DECIZIA (UE) 2018/160 A COMISIEI

din 30 iunie 2017

privind ajutorul de stat SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) pus în aplicare de Polonia pentru impozitul aplicat în sectorul comerțului cu amănuntul

[notificată cu numărul C(2017) 4449]

(Numai textul în limba polonă este autentic)

(Text cu relevanță pentru SEE)

COMISIA EUROPEANĂ,

având în vedere Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, în special articolul 108 alineatul (2),

având în vedere Acordul privind Spațiul Economic European, în special articolul 62 alineatul (1) litera (a),

după ce părțile interesate au fost invitate să își prezinte observațiile în conformitate cu dispozițiile menționate anterior ([1]),

întrucât:

1. PROCEDURA

(1) Din unele articole de presă publicate în februarie 2016, Comisia a luat cunoștință de faptul că Polonia intenționează să adopte o lege care să introducă un impozit pe cifra de afaceri în sectorul comerțului cu amănuntul, sub forma a unei cote progresive.

(2) La 11 februarie și la 30 mai 2016, serviciile Comisiei au trimis autorităților poloneze scrisori prin care au solicitat mai multe informații cu privire la legea prevăzută și au invitat Polonia să se consulte cu acestea înainte de adoptarea legii respective. În scrisorile respective au fost evidențiate, de asemenea, similitudinile legii în cauză cu taxa de inspecție a lanțului alimentar din Ungaria, cu privire la care Comisia a deschis o procedură oficială de investigare în materie de ajutor de stat, și a fost explicată evaluarea preliminară de către Comisie a ajutorului de stat, sub aspectul taxei respective, din decizia sa de inițiere a procedurii ([2]). În cele din urmă, acestea au informat Polonia că, în cazul în care o măsură care presupune un ajutor de stat este pusă în aplicare fără aprobarea prealabilă a Comisiei, aceasta din urmă ar putea emite un ordin de suspendare.

(3) Autoritățile poloneze au răspuns la aceste scrisori la 2 martie și, respectiv, 27 iunie 2016. Prin scrisoarea din 2 martie 2016, autoritățile poloneze s-au angajat să comunice Comisiei proiectul de lege de îndată ce este finalizat. Prin scrisoarea din 27 iunie 2016, autoritățile poloneze au informat Comisia că proiectul de lege a fost deja înaintat Parlamentului polonez și că adoptarea acestuia este iminentă. De asemenea, acestea au pus la dispoziția serviciilor Comisiei textul proiectului de lege.

(4) La data de 6 iulie 2016, Parlamentul polonez a adoptat Legea privind impozitul pe vânzările cu amănuntul (USTAWA z dnia 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej ([3]), denumit în continuare: „legea"). Legea a intrat în vigoare la 1 septembrie 2016.

(5) Prin scrisoarea din 8 iulie 2016, Comisia a informat Polonia cu privire la opinia sa preliminară potrivit căreia taxa pe vânzările cu amănuntul prevăzută în lege (denumită în continuare: „impozitul pe vânzările cu amănuntul") constituie ajutor de stat și a solicitat autorităților poloneze să își exprime punctele de vedere cu privire la posibilitatea emiterii de către Comisie a unui ordin de suspendare. La 22 iulie 2016 a fost primit un răspuns.

(6) La 4 august 2016, Comisia a primit o plângere referitoare la ajutoare de stat împotriva aceleiași măsuri.

([1]) JO C 406, 4.11.2016, p. 76.
([2]) A se vedea Decizia Comisiei în cauza privind modificarea taxei de inspecție a lanțului alimentar în Ungaria (JO C 277, 21.8.2015, p. 12); a se vedea, de asemenea, deciziile Comisiei în următoarele cauze: SA.39235 – Taxa de publicitate în Ungaria (JO C 136, 24.4.2015, p. 7) și SA.41187 – Contribuția întreprinderilor din sectorul tutunului la asigurările de sănătate în Ungaria (JO C 277, 21.8.2015, p. 24).
([3]) Dz. U. z 2016 r. poz. 1155.

(7) Prin scrisoarea din 19 septembrie 2016, Comisia a informat Polonia cu privire la decizia sa de a iniția procedura prevăzută la articolul 108 alineatul (2) din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (denumit în continuare: „tratatul") în legătură cu măsura de ajutor („decizia de inițiere a procedurii"). De asemenea, Comisia a solicitat suspendarea imediată a măsurii respective în conformitate cu articolul 13 alineatul (1) din Regulamentul (UE) 2015/1589 al Consiliului ([4]).

(8) Decizia de inițiere a procedurii a fost publicată în *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene* ([5]). Comisia a invitat părțile interesate să își prezinte observațiile cu privire la măsura de ajutor.

(9) Polonia și-a prezentat observațiile cu privire la decizia de inițiere a procedurii prin scrisoarea din 7 noiembrie 2016. Comisia nu a primit observații de la părțile interesate.

(10) Prin Regulamentul ministrului pentru dezvoltare și finanțe din Polonia, care a intrat în vigoare la 19 octombrie 2016, Polonia a suspendat colectarea impozitului pe vânzările cu amănuntul aplicabil la cifra de afaceri generată de la 1 septembrie 2016 până la 31 decembrie 2016 ([6]). La 15 noiembrie 2016, Parlamentul polonez a adoptat o lege, care a intrat în vigoare la 22 decembrie 2016 ([7]), prin care se suspendă aplicarea impozitului pe vânzările cu amănuntul până la 1 ianuarie 2018.

(11) Prin scrisoarea din 11 ianuarie 2017, Comisia a informat Polonia că nu a fost primită nicio observație din partea părților interesate și a invitat autoritățile poloneze să discute cu serviciile Comisiei propriile observații și orice modificări la eventuala Lege avută în vedere. La 14 martie 2017 a avut loc o reuniune prin videoconferință.

2. **DESCRIEREA DETALIATĂ A MĂSURII DE AJUTOR**

(12) Legea prevede aplicarea unui impozit în sectorul comerțului cu amănuntul în Polonia.

(13) Articolul 5 din lege supune impozitării cifra de afaceri realizată din vânzarea de bunuri către persoane fizice care nu exercită activități economice (consumatori). În conformitate cu articolul 4 din lege, persoana impozabilă este comerciantul cu amănuntul care este persoană fizică, societate de drept civil (*spółka cywilna*), organizație fără personalitate juridică sau persoană juridică, precum întreprinderea personală (*spółki osobowe*) și alte societăți reglementate prin kodeks spolek handlowych [societăți cu răspundere limitată (z.o.o.) și societăți pe acțiuni (SA)] ([8]).

(14) În conformitate cu articolul 8 din lege, obligația de a plăti impozit pe cifra de afaceri apare atunci când persoana impozabilă realizează lunar o cifră de afaceri de peste 17 milioane PLN. În conformitate cu articolul 6 alineatul (1) din lege, baza de impozitare constituie valoarea cifrei de afaceri care depășește 17 milioane PLN din vânzarea cu amănuntul în cursul unei luni. Impozitul pe vânzările cu amănuntul se plătește lunar, până în a douăzeci și cincea zi a lunii următoare lunii în care au fost generate veniturile impozitate.

(15) Articolul 9 din lege prevede două cote de impozitare:

— impozitul este perceput la o cotă de 0,8 % aplicată cifrei de afaceri lunare realizate de întreprindere din vânzările cu amănuntul în cuantum de peste 17 milioane PLN (circa 4 milioane EUR ([9])), însă fără a depăși 170 de milioane PLN (circa 40 de milioane EUR); și

— impozitul este perceput la o cotă de 1,4 % aplicată cifrei de afaceri lunare realizate de întreprindere din vânzările cu amănuntul în cuantum de peste 170 de milioane PLN.

