruikte technieken ([26]).

(47) Door de progressieve tariefstructuur die in de wet is neergelegd, zijn ondernemingen met een lage omzet uit detailverkoop ofwel vrijgesteld van de belasting op de detailverkoop, of ze worden belast tegen een aanmerkelijk lager gemiddeld effectief tarief — d.w.z. voor elke zloty omzet die maandelijks wordt gegenereerd — dan ondernemingen met een hoge omzet, waardoor de lasten voor ondernemingen met een lage omzet lager zijn dan voor ondernemingen met een hoge omzet. Omdat elke onderneming wordt belast tegen een ander gemiddeld effectief tarief, is het voor de Commissie niet mogelijk om één enkel referentietarief te bepalen. Polen heeft evenmin zelf een specifiek tarief als referentietarief of „normaal" tarief voorgesteld noch uitgelegd welke uitzonderlijke omstandigheden een hoger tarief voor detailhandelaren met een hoge omzet rechtvaardigen, of waarom voor handelaren met een lagere omzet een lager tarief zou moeten gelden. Het effect van de progressieve tariefstructuur van de belasting op de detailverkoop is derhalve dat verschillende ondernemingen een verschillend effectief belastingtarief betalen, afhankelijk van hun maandomzet en, bijgevolg, hun grootte en bedrijfsmodel. Bijgevolg kan worden gezegd dat de bij de wet ingevoerde progressieve belastingtariefstructuur specifiek is ontworpen om kleinere detailhandelaren te begunstigen ten opzichte van de grotere door het hanteren van verschillende belastingtarieven voor de maandomzet van ondernemingen die zich met consumentenverkoop bezighouden en daarbij ondernemingen met een lagere omzet aan een lager gemiddeld effectief belastingtarief te onderwerpen dan ondernemingen met een hogere omzet, die vaak in buitenlandse handen zijn ([27]), hoewel beide categorieën ondernemingen zich met dezelfde activiteit bezighouden.

([23]) Zie overweging 25.
([24]) Arrest van het Hof van Justitie van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk, C-106/09 P en C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732.
([25]) Ibid., punt 92.
([26]) Arrest van het Hof van Justitie van 22 december 2008, British Aggregates/Commissie, C-487/06 P, ECLI:EU:C:2008:757, punten 85 en 89 en de aldaar aangehaalde rechtspraak, en arrest van het Hof van Justitie van 15 maart 1994, Commissie/Nederland (NOx), C-279/08 P, ECLI:EU:C:2011:551, punt 51.
([27]) Arrest van het Hof van Justitie van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk, C-106/09 P en C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732.

(48) Ook kan worden gezegd dat het onderscheid dat binnen de progressieve tariefstructuur tussen detailhandelaren wordt gemaakt op basis van hun grootte, in het voordeel werkt van detailhandelaren die volgens een franchisemodel of zelfstandig werken (bijvoorbeeld als maatschappij naar burgerlijk recht), ten opzichte van die welke volgens een holdingmodel werken.

(49) Aangezien Polen de belasting zo heeft ontworpen dat bepaalde ondernemingen worden bevoordeeld (namelijk detailhandelaren met een lage omzet — kleinere detaillisten — en detailhandelaren die werken volgens een franchisemodel of zelfstandig (niet binnen een keten)), en andere worden benadeeld (namelijk detailhandelaren met een hoge omzet — grotere detaillisten — en winkelketens die volgens een holdingmodel werken), is het referentiestelsel selectief in zijn opzet op een manier die niet gerechtvaardigd is in het licht van de doelstelling van de belasting, namelijk het belasten van de omzet van alle detailhandelaren. Bijgevolg beschouwt de Commissie de belasting van de maandomzet uit detailverkopen tegen één enkel (vast) tarief, dus zonder de progressieve belastingstructuur, als het passende referentiestelsel in deze zaak.

4.1.3.2. Afwijking van het referentiestelsel

(50) Als tweede stap moet worden bepaald of de maatregel afwijkt van het referentiestelsel ten gunste van bepaalde ondernemingen die zich, in het licht van de intrinsieke doelstelling van het referentiestelsel, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden.

