ROZHODNUTIE KOMISIE (EÚ) 2018/160

z 30. júna 2017

o štátnej pomoci SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN), ktorú poskytlo Poľsko vo veci dane v maloobchodnom sektore

[oznámené pod číslom C(2017) 4449]

(Iba poľské znenie je autentické)

(Text s významom pre EHP)

EURÓPSKA KOMISIA,

so zreteľom na Zmluvu o fungovaní Európskej únie, a najmä na jej článok 108 ods. 2 prvý pododsek,

so zreteľom na Dohodu o Európskom hospodárskom priestore, a najmä na jej článok 62 ods. 1 písm. a),

po vyzvaní zainteresovaných strán, aby predložili svoje pripomienky v súlade s uvedenými ustanoveniami ([1]),

keďže:

1. POSTUP

(1) Komisia sa na základe novinových článkov publikovaných vo februári 2016 dozvedela, že Poľsko zvažuje prijatie zákona, ktorým sa zavedie daň z obratu v maloobchodnom sektore charakterizovaná systémom progresívnej sadzby.

(2) Útvary Komisie poslali 11. februára a 30. mája 2016 poľským orgánom listy, v ktorých žiadali viac informácií o plánovanom zákone a vyzvali Poľsko, aby s nimi tento zákon prekonzultovalo pred jeho prijatím. V uvedených listoch takisto zdôraznili podobnosti tohto zákona s poplatkom za inšpekciu potravinových reťazcov v Maďarsku, v prípade ktorého Komisia začala formálne vyšetrovanie štátnej pomoci, a vysvetlili predbežné posúdenie štátnej pomoci týkajúce sa uvedeného poplatku v rozhodnutí o začatí konania ([2]). Útvary Komisie napokon informovali Poľsko, že ak bude opatrenie zahŕňajúce štátnu pomoc zavedené bez predchádzajúceho súhlasu Komisie, Komisia by mohla vydať príkaz na pozastavenie pomoci.

(3) Poľské orgány odpovedali na tieto listy 2. marca a 27. júna 2016. Listom z 2. marca 2016 sa poľské orgány zaviazali oboznámiť Komisiu s návrhom zákona po jeho dokončení. Listom z 27. júna 2016 poľské orgány informovali Komisiu, že návrh zákona už bol predložený poľskému parlamentu a že bude prijatý v krátkom čase. Útvarom Komisie poskytli aj text návrhu zákona.

(4) Dňa 6. júla 2016 poľský parlament prijal zákon o dani z maloobchodného predaja (USTAWA z dnia 6. lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej ([3]), ďalej len „zákon“). Zákon nadobudol účinnosť 1. septembra 2016.

(5) Listom z 8. júla 2016 Komisia informovala Poľsko o svojom predbežnom stanovisku, že maloobchodná daň podľa tohto zákona (ďalej len „maloobchodná daň“) predstavuje štátnu pomoc, a požiadala poľské orgány, aby vyjadrili svoje stanoviská k možnosti, že Komisia vydá príkaz na pozastavenie pomoci. Odpoveď bola Komisii doručená 22. júla 2016.

(6) Dňa 4. augusta 2016 bola Komisii doručená sťažnosť týkajúca sa štátnej pomoci v súvislosti s tým istým opatrením.

([1]) Ú. v. EÚ C 406, 4.11.2016, s. 76.

([2]) Pozri rozhodnutie Komisie vo veci zmeny poplatku za inšpekciu potravinových reťazcov v Maďarsku (Ú. v. EÚ C 277, 21.8.2015, s. 12). Pozri aj rozhodnutia Komisie v týchto veciach: SA.39235 – Maďarská daň z reklamy (Ú. v. EÚ C 136, 24.4.2015, s. 7) a SA.41187 – Zdravotný príspevok podnikov tabakového priemyslu v Maďarsku (Ú. v. EÚ C 277, 21.8.2015, s. 24).

([3]) Pozri Zbierku zákonov z roku 2016, bod 1155.

(7) Listom z 19. septembra 2016 Komisia informovala Poľsko, že sa rozhodla začať konanie stanovené v článku 108 ods. 2 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ďalej len „zmluva“), pokiaľ ide o uvedené opatrenie pomoci (ďalej len „rozhodnutie o začatí konania“). Komisia požiadala aj o okamžité pozastavenie opatrenia v súlade s článkom 13 ods. 1 nariadenia Rady (EÚ) 2015/1589 ([4]).