(16) Așadar, în contextul articolelor 6 alineatul (1) și 8 din lege, care exclud cifra de afaceri lunară realizată de întreprindere din vânzările cu amănuntul, care nu depășește valoarea de 17 milioane PLN, se poate spune că sistemul de impozitare a vânzărilor cu amănuntul este structurat pe cote progresive cuprinzând trei categorii diferite de cifre de afaceri lunare supuse a trei cote diferite de impozitare: o cotă de impozitare de 0 % aplicată cuantumului cifrei de afaceri lunare din vânzările cu amănuntul, care nu depășește valoarea de 17 milioane PLN; o cotă de impozitare de 0,8 % aplicată cuantumului cifrei de afaceri lunare de peste 17 milioane PLN, însă fără a depăși valoarea de 170 de milioane PLN; și o cotă de impozitare de 1,4 % aplicată cuantumului cifrei de afaceri lunare din vânzările cu amănuntul, care depășește valoarea de 170 de milioane PLN.

([4]) Regulamentul (UE) 2015/1589 al Consiliului din 13 iulie 2015 de stabilire a normelor de aplicare a articolului 108 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (JO L 248, 24.9.2015, p. 9).
([5]) A se vedea nota de subsol [1].
([6]) A se vedea punctul 1723 din Monitorul Oficial din anul 2016.
([7]) A se vedea punctul 2099 din Monitorul Oficial din anul 2016.
([8]) Articolul 3 alineatul (4) din lege prezintă definiția comercianților cu amănuntul.
([9]) La un curs de schimb de 1 PLN ≈ 0,238 EUR.

3. PROCEDURA OFICIALĂ DE INVESTIGARE

3.1. Motivele pentru inițierea procedurii oficiale de investigare

(17) Comisia a inițiat procedura oficială de investigare, întrucât a considerat în această etapă că progresivitatea impozitului aplicat în sectorul comerțului cu amănuntul în Polonia constituie ajutor de stat ilegal și incompatibil.

(18) În mod specific, Comisia a considerat că legea face deosebire între întreprinderile implicate în comerțul cu amănuntul pe baza cifrei de afaceri a acestora și, prin urmare, a dimensiunii acestora, și că aceasta acordă un avantaj selectiv întreprinderilor cu o cifră de afaceri redusă și, astfel, întreprinderilor mai mici. Polonia nu a prezentat nicio explicație convingătoare pentru a justifica de ce comercianții cu amănuntul mai mari și mai mici se află într-o situație de fapt și de drept diferită atunci când este vorba despre perceperea impozitului pe vânzările cu amănuntul. Prin urmare, Polonia nu a demonstrat că măsura este justificată prin caracterul sau structura generală a sistemului de impozitare. Prin urmare, Comisia a considerat cu titlu provizoriu că legea dă naștere unui ajutor de stat, întrucât se pare că au fost îndeplinite toate celelalte condiții prevăzute la articolul 107 alineatul (1) din tratat.

(19) În cele din urmă, Comisia și-a exprimat îndoielile cu privire la compatibilitatea legii cu piața internă. Comisia a observat că niciuna dintre excepțiile prevăzute la articolul 107 alineatul (2) sau (3) din tratat nu pare să se aplice, iar Polonia nu a prezentat niciun argument pentru a justifica de ce impozitul pe vânzările cu amănuntul ar fi compatibil cu piața internă. De asemenea, aceasta a reamintit faptul că nu poate declara ca fiind compatibilă o măsură de ajutor de stat care implică o încălcare indisolubilă a altor norme de drept al Uniunii, cum ar fi libertățile fundamentale prevăzute în tratat sau dispozițiile regulamentelor și directivelor Uniunii. La momentul respectiv, Comisia nu a putut exclude faptul că măsura vizează preponderent întreprinderile străine, ceea ce ar putea implica o încălcare a articolului 49 din tratat care prevede libertatea fundamentală de stabilire.

3.2. Observații din partea Poloniei

(20) Autoritățile poloneze consideră că descrierea impozitului pe vânzările cu amănuntul din decizia de inițiere a procedurii, conform căreia acesta presupune existența a trei categorii și cote diferite, este eronată. În opinia autorităților poloneze, impozitul pe vânzările cu amănuntul este compus doar din două cote, dat fiind faptul că veniturile care nu depășesc valoarea de 17 milioane PLN nu sunt supuse impozitării, indiferent de tipul de întreprindere care generează veniturile respective și de valoarea totală a veniturilor generate în luna în cauză. Din punctul lor de vedere, o scutire fiscală este diferită de aplicarea unei cote de impozitare zero, iar pragurile sunt aplicabile tuturor persoanelor impozabile „în condiții de egalitate și obiectivitate”.

(21) Referitor la scopul impozitului, autoritățile poloneze subliniază faptul că veniturile care vor fi generate ca urmare a aplicării impozitului pe vânzările cu amănuntul ar fi alocate pentru finanțarea programului 500+ privind indemnizația pentru creșterea copilului. Cu toate acestea, dat fiind bugetul estimat al acestui program (mai exact aproximativ 16 miliarde PLN în 2016 și aproximativ 22 miliarde PLN în anii următori), finanțarea acestuia ar fi asigurată doar parțial din impozitul pe vânzările cu amănuntul (mai exact, încasările preconizate de aproximativ 1,6 miliarde PLN pentru întregul an 2017). De asemenea, Polonia susține că, în afară de faptul că reprezintă o cheltuială, programul 500+ privind indemnizația pentru creșterea copilului ar avea și un efect pozitiv asupra economiei, prin creșterea consumului și, astfel, exercitarea unui impact direct asupra veniturilor comercianților cu amănuntul.

(22) În ceea ce privește finanțarea măsurii din resurse ale statului, Polonia susține că, prin concepție, impozitul nu presupune pierderea veniturilor care ar fi fost colectate, în împrejurări normale, de la comercianții cu amănuntul. În mod specific, autoritățile poloneze afirmă că valoarea neimpozabilă și cota de impozitare redusă de 0,8 % se aplică tuturor societăților și că statul polonez renunță la resurse pe care le-ar fi putut obține în alte condiții de la toate întreprinderile, nu doar de la cele mai mici.

(23) De asemenea, Polonia consideră că trebuie să se facă o diferență între „progresivitatea globală”, unde sunt aplicate cote diferite asupra cifrei de afaceri globale a întreprinderilor în funcție de valoarea respectivei cifre de afaceri, și „progresivitatea pe categorii”, unde sunt aplicate cote diferite asupra unor părți (categorii) diferite ale cifrei de afaceri a tuturor întreprinderilor. În opinia Poloniei, progresivitatea pe categorii nu presupune niciun avantaj selectiv, întrucât este aplicată aceeași schemă a cotelor în cazul tuturor întreprinderilor de comerț cu amănuntul. În mod specific, Polonia susține că natura progresivă a impozitului nu presupune acordarea unui avantaj întreprinderilor mai mici, dat fiind faptul că valoarea neimpozabilă și cotă de impozitare redusă de 0,8 % reduc costurile operaționale atât în cazul întreprinderilor cu venituri ridicate, cât și al celor cu venituri reduse. Pentru Polonia, cu cât o întreprindere generează mai multe venituri, cu atât aceasta primește mai mult ajutor.

(24) În plus, Polonia susține că beneficiarii avantajului au fost identificați în mod eronat de către Comisie, întrucât nu ar fi întotdeauna adevărat că întreprinderile cu venituri reduse sunt mai mici și întreprinderile care generează venituri ridicate sunt mai mari. De fapt, potrivit Poloniei, veniturile întreprinderilor nu sunt corelate în mod direct, sau cel puțin nu în mod exclusiv, cu dimensiunea acestora.