(51) Krachtens artikel 6, lid 1, van de wet is het gedeelte van de maandomzet uit detailverkoop tot en met 17 miljoen PLN vrijgesteld van belasting. Voor een aanzienlijk aantal detailhandelaren, met name in de deelsector kruideniersbedrijven, betekent die vrijstelling dat zij geen enkele belasting hoeven te betalen over de omzet die zij met detailverkopen genereren, omdat hun maandomzet uit die activiteit minder dan 17 miljoen PLN bedraagt. Volgens beschikbare openbare gegevens ([28]) werden voor september 2016 109 aanslagen voor de belasting op de detailverkoop uitgereikt, terwijl volgens ramingen van het Poolse ministerie van Financiën in Polen ongeveer 200 000 detailhandelaren actief zijn. De overgrote meerderheid van de ondernemingen die in Polen in de deelsector kruideniersbedrijven actief zijn, valt onder de vrijstellingsdrempel van artikel 6, lid 1, en betaalt dus geen belasting op de detailverkoop.

(52) Wat betreft de detailhandelaren met een maandomzet van meer dan 17 miljoen PLN: het gedeelte onder die drempel is vrijgesteld van belasting, het gedeelte boven 17 miljoen PLN tot en met 170 miljoen PLN is onderworpen aan een belastingtarief van 0,8 %, en het gedeelte boven 170 miljoen wordt belast met een tarief van 1,4 %.

(53) Polen maakt onderscheid tussen „schijfsgewijze progressiviteit" en „algemene progressiviteit" en betoogt dat niet van het referentiestelsel wordt afgeweken, aangezien alle tarieven (d.w.z. de belastingvrijstelling, die gelijk is aan het nultarief, het tarief van 1,4 % en het tarief van 0,8 %) voor alle ondernemingen onder dezelfde voorwaarden worden toegepast. Beide vormen van progressieve belasting leiden echter tot verschillende gemiddelde effectieve tarieven voor verschillende ondernemingen op basis van hun omzet — wat het voorwerp van belasting is — en uiteindelijk hun grootte. Zoals het volgende voorbeeld van drie detailhandelaren (belastingplichtige personen) met een maandomzet van respectievelijk 10 miljoen, 100 miljoen en 750 miljoen PLN laat zien, is er, ondanks het feit dat alle detailhandelaren aan dezelfde tarieven zijn onderworpen en hetzelfde gedeelte van hun omzet in dezelfde drie schijven valt, sprake van aanzienlijke verschillen in het gemiddelde effectieve belastingtarief: over elke 100 PLN omzet die wordt gegenereerd, betaalt detaillist 1 geen belasting, detaillist 2 ongeveer 0,7 PLN belasting en detaillist 3 ongeveer 1,2 PLN belasting.

Maandomzet uit detailverkoop	Detaillist 1 10 miljoen PLN	Detaillist 2 100 miljoen PLN	Detaillist 3 750 miljoen PLN
Verschuldigde belasting over gedeelte van de omzet tot en met 17 miljoen PLN	0	0	0

([28]) Zie https://www.wiadomoscihandlowe.pl/artykuly/podatek-handlowy-w-praktyce-wiemy-ile-firm-zlozylo,9669/5. Het totale bedrag van de op aangifte aangegeven belasting op de detailverkoop over die maand, voor alle belastingplichtigen samen, bedroeg 114 miljoen PLN. Ongeveer 70 % van dat bedrag (78,9 miljoen PLN) was verschuldigd door de 10 grootste detailhandelaren in Polen en slechts 12 detailhandelaren moesten het hoogste tarief betalen (1,4 %). Zie tevens *Rynek detalicznego handlu spożywczego w Polsce*, Fundacja Republikańska, Warschau, 2016, voor het aantal detailhandelaren in Polen.

Maandomzet uit detailverkoop	Detaillist 1 10 miljoen PLN	Detaillist 2 100 miljoen PLN	Detaillist 3 750 miljoen PLN
Verschuldigde belasting over gedeelte van de omzet boven 17 miljoen PLN tot en met 170 miljoen PLN	—	664 000 PLN (82 999 999 PLN × 0,008)	1 224 000 PLN (152 999 999 PLN × 0,008)
Verschuldigde belasting over gedeelte van de omzet boven 170 miljoen PLN	—	—	8 120 000 PLN (579 999 999 PLN × 0,014)
Totaal verschuldigde belasting	**0**	**664 000 PLN**	**9 344 000 PLN**
Effectief gemiddeld belastingtarief	**0 %**	**0,664 %**	**1,246 %**

(54) Zoals deze tabel laat zien, zijn het juist de progressieve tarieven en de schijven waarop die tarieven van toepassing zijn, die maken dat de belasting op de detailverkoop een oneigenlijk onderscheid maakt tussen detailhandelaren (belastingplichtige personen) op basis van hun omzet en bijgevolg grootte. Door het progressieve karakter van de in de wet neergelegde tarieven, worden ondernemingen met een hoge omzet, in vergelijking met ondernemingen met een lage omzet, onderworpen aan zowel aanzienlijke hogere marginale als aanzienlijk hogere gemiddelde tarieven. Vandaar dat de Commissie van oordeel is dat de bij de wet ingevoerde progressieve tariefstructuur afwijkt van het referentiestelsel — belasting van de omzet uit detailverkopen van alle ondernemingen die zich bezighouden met detailhandel in Polen, tegen een enkel (vast) tarief — ten gunste van detailhandelaren met een lagere omzet en bijgevolg kleinere detaillisten.