(8) Rozhodnutie o začatí konania bolo uverejnené v *Úradnom vestníku Európskej únie* ([5]). Komisia vyzvala zainteresované strany, aby predložili pripomienky k uvedenému opatreniu pomoci.

(9) Poľsko predložilo svoje pripomienky k rozhodnutiu o začatí konania listom zo 7. novembra 2016. Komisia nedostala pripomienky od zainteresovaných strán.

(10) Nariadením poľského ministra rozvoja a financií, ktoré nadobudlo účinnosť 19. októbra 2016, Poľsko pozastavilo výber maloobchodnej dane s platnosťou pre obrat dosiahnutý v období od 1. septembra 2016 do 31. decembra 2016 ([6]). Poľský parlament prijal 15. novembra 2016 zákon, ktorý nadobudol účinnosť 22. decembra 2016 ([7]) a ktorým sa pozastavuje uplatňovanie dane z maloobchodného predaja do 1. januára 2018.

(11) Listom z 11. januára 2017 Komisia informovala Poľsko, že nedostala žiadne pripomienky od zainteresovaných strán, a vyzvala poľské orgány, aby prerokovali s útvarmi Komisie svoje pripomienky, ako aj akékoľvek prípadné plánované zmeny zákona. Rokovanie vo forme videokonferencie sa uskutočnilo 14. marca 2017.

2. **PODROBNÝ OPIS OPATRENIA POMOCI**

(12) Zákonom sa zavádza daň v maloobchodnom sektore v Poľsku.

(13) Podľa článku 5 zákona sa daň vzťahuje na obrat dosiahnutý predajom tovarov fyzickým osobám, ktoré nevykonávajú žiadnu hospodársku činnosť (spotrebitelia). Zdaniteľnou osobou je podľa článku 4 zákona maloobchodný predajca, ktorým je fyzická osoba, spoločnosť podľa občianskeho práva (spółka cywilna), organizačná jednotka bez právnej subjektivity a morálny subjekt, ako sú napríklad osobné spoločnosti (spółki osobowe) a iné spoločnosti, na ktoré sa vzťahuje dokument kodeks spolek handlowych [spoločnosti s ručením obmedzeným (z.o.o.) a akciové spoločnosti (S.A.)] ([8]).

(14) Podľa článku 8 zákona povinnosť zaplatiť daň z obratu vzniká, keď zdaniteľná osoba dosiahne mesačný obrat vyšší než 17 miliónov PLN. Podľa článku 6 ods. 1 zákona je základom dane výška obratu z maloobchodného predaja vykonaného počas jedného mesiaca presahujúca sumu 17 miliónov PLN. Maloobchodná daň je splatná každý mesiac do 25. dňa v mesiaci nasledujúcom po mesiaci, v ktorom bol zdanený príjem dosiahnutý.

(15) V článku 9 zákona sú stanovené dve sadzby dane:

— sadzba dane je stanovená na 0,8 % v prípade podnikov s mesačným obratom z maloobchodného predaja vyšším než 17 miliónov PLN (≈ 4 milióny EUR ([9])), ale nepresahujúcim sumu 170 miliónov PLN (≈ 40 miliónov EUR) a

— sadzba dane je stanovená na 1,4 % v prípade podnikov s mesačným obratom z maloobchodného predaja vyšším než 170 miliónov PLN.

(16) Vzhľadom na článok 6 ods. 1 a článok 8 zákona, na základe ktorých sa vylučuje časť mesačného obratu podnikov z maloobchodného predaja nepresahujúca sumu 17 miliónov PLN, schéma maloobchodnej dane sa dá považovať za schému založenú na systéme progresívnej sadzby pozostávajúcom z troch rôznych pásem mesačného obratu, na ktoré sa vzťahujú tri rôzne sadzby dane: sadzba dane 0 % v prípade mesačného obratu z maloobchodného predaja nepresahujúceho sumu 17 miliónov PLN, sadzba dane 0,8 % v prípade mesačného obratu vyššieho než 17 miliónov PLN, ale nepresahujúceho sumu 170 miliónov PLN, a sadzba dane 1,4 % v prípade mesačného obratu z maloobchodného predaja vyššieho než 170 miliónov PLN.