(25) În ceea ce privește selectivitatea măsurii, Polonia contestă sistemul de referință identificat de Comisie și susține că doar impozitarea veniturilor în sectorul comerțului cu amănuntul, care depășesc valoarea de 17 milioane PLN pe lună, ar trebui considerată drept sistem de referință. În continuare, aceasta justifică afirmația susținând că veniturile care nu depășesc valoarea de 17 milioane PLN nu sunt supuse impozitului pe vânzările cu amănuntul. În plus, aceasta susține că modul în care a fost conceput sistemul nu este nici arbitrar, nici părtinitor și că scutirea fiscală se aplică tuturor persoanelor impozabile. De asemenea, aceasta susține, făcând referire la considerentul 26 din decizia de inițiere a procedurii, că nu se poate concluziona că măsura constituie ajutor de stat fără a se stabili rata de referință unică ce constituie un punct de referință.

(26) În al doilea rând, ca răspuns la considerentul 32 din decizia de inițiere a procedurii, Polonia susține că rata medie a impozitului pe vânzările cu amănuntul, astfel cum este stabilită de către Comisie, este o concepție artificială. Aceasta susține că structura impozitului pe vânzările cu amănuntul are la bază cote specifice încadrate *ex ante* în două categorii specifice care se aplică în mod egal în cazul tuturor persoanelor impozabile. Mai mult decât atât, „progresivitatea pe categorii" nu este selectivă, deoarece cotele reduse sunt aplicate în aceleași condiții tuturor întreprinderilor, indiferent de dimensiunea acestora. În consecință, în opinia Poloniei, nu există un tratament diferențiat al întreprinderilor care se găsesc într-o situație de fapt și de drept comparabilă.

(27) Având în vedere cele de mai sus, Polonia susține că nu este necesar să se prezinte o justificare prin natura sau structura generală a sistemului. Cu toate acestea, autoritățile poloneze susțin că structura progresivă a impozitului pe vânzările cu amănuntul și structura progresivă a impozitului pe profit ar trebui să beneficieze de același tratament și să fie considerate justificate în scopul redistribuirii. Însă Polonia nu prezintă alte argumente care să susțină această presupusă justificare.

(28) În ceea ce privește efectul asupra comerțului și denaturarea concurenței, Polonia a prezentat structura proprie a sectorului comerțului cu amănuntul și precizează că magazinele care generează cele mai mari venituri (în centre comerciale) sunt situate, de regulă, în orașe care asigură o frecvență mai ridicată a clienților, spre deosebire de cele situate în afara orașelor, în cazul cărora clienții trebuie să suporte cheltuieli de deplasare. În schimb, magazinele mici sunt situate, în principal, în localități mai mici și în mediul rural, unde există o situație opusă (magazinele sunt mai puțin accesibile și frecvența și cifra de afaceri sunt mai reduse). În plus, aceasta a observat că, în grupul vânzărilor cu veniturile cele mai mari, se aplică frecvent practicile de optimizarea fiscală, aceștia ajungând să nu plătească impozitul pe profit, și că vânzătorii cu o cifră de afaceri mare beneficiază de economii de scară (cu cât vând mai mult, cu atât sunt mai mici costurile unitare) și tind să își exercite influența pentru a reduce marjele producătorilor și ale furnizorilor în beneficiul propriu. În final, aceasta a precizat că dezvoltarea comerțului modern în Polonia a destabilizat în mod semnificativ segmentul comercianților cu amănuntul independenți (51 % din piață în 2008 și 37 % în 2015).

(29) Concluzia Poloniei este că: (i) chiar dacă s-ar considera că impozitul pe vânzările cu amănuntul este selectiv, concurența nu ar fi denaturată, deoarece vânzătorii de mari dimensiuni au deja un avantaj competitiv semnificativ față de micii comercianți cu amănuntul și că (ii) aplicarea progresivă a cotelor impozitului pe vânzările cu amănuntul limitează schimbările nefavorabile apărute la nivelul profilului comerțului (dispariția comerțului la scară redusă corelată cu o creștere a comerțului la scară largă), care denaturează, în prezent, concurența.

(30) În final, Polonia susține că decizia de inițiere a procedurii limitează în mod nejustificat autonomia statelor membre în dezvoltarea politicii lor fiscale. Potrivit Poloniei, un stat are libertatea de a dezvolta structura optimă din punctul de vedere al politicii fiscale urmărite a unui impozit introdus, și anume, subiectul, baza de impozitare și cotele de impozitare.

3.3. **Observațiile părților interesate**

(31) Comisia nu a primit observații de la părțile interesate.

4. **EVALUAREA AJUTORULUI**

(32) Cu titlu preliminar, și ca răspuns la afirmația înaintată de Polonia ca răspuns la decizia de inițiere a procedurii, conform căreia impozitul pe veniturile cu amănuntul se referă la o măsură de impozitare directă și, prin urmare, exercitarea de către Comisia a competenței în materie de ajutor de stat constituie o limitare nejustificată a autonomiei Poloniei în dezvoltarea politicii sale fiscale, Comisia reamintește faptul că, deși se consideră că statele membre își exercită autonomia fiscală în domeniul impozitării directe, orice măsură fiscală pe care o adoptă un stat membru trebuie să fie în conformitate cu articolul 107 din tratat ([10]).

([10]) A se vedea cauzele conexate C-182/03 și C-217/03, Belgia și Forum 187 ASBL/Comisia, EU:C:2006:416, punctul 81; cauzele conexate C-106/09 P și C-107/09 P, Comisia/Guvernul Gibraltar și Regatul Unit, EU:C:2011:732; cauza C-417/10, 3M Italia, EU:C:2012:184, punctul 25, precum și Ordinul emis în cauza C-529/10, Safilo, EU:C:2012:188, punctul 18; a se vedea, de asemenea, cauza T-538/11, Belgia/Comisia, EU:T:2015:188, punctul 66.

4.1. **Existența unui ajutor**

(33) În conformitate cu articolul 107 alineatul (1) din tratat, sunt incompatibile cu piața internă ajutoarele acordate de un stat membru sau prin intermediul resurselor statului, sub orice formă care denaturează sau amenință să denatureze concurența prin favorizarea anumitor întreprinderi sau a furnizării anumitor produse, în măsura în care acestea afectează schimburile comerciale dintre statele membre. Pentru ca o măsură să fie calificată drept ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1), trebuie să fie îndeplinite toate condițiile prevăzute de dispoziția respectivă ([11]). Astfel, este bine stabilit faptul că, pentru ca o măsură să fie calificată drept ajutor de stat, trebuie să existe mai întâi o intervenție a statului sau prin intermediul resurselor statului; în al doilea rând, intervenția trebuie să fie susceptibilă a afecta schimburile comerciale între statele membre; în al treilea rând, aceasta trebuie să acorde un avantaj selectiv unei întreprinderi și, în al patrulea rând, să denatureze sau să amenințe să denatureze concurența ([12]).

4.1.1. *Resurse ale statului și imputabilitatea statului*

(34) Pentru a constitui ajutor de stat, o măsură trebuie să fie atât imputabilă statului, cât și finanțată din resurse ale statului.

(35) Întrucât impozitul pe vânzările cu amănuntul este rezultatul unei legi a parlamentului polonez, măsura este în mod clar imputabilă statului polonez.