(55) In het licht van bovenstaande overwegingen is de Commissie van oordeel dat de maatregel afwijkt van het referentiestelsel en bijgevolg op het eerste gezicht selectief is.

4.1.3.3. Rechtvaardiging door de aard of de algemene opzet van het stelsel

(56) Nadat de Commissie heeft aangetoond dat een overheidsmaatregel op het eerste gezicht selectief is omdat hij onderscheid maakt tussen ondernemingen die zich, in het licht van het referentiestelsel, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, is het aan de lidstaat om een rechtvaardiging te verstrekken die op de aard of de algemene opzet van het stelsel is gebaseerd. Een maatregel die afwijkt van het referentiestelsel is niet selectief wanneer hij wordt gerechtvaardigd door de aard of de algemene opzet van dat stelsel. Dit is het geval wanneer de selectieve behandeling het resultaat is van inherente mechanismen die noodzakelijk zijn voor de werking en doeltreffendheid van het stelsel ([29]).

(57) Polen betoogt dat indien de Commissie zou concluderen dat de progressieve belastingstructuur van de wet discriminerend is, hetgeen het betwist, deze desalniettemin gerechtvaardigd zou zijn op grond van de herverdelende functie ervan, net als in het geval van op winst gebaseerde belastingen. Polen stelt verder dat ondernemingen met een hoge omzet een grotere draagkracht hebben, schaalvoordelen genieten, druk kunnen uitoefenen op producenten en leveranciers om hun winstmarges te verlagen en vaak gebruikmaken van belastingoptimalisatiestrategieën.

(58) De Commissie herinnert eraan dat de wet ondernemingen belast op basis van hun omzet. In tegenstelling tot een winstbelasting ([30]) houdt een omzetbelasting geen rekening met de kosten die werden gemaakt om die omzet te realiseren. Vandaar dat een omzetbelasting ondernemingen feitelijk belast op hun grootte, en niet op hun winstgevendheid of draagkracht of hun vermogen om schaalvoordelen te benutten om efficiëntieverbeteringen te

([29]) Zie bijvoorbeeld het arrest van het Hof van Justitie van 8 september 2011, Paint Graphos e.a., C-78/08, C-79/08 en C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, punt 69.

([30]) Zie de mededeling van de Commissie over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen (PB C 384 van 10.12.1998, blz. 3), punt 24. De opmerking dat een progressief belastingtarief kan worden gerechtvaardigd door de herverdelende functie ervan, is uitdrukkelijk uitsluitend gemaakt met betrekking tot belastingen op winst of (netto-)inkomsten, en niet met betrekking tot belastingen op omzet.

realiseren, winstmarges van producenten en leveranciers in hun voordeel te beïnvloeden ([31]) of gebruik te maken van „belastingoptimalisatiestrategieën". Bijgevolg kan geen van deze factoren een rechtvaardiging vormen voor een progressieve belastingheffing op de omzet van ondernemingen.

(59) Progressieve omzetbelastingen kunnen alleen worden gerechtvaardigd door de aard of de algemene opzet van het belastingstelsel — d.w.z. de interne logica ervan — als het specifieke doel van de belasting progressieve tarieven vereist. Bijvoorbeeld in het geval van omzetbelasting die is bedoeld om negatieve externe effecten tegen te gaan, kan een zekere mate van progressiviteit gerechtvaardigd zijn als wordt aangetoond dat de externe effecten die worden gecreëerd door de activiteiten die voorwerp van belasting zijn, ook progressief toenemen wanneer de omzet (of grootte) van de belastingbetaler toeneemt. Een dergelijke rechtvaardiging is niet door de Poolse autoriteiten verstrekt.

(60) Bijgevolg is de Commissie van oordeel dat de progressieve tarieven van de belasting op de detailverkoop niet worden gerechtvaardigd door de aard en de algemene opzet van het referentiestelsel. De maatregel wordt derhalve geacht een selectief voordeel te verschaffen aan detailhandelsondernemingen met een lage omzet (en dus kleinere ondernemingen).