([4]) Nariadenie Rady (EÚ) 2015/1589 z 13. júla 2015 stanovujúce podrobné pravidlá na uplatňovanie článku 108 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (Ú. v. EÚ L 248, 24.9.2015, s. 9).
([5]) Pozri poznámku pod čiarou č. 1.
([6]) Pozri Zbierku zákonov z roku 2016, bod 1723.
([7]) Pozri Zbierku zákonov z roku 2016, bod 2099.
([8]) Vymedzenie pojmu maloobchodného predajcu je uvedené v článku 3 ods. 4 zákona.
([9]) Pri kurze 1 PLN ≈ 0,238 EUR.

3. FORMÁLNE VYŠETROVACIE KONANIE

3.1. Dôvody na začatie formálneho vyšetrovacieho konania

(17) Komisia začala formálne vyšetrovacie konanie, pretože v danom štádiu zastávala názor, že systém progresívnej sadzby poľskej dane v maloobchodnom sektore predstavuje neoprávnenú a nezlučiteľnú štátnu pomoc.

(18) Komisia sa predovšetkým domnievala, že zákon vytvára rozdiely medzi podnikmi pôsobiacimi v oblasti maloobchodného predaja na základe ich obratu, a teda ich veľkosti, a poskytuje selektívnu výhodu podnikom s nižším obratom, a teda menším podnikom. Poľsko nepredložilo presvedčivé vysvetlenie, prečo sa väčší a menší maloobchodní predajcovia nachádzajú v rozličnej skutkovej a právnej situácii pri stanovení dane z maloobchodného predaja. Poľsko preto nepreukázalo, že opatrenie bolo odôvodnené povahou alebo všeobecnou schémou daňového systému. Komisia preto predbežne zastávala názor, že zákon viedol ku vzniku štátnej pomoci, keďže žiadna z ostatných podmienok stanovených v článku 107 ods. 1 zmluvy zrejme nebola splnená.

(19) Napokon Komisia vzniesla námietky, pokiaľ ide o zlučiteľnosť zákona s vnútorným trhom. Komisia poznamenala, že sa zrejme neuplatnila žiadna z výnimiek stanovených v článku 107 ods. 2 alebo 3 zmluvy a že Poľsko ani nepredložilo žiadny argument, prečo bude maloobchodná daň zlučiteľná s vnútorným trhom. Komisia ďalej pripomenula, že nemôže vyhlásiť za zlučiteľné opatrenie štátnej pomoci, ktoré predstavuje nezrušiteľné porušenie iných noriem práva Únie, ako sú napríklad základné slobody stanovené v zmluve alebo ustanovenia nariadení a smerníc Únie. Komisia v danom štádiu nemohla vylúčiť, že opatrenie je zamerané predovšetkým na podniky so zahraničným vlastníkom, čo by mohlo predstavovať porušenie článku 49 zmluvy, v ktorom je stanovená základná sloboda usadiť sa.

3.2. Pripomienky Poľska

(20) Poľské orgány zastávajú názor, že opis maloobchodnej dane v rozhodnutí o začatí konania ako systému, ktorý obsahuje tri rôzne pásma a sadzby dane, je nesprávny. Podľa názoru poľských orgánov má maloobchodná daň iba dve sadzby, keďže príjmy nepresahujúce sumu 17 miliónov PLN vôbec dani nepodliehajú, bez ohľadu na druh podniku dosahujúceho príjem a na celkovú sumu príjmov dosiahnutých v danom mesiaci. Podľa ich názoru je oslobodenie od dane odlišné od nulovej sadzby dane a prahové hodnoty sa uplatňujú na všetky zdaniteľné osoby „za rovnakých a objektívnych podmienok“.

(21) Pokiaľ ide o účel dane, poľské orgány zdôrazňujú, že príjmy, ktoré by mala priniesť maloobchodná daň, budú určené na financovanie programu prídavkov na deti 500+. Vzhľadom na odhadovaný rozpočet tohto programu (t. j. približne 16 miliárd PLN v roku 2016 a približne 22 miliárd PLN v nasledujúcich rokoch) by sa však jeho financovanie iba čiastočne zabezpečovalo prostredníctvom maloobchodnej dane (t. j. z očakávaných výnosov za celý rok približne 1,6 miliardy PLN v roku 2017). Poľsko takisto tvrdí, že program prídavkov na deti 500+ okrem toho, že predstavuje náklady, by mal aj kladný vplyv na hospodárstvo prostredníctvom zvýšenia spotreby, a teda by priamo ovplyvňoval príjmy maloobchodných predajcov.