(36) În ceea ce privește finanțarea măsurii prin intermediul resurselor statului, Curtea de Justiție a susținut în mod consecvent că o măsură prin care autoritățile publice acordă anumitor întreprinderi o scutire fiscală care, deși nu implică un transfer pozitiv de resurse ale statului, plasează persoanele cărora li se aplică într-o situație financiară mai favorabilă decât a altor contribuabili, constituie un ajutor de stat ([13]). În considerentele 37-60, Comisia va demonstra că progresivitatea impozitului aplicat vânzărilor cu amănuntul, care este descrisă în considerentele 15 și 16, determină o renunțare din partea Poloniei la veniturile din impozite pe care, în alte condiții, ar fi avut dreptul să le colecteze de la comercianții cu amănuntul care înregistrează o cifră de afaceri mai scăzută (și, astfel, comercianții cu amănuntul mai mici), dacă aceștia ar fi fost supuși aceleiași cote de impozitare medii efective a vânzărilor cu amănuntul ca și comercianții cu amănuntul care înregistrează o cifră de afaceri mai ridicată (și, astfel, comercianții cu amănuntul mai mari). Discriminarea produsă la nivelul aplicării progresive a cotei de impozitare între comercianții cu amănuntul, în funcție de dimensiunea acestora, determină în mod special renunțarea Poloniei la venituri din impozite pe care, în alte condiții, ar fi avut dreptul să le colecteze de la întreprinderi de comerț cu amănuntul care funcționează în cadrul unui sistem de franciză, spre deosebire de întreprinderile de comerț cu amănuntul care funcționează în cadrul unui sistem de holding ([14]). Prin renunțarea la respectivele venituri, impozitul pe veniturile din comerțul cu amănuntul determină o pierdere a resurselor statului în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat ([15]).

4.1.2. *Avantajul*

(37) Potrivit jurisprudenței instanțelor din Uniune, noțiunea de ajutor cuprinde nu doar beneficii pozitive, ci și măsuri care reduc, în diferite forme, taxele cuprinse în mod normal în bugetul unei întreprinderi ([16]). Un avantaj poate fi acordat prin diferite tipuri de reducere a sarcinii fiscale a unei societăți și, în mod specific, printr-o reducere a cotei de impozitare, a bazei impozabile sau a cuantumului impozitului datorat ([17]). O măsură care implică o reducere a unui impozit sau a unei taxe generează un avantaj, deoarece plasează întreprinderile cărora li se aplică într-o situație financiară mai favorabilă decât a celorlalți contribuabili și conduce la o pierdere de venituri pentru stat ([18]).

(38) Legea prevede aplicarea progresivă a unor cote de impozitare tuturor întreprinderilor care sunt supuse impozitării vânzărilor cu amănuntul, iar sarcina fiscală a fiecărui comerciant cu amănuntul depinde de categoriile în care se încadrează cifra sa de afaceri.

(39) Efectul generat de caracterul progresiv al impozitului este de a crește nu doar cuantumul impozitului, ci și rata medie a impozitului perceput pe cifra de afaceri a unui comerciant cu amănuntul, realizată din vânzări cu amănuntul, atunci când cifra sa de afaceri crește și se încadrează în următoarea categorie superioară ([19]). Prin urmare, comercianții cu amănuntul care înregistrează o cifră de afaceri redusă fie nu sunt supuși impozitului pe vânzările cu amănuntul, fie sunt supuși impozitării la cote medii efective semnificativ mai reduse față de

([11]) Cauza C-399/08 P, Comisia/Deutsche Post, EU:C:2010:481, punctul 38 și jurisprudența citată.
([12]) Cauza C-399/08 P, Comisia/Deutsche Post, EU:C:2010:481, punctul 39 și jurisprudența citată.
([13]) A se vedea cauzele conexate C-106/09 P și C-107/09 P, Comisia/Guvernul Gibraltar și Regatul Unit, EU:C:2011:732, punctul 72 și jurisprudența citată în acestea.
([14]) Întreprinderile de comerț cu amănuntul care dețin și asigură funcționarea mai multor magazine într-un lanț de vânzare cu amănuntul și care sunt considerate, în scopul aplicării impozitului pe vânzările cu amănuntul, ca fiind o singură persoană impozabilă.
([15]) A se vedea cauza C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri, EU:C:2009:709, punctul 58.
([16]) Cauza C-143/99, Adria-Wien Pipeline, EU:C:2001:598, punctul 38.
([17]) A se vedea cauza C-66/02, Italia/Comisia, EU:C:2005:768, punctul 78; cauza C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze și alții, EU:C:2006:8, punctul 132; cauza C-522/13, Ministerio de Defensa și Navantia, EU:C:2014:2262, punctele 21-31.
([18]) Cauzele conexate C-393/04 și C-41/05, Air Liquide Industries Belgium, EU:C:2006:403, punctul 30, și cauza C-387/92, Banco Exterior de España, EU:C:1994:100, punctul 14.
([19]) Calculat ca impozit datorat de un contribuabil într-o anumită lună, care se împarte la cifra de afaceri realizată de acel contribuabil în luna respectivă.

comercianții cu amănuntul care înregistrează o cifră de afaceri ridicată, fiind astfel reduse costurile pe care întreprinderile cu o cifră de afaceri scăzută trebuie să le suporte față de întreprinderile care înregistrează o cifră de afaceri mare. Întrucât valoarea cifrei de afaceri realizate de o întreprindere se corelează într-o oarecare măsură cu dimensiunea întreprinderii respective, se poate spune că progresivitatea impozitului prevăzută de lege conferă un avantaj economic comercianților cu amănuntul mai mici, în detrimentul comercianților cu amănuntul mai mari, sub forma unei reduceri a sarcinii lor fiscale și a unei reduceri a cotei de impozitare medii efective la care sunt supuse întreprinderile respective. Într-adevăr, costul reprezentat de impozit la sfârșitul lunii pentru fiecare valoare a cifrei de afaceri de 100 PLN va fi zero pentru întreprinderile cu valori totale ale cifrei de afaceri care nu depășesc 17 milioane PLN; va crește progresiv spre 0,8 % pentru comercianții cu amănuntul care înregistrează valori totale ale cifrei de afaceri de peste 17 milioane PLN, însă fără a depăși pragul de 170 de milioane PLN; și va crește în continuare spre cota de 1,4 % pentru comercianții cu amănuntul care înregistrează valori totale ale cifrei de afaceri de peste 170 de milioane PLN, astfel cum se arată în tabelul de mai jos:

Cifra de afaceri (PLN)	Rata marginală (%)	Impozit (PLN)	Impozit/Cifră de afaceri (%)
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) Discriminarea între comercianții cu amănuntul sub aspectul aplicării cotei progresive de impozitare în funcție de dimensiunea acestora înseamnă, de asemenea, că li se oferă un avantaj comercianților cu amănuntul individuali care își desfășoară activitatea în cadrul unui sistem de franciză în calitate de francizați, întrucât sarcina lor fiscală este determinată pe baza cifrei de afaceri lunare a magazinelor lor individuale realizate din vânzările cu amănuntul, nu pe baza cifrei de afaceri realizate în cadrul întregului lanț din vânzările cu amănuntul, cum este cazul lanțurilor de comerț cu amănuntul care funcționează în cadrul unui sistem de holding ([20]).