4.1.4. *Potentiële verstoring van de mededinging en beïnvloeding van het handelsverkeer binnen de Unie*

(61) Ingevolge artikel 107, lid 1, van het Verdrag moet een maatregel de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen en het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloeden om als staatssteun te kunnen worden aangemerkt.

(62) De belasting op de detailverkoop geldt voor alle ondernemingen die in Polen omzet uit bepaalde detailverkopen genereren. De detailhandel in Polen is opengesteld voor mededinging en wordt gekenmerkt door de aanwezigheid van handelaren uit andere lidstaten. Evenzo kunnen in Polen gevestigde detailhandelaren in andere lidstaten actief zijn (of worden). Vandaar dat elke steunmaatregel die bepaalde handelaren begunstigt, het handelsverkeer binnen de EU negatief kan beïnvloeden.

(63) De progressiviteit van de belasting op de detailverkoop beïnvloedt de concurrentiepositie van de ondernemingen die aan de belasting zijn onderworpen. Voor zover de maatregel ondernemingen met een lagere omzet die anders onderworpen waren geweest aan hetzelfde belastingtarief als ondernemingen met een hogere omzet, vrijstelt van belastingplicht, vormt het selectieve voordeel dat hierdoor wordt verschaft, exploitatiesteun. Volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie verstoort exploitatiesteun de mededinging, zodat elke steun die aan ondernemingen met een lagere omzet wordt verleend, moet worden geacht de mededinging te verstoren of te dreigen te verstoren doordat hun financiële positie op de Poolse detailhandelsmarkt wordt versterkt. Evenzo kunnen hogere belastingtarieven voor grotere detailhandelaren (hogere omzet), grotere detaillisten ontmoedigen om hun verkoop te vergroten en zo hun marktaandeel verkleinen of hen dwingen om de markt te verlaten. De mededinging zou worden verstoord omdat detaillisten niet alleen op basis van efficiency en concurrentievermogen zouden concurreren, maar ook geconfronteerd zouden worden met een differentiële fiscale behandeling, afhankelijk van hun omzet, die niet gerechtvaardigd zou worden door eventuele negatieve externe effecten die zij veroorzaken.

(64) Wat de opmerkingen van Polen betreffende de structuur van de detailhandelssector betreft, merkt de Commissie op dat de stelling ([32]) dat de progressieve belastingtarieven nadelige veranderingen in het handelspatroon beperken (het verdwijnen van kleinschalige handel en daarmee verband houdend een toename van grootschalige handel), die volgens Polen momenteel de mededinging verstoren, niets anders is dan een bevestiging dat de maatregel bedoeld is om de concurrentieverhoudingen in de detailhandel in het land te beïnvloeden.

(65) Bijgevolg is de Commissie van oordeel dat de maatregel de mededinging vervalst of dreigt te vervalsen en het handelsverkeer tussen de lidstaten negatief beïnvloedt.

4.1.5. *Conclusie*

(66) Aangezien aan alle voorwaarden van artikel 107, lid 1, van het Verdrag is voldaan, concludeert de Commissie dat de belasting op de detailverkoop en de progressieve tariefstructuur van die belasting, staatssteun in de zin van die bepaling vormt.

([31]) Bovendien kan een netwerk van franchisenemers die onder dezelfde merknaam opereren een vergelijkbare invloed op de winstmarges van producenten en leveranciers uitoefenen als grote geïntegreerde marktdeelnemers en misbruik maken van zijn positie. Desalniettemin worden ze voor de belasting op de detailverkoop verschillend behandeld.

([32]) Zie de brief van 7 november 2016 aan de Commissie, naar aanleiding van het inleidingsbesluit.

4.2. **Verenigbaarheid van de steun met de interne markt**

(67) Staatssteun wordt als verenigbaar met de interne markt beschouwd voor zover hij onder een van de in artikel 107, lid 2, van het Verdrag ([33]) genoemde categorieën valt en kan als verenigbaar met de interne markt worden beschouwd indien de Commissie vaststelt dat hij onder een van de in artikel 107, lid 3, van het Verdrag ([34]) genoemde categorieën valt. Het is echter aan de lidstaat die de steun verleent om te bewijzen dat de door hem verleende staatssteun verenigbaar is met de interne markt op grond van artikel 107, lid 2 of lid 3, van het Verdrag ([35]).

(68) De Commissie merkt op dat de Poolse autoriteiten geen argumenten hebben aangevoerd ten aanzien van de verenigbaarheid van de belasting op de detailverkoop met de interne markt. Polen heeft evenmin gereageerd op de in het inleidingsbesluit verwoorde twijfels over de verenigbaarheid van de maatregel.