(22) Pokiaľ ide o financovanie opatrenia zo štátnych prostriedkov, Poľsko tvrdí, že štruktúra dane nezahŕňa príjmy, ktorých sa vzdáva a ktoré by sa za normálnych okolností získavali od maloobchodných predajcov. Poľské orgány predovšetkým trvajú na tom, že nezdaniteľná suma a znížená sadzba dane 0,8 % sa vzťahujú na všetky spoločnosti a že poľský štát sa vzdáva prostriedkov, ktoré by inak mohol získať od všetkých podnikov a nielen od tých menších.

(23) Poľsko ďalej zastáva názor, že sa musí rozlišovať medzi „celkovým progresívnym zdaňovaním“, keď sa rôzne sadzby uplatňujú na celý obrat podnikov v závislosti od veľkosti tohto obratu, a „progresívnym zdaňovaním v pásmach“, keď sa rôzne sadzby uplatňujú na rôzne časti (pásma) obratu všetkých podnikov. Progresívne zdaňovanie v pásmach podľa názoru Poľska nepredstavuje žiadnu selektívnu výhodu, pretože rovnaké daňové triedy sa uplatňujú na všetky maloobchodné podniky. Poľsko predovšetkým tvrdí, že progresívna povaha dane nepredstavuje výhodu pre menšie podniky, keďže nezdaniteľná suma a znížená sadzba dane 0,8 % znižujú prevádzkové náklady podnikov s vyšším aj nižším príjmom. V prípade Poľska platí, že čím vyššie príjmy podnik dosahuje, tým väčšiu pomoc tento podnik dostáva.

(24) Poľsko okrem toho tvrdí, že Komisia nesprávne identifikovala príjemcov výhod, pretože nie vždy je pravdou, že podniky s nižšími príjmami sú menšie podniky a podniky dosahujúce vyššie príjmy sú väčšie podniky. Podľa Poľska v skutočnosti príjmy podnikov nesúvisia priamo, alebo prinajmenšom nie výlučne, s ich veľkosťou.

(25) Pokiaľ ide o selektívnosť opatrenia, Poľsko vyvracia referenčný systém určený Komisiou a tvrdí, že iba zdaňovanie príjmov v maloobchodnom sektore presahujúcich sumu 17 miliónov PLN mesačne by sa malo považovať za referenčný systém. Dôvodom je podľa jeho tvrdenia skutočnosť, že príjmy nepresahujúce sumu 17 miliónov PLN maloobchodnej dani nepodliehajú. Poľsko ďalej tvrdí, že štruktúra systému nie je svojvoľná ani predpojatá a že oslobodenie od dane sa uplatňuje na všetky zdaniteľné osoby. S odkazom na odôvodnenie 26 rozhodnutia o začatí konania zároveň tvrdí, že nie je možné dospieť k záveru, že opatrenie predstavuje štátnu pomoc, bez stanovenia jedinej referenčnej sadzby, ktorá slúži ako referenčný bod.

(26) Po druhé, ako odpoveď na odôvodnenie 32 rozhodnutia o začatí konania Poľsko tvrdí, že priemerná sadzba maloobchodnej dane, ako ju určila Komisia, je umelo vytvorená. Podľa neho štruktúra maloobchodnej dane je založená na konkrétnych sadzbách priradených *ex ante* dvom konkrétnym pásmam, pričom tieto sadzby sa uplatňujú rovnako na všetky zdaniteľné osoby. Okrem toho, „progresívne zdaňovanie v pásmach“ nie je selektívne, keďže znížené sadzby sa uplatňujú za rovnakých podmienok na všetky podniky bez ohľadu na ich veľkosť. V dôsledku toho, podľa názoru Poľska, neexistuje rozdielne zaobchádzanie s podnikmi, ktoré sa nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii.

(27) Na základe uvedených skutočností Poľsko tvrdí, že nie je potrebné predkladať odôvodnenie povahy alebo celkovej štruktúry systému. Poľské orgány napriek tomu tvrdia, že prístup k progresívnemu systému maloobchodnej dane a k progresívnemu systému dane z príjmu by mal byť rovnaký a že oba prístupy by sa mali považovať za odôvodnené na účely redistribúcie. Poľsko však neposkytuje žiadne ďalšie argumenty, ktoré by podporovali toto údajné odôvodnenie.