4.1.3. *Selectivitate*

(41) O măsură este selectivă dacă favorizează anumite întreprinderi sau producția de anumite bunuri în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat. În cazul schemele de ajutoare, Curtea de Justiție a stabilit că selectivitatea măsurii ar trebui, în principiu, să fie evaluată prin intermediul unei analize în trei etape ([21]). În primul rând, se identifică regimul comun sau normal de impozitare aplicabil în statul membru: „sistemul de referință”. În al doilea rând, ar trebui să se stabilească dacă o măsură dată constituie o derogare de la sistemul respectiv în măsura în care aceasta face deosebirea între operatorii economici care, prin prisma obiectivelor inerente sistemului, se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă. Dacă măsura în cauză nu constituie o derogare de la sistemul de referință, aceasta nu este selectivă. În caz afirmativ, (și, prin urmare, dacă măsura este selectivă *prima facie*), trebuie să se stabilească, în cea de a treia etapă a analizei, dacă măsura derogatorie este justificată prin natura sau schema generală a sistemului de referință ([22]). În cazul în care o măsură selectivă *prima facie* se justifică prin natura sau schema generală a sistemului, aceasta nu va fi considerată selectivă și, astfel, nu va intra sub incidența articolului 107 alineatul (1) din tratat.

4.1.3.1. Sistem de referință

(42) Sistemul de referință este alcătuit dintr-un set coerent de norme care se aplică, în general, pe baza unor criterii obiective tuturor întreprinderilor care intră sub incidența domeniului său de aplicare, astfel cum este prevăzut în obiectivul acestuia.

([20]) Într-un sistem de franciză, fiecare francizat reprezintă o altă persoană impozabilă. În eventualitatea în care francizatul deține și asigură funcționarea unui singur magazin, impozitul pe cifra de afaceri se aplică la cifra de afaceri a magazinului respectiv. În sistemul de holding, un singur magazin nu reprezintă o persoană impozabilă. Impozitul și planul de aplicare a cotei progresive de impozitare se aplică la cifra de afaceri cumulată a tuturor magazinelor din cadrul holdingului.

([21]) A se vedea, spre exemplu, cauza C-279/08 P, Comisia/Țările de Jos (NOx), EU:C:2011:551; cauza C143/99, Adria-Wien Pipeline, EU:C:2001:598, cauzele conexate C-78/08-C-80/08, Paint Graphos și alții, EU:C:2011:550 și EU:C:2010:411, cauza C-308/01, GIL Insurance, EU:C:2004:252 și EU:C:2003:481.

([22]) Comunicarea Comisiei privind aplicarea normelor privind ajutorul de stat în cazul măsurilor referitoare la impozitarea directă a activităților economice (JO C 384, 10.12.1998, p. 3).

(43) Contrar celor susținute de Polonia, nu se poate spune că obiectivul impozitului pe vânzările cu amănuntul este de a finanța cheltuielile bugetare în cadrul programului 500+ pentru familii privind indemnizația pentru creșterea copilului. Polonia a confirmat că veniturile din impozite nu pot fi alocate integral și exclusiv pentru finanțarea unui tip prestabilit de cheltuieli, astfel că nu s-a stabilit o presupusă legătură nici între îngrijirea copilului și sectorul comerțului cu amănuntul, nici între costul programului de îngrijire a copilului și cuantumul cifrei de afaceri a comercianților cu amănuntul. Finanțarea programului 500+ pentru familii privind indemnizația pentru creșterea copilului nu poate fi considerată drept un obiectiv inerent aplicării impozitului pe vânzările cu amănuntul.

(44) Obiectivul aplicării impozitului pe vânzările cu amănuntul este mai degrabă acela de a impozita cifra de afaceri a tuturor operatorilor economici implicați în vânzarea de bunuri către consumatori care sunt persoane fizice. În contextul acestui obiectiv, toate întreprinderile care înregistrează o cifră de afaceri ca urmare a vânzării de bunuri către persoane fizice ar trebui considerate ca aflându-se într-o situație de fapt și de drept similară. Prin urmare, Comisia consideră că sistemul de referință este impozitul pe vânzările cu amănuntul aplicabil asupra cifrei de afaceri a întreprinderilor implicate în vânzarea cu amănuntul a tuturor tipurilor de bunuri în Polonia.

(45) Contrar a ceea ce susține Polonia ([23]), sistemul de referință nu ar trebui să se limiteze doar la întreprinderile care înregistrează o cifră de afaceri de peste 17 milioane PLN datorită faptului că cifra de afaceri lunară realizată din vânzarea cu amănuntul de către întreprinderi a căror cifră de afaceri nu depășește valoarea de 17 milioane PLN nu este supusă impozitării în conformitate cu legea. Excluderea respectivă se aplică în cazul tuturor întreprinderilor care realizează o cifră de afaceri din vânzarea de bunuri cu amănuntul, indiferent dacă acestea înregistrează o cifră de afaceri care depășește sau nu valoarea de 17 milioane PLN.

(46) De asemenea, Comisia nu consideră că aplicarea cotei progresive de impozitare prevăzute de legea menționată anterior face parte din sistemul de referință. Curtea de Justiție a menționat că nu este întotdeauna suficient să se limiteze analiza selectivității la problema dacă măsura constituie o derogare de la sistemul de referință, astfel cum este definit de către statul membru ([24]). Este, de asemenea, necesar să se evalueze dacă limitele sistemului respectiv au fost concepute de către statul membru în mod coerent sau, dimpotrivă, într-un mod clar arbitrar sau părtinitor, pentru a favoriza anumite întreprinderi față de altele. În caz contrar, în loc să prevadă norme generale aplicabile tuturor întreprinderilor, de la care să existe o derogare pentru anumite întreprinderi, statul membru ar putea obține același rezultat, eludând normele privind ajutorul de stat, prin adaptarea și combinarea normelor sale în așa fel încât însăși aplicarea acestora să conducă la aplicarea unor sarcini diferite asupra unor întreprinderi diferite ([25]). În acest sens, este deosebit de important să se reamintească faptul că Curtea de Justiție a susținut în mod consecvent faptul că articolul 107 alineatul (1) din tratat nu face deosebirea între măsurile de intervenție a statului prin referire la cauzele sau obiectivele acestora, ci le definește în raport cu efectele acestora și, astfel, independent de tehnicile utilizate ([26]).

(47) Rezultatul aplicării cotei progresive de impozitare prevăzute de lege este acela că întreprinderile care înregistrează o cifră de afaceri redusă din vânzările cu amănuntul fie nu sunt supuse impozitului pe vânzările cu amănuntul, fie sunt supuse impozitării la cote medii efective semnificativ mai reduse, mai exact pentru fiecare zlot polonez polonez din cifra de afaceri realizată, față de întreprinderile care înregistrează o cifră de afaceri ridicată, fiind astfel reduse costurile pe care întreprinderile cu o cifră de afaceri scăzută trebuie să le suporte față de întreprinderile care înregistrează o cifră de afaceri mare. Deoarece cota de impozitare medie efectivă este diferită pentru fiecare societate, Comisia nu poate să identifice o singură rată de referință. De asemenea, Polonia nu a prezentat nicio rată specifică ca fiind rata de referință sau rata „normală” și nici nu a explicat de ce o cotă mai ridicată ar fi justificată de circumstanțe excepționale în cazul comercianților cu amănuntul care înregistrează o cifră de afaceri mare sau de ce ar trebui să se aplice cote mai mici în cazul comercianților cu valori mai reduse ale cifrei de afaceri. Efectul aplicării cotei progresive de impozitare este, prin urmare, acela că întreprinderi diferite plătesc cote de impozitare efective diferite în funcție de cifra lor de afaceri lunară și, în consecință, de dimensiunea și modelul de funcționare al acestora. În consecință, se poate spune că respectiva cotă progresivă de impozitare introdusă prin lege este concepută special pentru a favoriza micii comercianți cu amănuntul față de cei mari, prin aplicarea unor cote de impozitare diferite asupra cifrei de afaceri lunare înregistrate de întreprinderi implicate în vânzarea de bunuri către consumatori care sunt persoane fizice și, astfel, supunerea întreprinderilor cu o cifră de afaceri mai mică la o cotă de impozitare medie efectivă mai mică față de întreprinderile cu o cifră de afaceri mai mare, care, de asemenea, tind să fie deținute de investitori străini ([27]), deși ambele tipuri de întreprinderi sunt implicate în aceeași activitate.