(69) De Commissie is van oordeel dat geen van de in voornoemde bepalingen vermelde uitzonderingen van toepassing is, aangezien de maatregel klaarblijkelijk op geen van de in deze bepalingen genoemde doelstellingen is gericht. Bijgevolg kan de maatregel niet als verenigbaar met de interne markt worden aangemerkt.

4.3. **Terugvordering van de steun**

(70) De wet is nooit bij de Commissie aangemeld en evenmin door de Commissie als verenigbaar met de interne markt aangemerkt. Aangezien de wet staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag en nieuwe steun in de zin van artikel 1, onder c), van Verordening (EU) 2015/1589 vormt die in werking is getreden in strijd met het uitvoeringsverbod van artikel 108, lid 3, van het Verdrag, vormt de maatregel ook onrechtmatige steun in de zin van artikel 1, onder f), van Verordening (EU) 2015/1589.

(71) Het gevolg van de vaststelling dat de wet onrechtmatige en onverenigbare staatssteun vormt, is dat de steun moet worden teruggevorderd van de ontvangers ervan op grond van artikel 16 van Verordening (EU) 2015/1589.

(72) Naar aanleiding van het opschortingsbevel dat de Commissie in het inleidingsbesluit had gegeven, bevestigde Polen echter bij brief van 7 november 2016 dat het de invordering krachtens de wet van de belasting op de detailverkoop had opgeschort.

(73) Er is dus niet daadwerkelijk staatssteun verleend op grond van de maatregel. Daarom hoeft niet tot terugvordering te worden overgegaan.

5. **CONCLUSIE**

(74) De Commissie stelt vast dat Polen de betrokken steun onrechtmatig ten uitvoer heeft gelegd in strijd met artikel 108, lid 3, van het Verdrag.

(75) Dit besluit laat mogelijke procedures krachtens artikel 258 van het Verdrag wegens inbreuken op fundamentele vrijheden die in het Verdrag zijn neergelegd, met name de vrijheid van vestiging van artikel 49, onverlet,

HEEFT HET VOLGENDE BESLUIT VASTGESTELD:

Artikel 1

De belasting op de detailverkoop en de progressieve tariefstructuur van die belasting, zoals ingevoerd bij de wet van 6 juli 2016 inzake de belasting op detailverkoop, vormt staatssteun die onverenigbaar is met de interne markt in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie die onrechtmatig door Polen ten uitvoer werd gelegd in strijd met artikel 108, lid 3, van dat Verdrag.

Artikel 2

Polen annuleert alle uitstaande steunbetalingen in het kader van de in artikel 1 bedoelde maatregel met ingang van de datum waarop dit besluit is vastgesteld.

([33]) De in artikel 107, lid 2, van het Verdrag bepaalde uitzonderingen hebben betrekking op: steunmaatregelen van sociale aard aan individuele verbruikers; steunmaatregelen tot herstel van de schade veroorzaakt door natuurrampen of andere buitengewone gebeurtenissen; en steunmaatregelen aan de economie van bepaalde streken van de Bondsrepubliek Duitsland.

([34]) De in artikel 107, lid 3, van het Verdrag bepaalde uitzonderingen hebben betrekking op: steunmaatregelen ter bevordering van de economische ontwikkeling van bepaalde streken; steunmaatregelen om de verwezenlijking van belangrijke projecten van gemeenschappelijk Europees belang te bevorderen of een ernstige verstoring in de economie van de lidstaat op te heffen; steunmaatregelen om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken; steunmaatregelen om de cultuur en de instandhouding van het culturele erfgoed te bevorderen; en andere soorten van steunmaatregelen aangewezen bij besluit van de Raad.

([35]) Arrest van het Gerecht van 12 september 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Commissie, T-68/03, ECLI:EU:T:2007:253, punt 34.

Artikel 3

Polen zorgt ervoor dat dit besluit binnen vier maanden na kennisgeving ervan ten uitvoer wordt gelegd.

Artikel 4

1. Binnen twee maanden na kennisgeving van dit besluit verstrekt Polen een gedetailleerde beschrijving van de reeds genomen en de voorgenomen maatregelen om aan dit besluit te voldoen.

2. Polen houdt de Commissie op de hoogte van de stand van uitvoering van de nationale maatregelen die het heeft genomen ter uitvoering van dit besluit. Het verstrekt, op eenvoudig verzoek van de Commissie, onverwijld informatie over de reeds genomen en de voorgenomen maatregelen om aan dit besluit te voldoen.

Artikel 5

Dit besluit is gericht tot de Republiek Polen.

Gedaan te Brussel, 30 juni 2017.

Voor de Commissie
Margrethe VESTAGER
Lid van de Commissie