([23]) A se vedea considerentul 25.
([24]) Cauzele conexate C-106/09 P și C-107/09 P, Comisia și Spania/Guvernul Gibraltar și Regatul Unit, EU:C:2011:732.
([25]) *Ibidem*, punctul 92.
([26]) Cauza C-487/06 P, British Aggregates/Comisia, EU:C:2008:757, punctele 85 și 89 și jurisprudența citată, precum și cauza C-279/08 P, Comisia/Țările de Jos (NOx), EU:C:2011:551, punctul 51.
([27]) Cauzele conexate C-106/09 P și C-107/09 P, Comisia și Spania/Guvernul Gibraltar și Regatul Unit, EU:C:2011:732.

(48) Se poate spune că și discriminarea comercianților cu amănuntul la nivelul aplicării cotei progresive de impozitare în funcție de dimensiunea acestora presupune favorizarea comercianților cu amănuntul care își desfășoară activitatea în cadrul unui sistem de franciză sau în mod independent (spre exemplu, ca societate de drept civil), spre deosebire de cei care își desfășoară activitatea în cadrul unui holding.

(49) Întrucât Polonia a conceput impozitul în așa fel încât să favorizeze anumite întreprinderi [și anume comercianții cu amănuntul cu valori reduse ale cifrei de afaceri, micii comercianți cu amănuntul, și comercianții cu amănuntul care își desfășoară activitatea în cadrul unui sistem de franciză sau în mod independent (nu în cadrul unui lanț)], și să dezavantajeze alte întreprinderi (și anume, comercianții cu amănuntul cu valori mari ale cifrei de afaceri, marii comercianți cu amănuntul, și lanțuri de comerț cu amănuntul care funcționează în cadrul unui holding), sistemul de referință este în mod nejustificabil selectiv prin concepție prin prisma obiectivului impozitului, care este acela de a impozita cifra de afaceri a tuturor comercianților cu amănuntul. În consecință, Comisia consideră că sistemul de referință adecvat în acest caz este impunerea unei cote de impozitare unice (forfetare) asupra cifrei de afaceri înregistrate lunar din vânzările cu amănuntul, iar cota progresivă de impozitare să nu facă parte din sistemul în cauză.

4.1.3.2. Derogarea de la sistemul de referință

(50) În a doua etapă, este necesar să se stabilească dacă măsura constituie o derogare de la aplicarea normelor de referință în favoarea anumitor întreprinderi care se află într-o situație de fapt și de drept similară, având în vedere obiectivul inerent sistemului de referință.

(51) În temeiul articolului 6 alineatul (1) din lege, nu se percepe impozit pe cifra de afaceri înregistrată lunar de către comerciant din vânzările cu amănuntul, care nu depășește valoarea de 17 milioane PLN. Pentru un număr semnificativ de comercianți cu amănuntul, în special din subsectorul produselor de băcănie, scutirea respectivă înseamnă că acestea sunt scutite integral de la plata vreunui impozit pe cifra de afaceri realizată de aceștia din vânzările cu amănuntul, întrucât cifra lor de afaceri realizată lunar din activitatea respectivă se situează sub valoarea de 17 milioane PLN. Conform datelor publice ([28]), pentru luna septembrie 2016 au fost emise 109 declarații de impozit care stabilesc cuantumul impozitului datorat pentru vânzările cu amănuntul, în timp ce, conform estimărilor Ministerului Finanțelor din Polonia, aproximativ 200 000 de comercianți cu amănuntul își desfășoară activitatea în Polonia. În consecință, marea majoritate a întreprinderilor care își desfășoară activitatea în subsectorul produselor de băcănie din sectorul comerțului cu amănuntul în Polonia se situează sub pragul stabilit la articolul 6 alineatul (1) și nu plătesc impozit pe vânzările cu amănuntul.

(52) În ceea ce privește comercianții cu amănuntul care înregistrează lunar o cifră de afaceri de peste 17 milioane PLN: cifra de afaceri înregistrată lunar de aceștia sub acest prag este scutită de impozitare; cifra de afaceri înregistrată de aceștia peste valoarea de 17 milioane PLN, însă fără a depăși valoarea de 170 de milioane PLN, este supusă unei cote de impozitare de 0,8 %; și partea din cifra lor de afaceri, care depășește valoarea de 170 de milioane PLN, este impozitată la o cotă de 1,4 %.

(53) Polonia face deosebirea între „progresivitatea pe categorii" și „progresivitatea globală" și susține că, întrucât toate cotele de impozitare (și anume, scutirea fiscală echivalentă cotei de 0 %, precum și cota de 1,4 % și de 0,8 %) se aplică în aceleași condiții tuturor întreprinderilor, nu există nicio derogare de la sistemul de referință. Cu toate acestea, ambele tipuri de impozitare progresivă conduc la o aplicare a unor cote medii efective diferite în cazul unor societăți diferite în funcție de cifra de afaceri a acestora, care face obiectul impozitării, și, în cele din urmă, de dimensiunea acestora. Așa cum ilustrează următorul exemplu a trei comercianți cu amănuntul (persoane impozabile) care generează lunar valori ale cifrei de afaceri de 10 milioane PLN, de 100 de milioane PLN și, respectiv, de 750 de milioane PLN, deși toți comercianții cu amănuntul sunt supuși acelorași cote de impozitare și deși aceeași proporție din venitul lor se încadrează în același trei categorii, cotele de impozitare medii efective ale acestora diferă considerabil. Într-adevăr, pentru fiecare valoare de 100 PLN a cifrei de afaceri înregistrată, comerciantul cu amănuntul nr. 1 nu suportă plata niciunui impozit, comerciantul cu amănuntul nr. 2 suportă plata unui impozit de aproximativ 0,7 PLN, iar comerciantul cu amănuntul nr. 3 suportă plata unui impozit de aproximativ 1,2 PLN.

Venituri lunare din vânzările cu amănuntul	Comerciantul cu amănuntul nr. 1 10 milioane PLN	Comerciantul cu amănuntul nr. 2 100 de milioane PLN	Comerciantul cu amănuntul nr. 3 750 de milioane PLN
Impozitul datorat pentru partea din venituri care nu depășesc valoarea de 17 milioane PLN	0	0	0

([28]) A se vedea https://www.wiadomoscihandlowe.pl/artykuly/podatek-handlowy-w-praktyce-wiemy-ile-firm-zlozylo,9669/5. Valoarea impozitului datorat pe vânzările cu amănuntul, declarat de către toți contribuabilii, a fost de 114 milioane PLN pentru luna respectivă. Aproximativ 70 % din această sumă, și anume 78,9 milioane PLN, este datorată de către cei mai mari zece comercianți cu amănuntul care își desfășoară activitatea în Polonia, doar 12 comercianți cu amănuntul fiind supuși celei mai mari cote de impozitare de 1,4 %. A se vedea, se asemenea, „*Rynek detalicznego handlu spożywczego w Polsce*", Fundacja Republikańska, Varșovia 2016, cu privire la numărul comercianților cu amănuntul din Polonia.

Venituri lunare din vânzările cu amănuntul	Comerciantul cu amănuntul nr. 1 10 milioane PLN	Comerciantul cu amănuntul nr. 2 100 de milioane PLN	Comerciantul cu amănuntul nr. 3 750 de milioane PLN
Impozitul datorat pentru partea din venituri de peste 17 milioane PLN, însă fără a depăși valoarea de 170 de milioane PLN	—	664 000 PLN (82 999 999 PLN × 0,008)	1 224 000 PLN (152 999 999 PLN × 0,008)
Impozitul datorat pentru partea din venituri de peste 170 de milioane PLN	—	—	8 120 000 PLN (PLN 579 999 999 × 0,014)
Impozit total datorat	**0**	**664 000 PLN**	**9 344 000 PLN**
Cota de impozitare medie efectivă	**0 %**	**0,664 %**	**1,246 %**

(54) Astfel cum se demonstrează în acest tabel, tocmai cotele progresive și categoriile în funcție de care sunt aplicate acestea determină caracterul discriminatoriu al impozitului pe comerțul cu amănuntul în rândul comercianților cu amănuntul (ca persoane impozabile) în funcție de valoarea cifrei de afaceri a acestora și, astfel, de dimensiunea lor. Având în vedere caracterul progresiv al cotelor prevăzute prin lege, întreprinderile cu valori mari ale cifrei de afaceri sunt supuse atât unor cote marginale semnificativ mai mari, cât și unor cote de impozitare medii semnificativ mai mari comparativ cu operatorii care înregistrează valori scăzute ale cifrei de afaceri. Prin urmare, Comisia consideră că aplicarea cotei progresive de impozitare introduse prin lege constituie o derogare de la sistemul de referință, care constă în impunerea unei cote de impozitare unice (forfetare) asupra vânzărilor cu amănuntul ale tuturor întreprinderilor implicate în comerțul cu amănuntul în Polonia, în favoarea comercianților cu amănuntul care înregistrează o cifră de afaceri mai mică și, în consecință, a comercianților cu amănuntul mai mici.

(55) Având în vedere considerațiile de mai sus, Comisia consideră că măsura constituie o derogare de la sistemul de referință și că, prin urmare, aceasta este *prima facie* selectivă.

4.1.3.3. Justificare prin natura sau schema generală a sistemului

(56) După ce Comisia a demonstrat că o măsură de stat este *prima facie* selectivă, deoarece creează discriminare între întreprinderi care se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă în contextul sistemului de referință, este de competența statului membru să furnizeze o justificare pe baza naturii sau a schemei generale a sistemului respectiv. O măsură care constituie o derogare de la sistemul de referință nu este selectivă dacă se justifică prin natura sau schema generală a sistemului respectiv. Acest lucru este valabil în cazul în care tratamentul selectiv este determinat de mecanismele inerente necesare pentru funcționarea și eficiența sistemului ([29]).

(57) Polonia susține că, dacă se constată că aplicarea cotei progresive de impozitare este discriminatorie, ceea ce aceasta contestă, acest lucru este justificat de scopul redistributiv al acesteia, așa cum este cazul impozitelor pe profit. Polonia susține în continuare că întreprinderile care înregistrează valori ridicate ale cifrei de afaceri au o capacitate mai mare de plată, că astfel de întreprinderi beneficiază de economii de scară, că astfel de întreprinderi au capacitatea de a exercita presiuni asupra marjelor producătorilor și furnizorilor în beneficiul propriu și că astfel de întreprinderi recurg adesea la strategii de optimizare fiscală.

(58) Comisia reamintește faptul că legea prevede impozitarea întreprinderilor pe baza valorii cifrei de afaceri a acestora. Spre deosebire de impozitele pe profit ([30]), impozitul pe cifra de afaceri nu ia în considerare costurile suportate pentru realizarea de vânzări. Prin urmare, impozitele pe cifra de afaceri vizează societățile în funcție de dimensiunea lor, nu de profitabilitatea sau capacitatea de plată a acestora, de capacitatea acestora de a da randament ca urmare a economiilor de scară, de capacitatea lor de a influența marjele producătorilor și

([29]) A se vedea, spre exemplu, cauzele conexate C-78/08-C-80/08, Paint Graphos și alții, EU:C:2011:550, punctul 69.
([30]) A se vedea Comunicarea Comisiei privind aplicarea normelor privind ajutorul de stat în cazul măsurilor referitoare la impozitarea directă a activităților economice (JO C 384, 10.12.1998, p. 3), punctul 24. Afirmația cu privire la scopul redistributiv care poate justifica aplicarea unei cote progresive de impozitare vizează în mod explicit doar impozitul pe profit sau venit (net), nu impozitele pe cifra de afaceri.

furnizorilor în beneficiul propriu ([31]), precum și de capacitatea acestora de a exploata strategiile de optimizare fiscală presupuse de Polonia. În consecință, niciunul dintre acești factori nu poate constitui o justificare pentru aplicarea unei cote progresive de impozitare asupra cifrei de afaceri a unei întreprinderi.

(59) Aplicarea impozitelor progresive pe cifra de afaceri nu poate fi justificată decât prin natura și schema generală, și anume de logica internă a sistemului fiscal, în cazul în care obiectivul specific urmărit prin impozitare impune aplicarea unor cote progresive. De exemplu, în cazul unui impozit pe cifra de afaceri prevăzut a aborda anumite externalități negative, un anumit nivel de progresivitate ar putea fi justificat în cazul în care s-ar demonstra că externalitățile generate de activitățile supuse impozitului cresc progresiv și atunci când crește cifra de afaceri (sau dimensiunea) contribuabilului. Autoritățile poloneze nu au oferit o justificare în acest sens.

(60) În consecință, Comisia nu consideră că aplicarea cotelor progresive ale impozitului cu amănuntul este justificată prin natura și schema generală a sistemului fiscal de referință. Prin urmare, măsura conferă un avantaj selectiv întreprinderilor cu amănuntul care înregistrează o cifră de afaceri mai scăzută (și, astfel, întreprinderilor mai mici).

4.1.4. *O eventuală denaturare a concurenței și impactul asupra comerțului în interiorul Uniunii*

(61) În conformitate cu articolul 107 alineatul (1) din tratat, o măsură trebuie să denatureze sau să amenințe să denatureze concurența și să afecteze schimburile comerciale din interiorul Uniunii pentru a constitui ajutor de stat.

(62) Impozitul pe vânzările cu amănuntul se aplică în cazul tuturor întreprinderilor care realizează o cifră de afaceri din anumite vânzări cu amănuntul în Polonia. Comerțul cu amănuntul în Polonia este deschis concurenței și este caracterizat prin prezența operatorilor din alte state membre. În mod similar, comercianții cu amănuntul stabiliți în Polonia pot să fi dezvoltat sau să dezvolte în viitor activități în alte state membre. Prin urmare, orice ajutor acordat în favoarea anumitor operatori din industrie este susceptibil de a afecta comerțul din cadrul Uniunii.

(63) Într-adevăr, caracterul progresiv al impozitului pe vânzările cu amănuntul are o influență asupra situației concurențiale a întreprinderilor care sunt supuse acestuia. În măsura în care măsura în cauză degrevează întreprinderile care înregistrează valori mai scăzute ale cifrei de afaceri de o obligație fiscală pe care, în alte condiții, ar fi obligate să o achite, în cazul în care ar fi fost supuse aceleiași cote de impozitare ca și întreprinderile cu valori ridicate ale cifrei de afaceri, avantajul selectiv acordat în temeiul acestor măsuri constituie ajutor de exploatare. Curtea de Justiție a susținut în mod consecvent faptul că ajutoarele de exploatare denaturează concurența, astfel încât ar trebui să se considere că orice ajutor acordat acestor întreprinderi denaturează sau amenință să denatureze concurența prin consolidarea poziției financiare a acestora pe piața comerțului cu amănuntul din Polonia. În mod similar, cotele de impozitare mai ridicate pentru comercianții cu amănuntul mai mari (cu cifra de afaceri mai mare) ar putea să descurajeze vânzările marilor comercianți cu amănuntul și să reducă cota de piață a acestora sau să îi oblige pe aceștia să iasă de pe piață. Concurența ar fi denaturată, deoarece comercianții cu amănuntul nu doar ar concura pe baza randamentului și a competitivității lor pe piață, ci s-ar confrunta, de asemenea, cu un tratament fiscal diferențiat în funcție de valoarea cifrei lor de afaceri, care nu ar fi justificat de externalitățile negative pe care aceștia le impun.

(64) În ceea ce privește observațiile Poloniei cu privire la structura sectorului comerțului cu amănuntul, Comisia ia act de faptul că Polonia susține ([32]) că prin aplicarea cotelor progresive de impozitare sunt limitate schimbările nefavorabile apărute la nivelul profilului comerțului (dispariția comerțului la scară redusă corelată cu o creștere a comerțului la scară largă) care, potrivit Poloniei, denaturează în prezent concurența, nu constituie altceva decât confirmarea faptului că măsura a fost adoptată cu scopul de a influența mediul concurențial din sectorul comerțului cu amănuntul în această țară.

(65) În consecință, Comisia consideră că măsura denaturează sau amenință să denatureze concurența și are un efect asupra comerțului în interiorul Uniunii.

4.1.5. *Concluzie*

(66) Întrucât toate condițiile prevăzute la articolul 107 alineatul (1) din tratat sunt îndeplinite, Comisia concluzionează că taxa pe vânzările cu amănuntul, cu sistemul aferent de aplicare a unor rate progresive de impozitare, constituie ajutor de stat în sensul dispoziției respective.

([31]) În plus, o rețea de francizați care funcționează sub aceeași marcă poate exercita și în mod colectiv o influență similară asupra marjelor producătorilor și furnizorilor ca operatori mari integrați și, eventual, să abuzeze de aceasta. Totuși, aceștia sunt tratați în mod diferit în scopul aplicării impozitului pe vânzările cu amănuntul.

([32]) A se vedea declarația Poloniei din 7 noiembrie 2016 adresată Comisiei ca răspuns la decizia de inițiere a procedurii.

4.2. **Compatibilitatea ajutorului cu piața internă**

(67) Ajutorul de stat este considerate a fi compatibil cu piața internă dacă se încadrează în oricare dintre categoriile enumerate la articolul 107 alineatul (2) din tratat ([33]) și poate fi considerat compatibil cu piața internă dacă se constată de către Comisie că se încadrează în oricare dintre categoriile enumerate la articolul 107 alineatul (3) din tratat ([34]). Cu toate acestea, statul membru care acordă ajutorul este cel care are sarcina de a dovedi că ajutorul de stat acordat de acesta este compatibil cu piața internă în conformitate cu articolul 107 alineatul (2) sau (3) din tratat ([35]).

(68) Comisia precizează că autoritățile poloneze nu au adus niciun argument pentru a justifica de ce impozitul pe vânzările cu amănuntul ar fi compatibil cu piața internă. Polonia nu a formulat observații cu privire la îndoielile exprimate în decizia de inițiere a procedurii în ceea ce privește compatibilitatea măsurii.

(69) Comisia consideră că niciuna dintre excepțiile menționate în dispozițiile menționate anterior nu se aplică, întrucât măsura nu pare să urmărească realizarea niciunui obiectiv dintre cele enumerate în respectivele dispoziții. În consecință, măsura nu poate fi declarată compatibilă cu piața internă.

4.3. **Recuperarea ajutorului**

(70) Legea nu a fost nici notificată vreodată, nici declarată compatibilă cu piața internă de către Comisie. Întrucât măsura respectivă constituie ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat și ajutor nou în sensul articolului 1 litera (c) din Regulamentul (UE) 2015/1589, fiind pusă în aplicare cu încălcarea clauzei suspensive prevăzute la articolul 108 alineatul (3) din tratat, aceasta constituie, de asemenea, ajutor ilegal în sensul articolului 1 litera (f) din Regulamentul (UE) 2015/1589.

(71) Consecința constatării faptului că legea constituie ajutor de stat ilegal și incompatibil este aceea că ajutorul trebuie să fie recuperat de la beneficiarii săi în conformitate cu articolul 16 din Regulamentul (UE) 2015/1589.

(72) Cu toate acestea, ca urmare a ordinului de suspendare emis de Comisie în decizia sa de inițiere a procedurii, Polonia a confirmat prin scrisoarea din 7 noiembrie 2016 că a suspendat plata impozitului pe vânzările cu amănuntul prevăzut prin lege.

(73) Prin urmare, niciun ajutor de stat nu a fost acordat efectiv în cadrul măsurii. Din acest motiv, nu este necesar să se solicite recuperarea.

5. **CONCLUZIE**

(74) Comisia consideră că Polonia a aplicat ajutorul în mod ilegal, cu încălcarea articolului 108 alineatul (3) din tratat.

(75) Prezenta decizie nu aduce atingere unei eventuale proceduri desfășurate în temeiul articolului 258 din TFUE cu privire la conformitatea măsurii cu libertățile fundamentale prevăzute de tratat, în special cu libertatea de stabilire, astfel cum este garantată prin articolul 49 din tratat,

ADOPTĂ PREZENTA DECIZIE:

Articolul 1

Impozitul pe vânzările cu amănuntul, cu aplicarea cotelor progresive de impozitare, astfel cum a fost introdus prin Legea din 6 iulie 2016 privind impozitul pe vânzările cu amănuntul, constituie ajutor de stat incompatibil cu piața internă în sensul articolului 107 alineatul (1) din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, care a fost pus în aplicare în mod ilegal de către Polonia, cu încălcarea articolului 108 alineatul (3) din tratatul respectiv.

Articolul 2

Polonia anulează toate plățile neachitate ale ajutorului, care sunt prevăzute prin măsura menționată la articolul 1, de la data adoptării prezentei decizii.

([33]) Excepțiile prevăzute la articolul 107 alineatul (2) din tratat vizează: (a) ajutoarele sociale acordate consumatorilor individuali; (b) ajutoarele pentru compensarea pagubelor cauzate de dezastre naturale sau de situații excepționale; și (c) ajutoarele acordate anumitor regiuni ale Republicii Federale Germania.

([34]) Excepțiile prevăzute la articolul 107 alineatul (3) din tratat vizează: (a) ajutoarele pentru promovarea dezvoltării anumitor zone; (b) ajutoarele prevăzute pentru anumite proiecte importante de interes european comun sau pentru a remedia o perturbare gravă a economiei unui stat membru; (c) ajutoarele pentru dezvoltarea anumitor activități sau regiuni economice; (d) ajutoarele destinate promovării culturii și conservării patrimoniului; și (e) ajutoarele prevăzute printr-o decizie a Consiliului.

([35]) Cauza T-68/03, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Comisia, EU:T:2007:253, punctul 34.

Articolul 3

Polonia asigură punerea în aplicare a prezentei decizii în termen de patru luni de la data notificării acesteia.

Articolul 4

(1) În termen de două luni de la notificarea prezentei decizii, Polonia transmite o descriere detaliată a măsurilor deja adoptate și a celor planificate în vederea respectării prezentei decizii.

(2) Polonia informează Comisia cu privire la evoluția măsurilor naționale luate pentru punerea în aplicare a prezentei decizii. Aceasta prezintă imediat, la simpla cerere a Comisiei, informații cu privire la măsurile luate deja și la cele planificate în vederea respectării prezentei decizii.

Articolul 5

Prezenta decizie se adresează Republicii Polonia.

Adoptată la Bruxelles, 30 iunie 2017.

Pentru Comisie
Margrethe VESTAGER
Membră a Comisiei