(28) Pokiaľ ide o vplyv na obchod a o narušenie hospodárskej súťaže, Poľsko predložilo štruktúru svojho maloobchodného sektora a poznamenáva, že obchody dosahujúce najvyššie príjmy (v nákupných strediskách) sú zvyčajne umiestnené v mestách, čo im zabezpečuje vyššiu frekvenciu zákazníkov, než je to v prípade obchodov umiestnených mimo miest, kde zákazníci musia znášať cestovné náklady. Naproti tomu malé obchody sú umiestnené v malých mestách a na vidieku, kde je situácia opačná (obchody sú ťažšie dostupné a frekvencia a obrat sú nižšie). Poľsko ďalej poznamenalo, že v skupine predajcov s najvyššími príjmami sa bežne využívajú postupy daňovej optimalizácie, čo ich vedie k neplateniu dane z príjmov právnických osôb, a že predajcovia s najvyšším obratom využívajú výhody úspor z rozsahu (čím viac predajú, tým nižšie sú jednotkové náklady) a snažia sa uplatniť svoj vplyv na znižovanie marže výrobcov a dodávateľov vo svoj prospech. Poľsko napokon poznamenalo, že rozvojom moderného obchodu v krajine sa výrazne oslabil segment nezávislých maloobchodných predajcov (51 % trhu v roku 2008 a 37 % v roku 2015).

(29) Poľsko dospelo k záveru, že: i) aj keby sa mala maloobchodná daň považovať za selektívnu, hospodárska súťaž by nebola narušená, pretože veľkí predajcovia už majú výraznú konkurenčnú výhodu oproti malým predajcom, a ii) progresívne sadzby maloobchodnej dane obmedzujú negatívne zmeny v štruktúre obchodu (miznutie drobného obchodu spojené s rozširovaním obchodu veľkého formátu), ktoré v súčasnosti narušujú hospodársku súťaž.

(30) Poľsko napokon tvrdí, že rozhodnutie o začatí konania neodôvodnene obmedzuje autonómiu členských štátov pri príprave ich fiškálnej politiky. Podľa Poľska je vecou štátu vypracovať štruktúru dane, ktorú zavádza, t. j. stanoviť predmet, daňový základ a sadzby, ktoré sú optimálne z hľadiska vykonávanej fiškálnej politiky.

3.3. **Pripomienky zainteresovaných strán**

(31) Komisia nedostala žiadne pripomienky od zainteresovaných strán.

4. **POSÚDENIE POMOCI**

(32) Ako odpoveď na tvrdenie Poľska v reakcii na rozhodnutie o začatí konania, že maloobchodná daň predstavuje opatrenie priameho zdanenia a že teda Komisia vykonávaním svojej právomoci v oblasti štátnej pomoci neodôvodnene obmedzuje autonómiu štátu pri príprave fiškálnej politiky, Komisia predbežne pripomína, že hoci členské štáty majú fiškálnu autonómiu v oblasti priamych daní, každé fiškálne opatrenie, ktoré členský štát prijme, musí byť v súlade s článkom 107 zmluvy ([10]).

([10]) Pozri spojené veci C-182/03 a C-217/03, Belgicko a Forum 187 ASBL/Komisia, EU:C:2006:416, bod 81, spojené veci C-106/09 P a C-107/09 P, Komisia/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, EU:C:2011:732, vec C-417/10, 3M Italia, EU:C:2012:184, bod 25 a uznesenie vo veci C-529/10, Safilo, EU:C:2012:188, bod 18. Pozri aj vec T-538/11, Belgicko/Komisia, EU:T:2015:188, bod 66.

4.1. **Existencia pomoci**

(33) Podľa článku 107 ods. 1 zmluvy každá pomoc poskytovaná členským štátom alebo akoukoľvek formou zo štátnych prostriedkov, ktorá narúša hospodársku súťaž alebo hrozí narušením hospodárskej súťaže tým, že zvýhodňuje určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru, je nezlučiteľná s vnútorným trhom, pokiaľ ovplyvňuje obchod medzi členskými štátmi. Aby bolo opatrenie kvalifikované ako pomoc v zmysle článku 107 ods. 1, musia byť splnené všetky podmienky uvedené v tomto ustanovení ([11]). Je preto osvedčeným prístupom, že na to, aby bolo opatrenie kvalifikované ako štátna pomoc, po prvé musí existovať zásah štátu alebo zo štátnych prostriedkov, po druhé zásah musí mať schopnosť ovplyvňovať obchod medzi členskými štátmi, po tretie musí poskytovať selektívnu výhodu podniku a po štvrté, musí narúšať hospodársku súťaž alebo hroziť narušením hospodárskej súťaže ([12]).

4.1.1. *Štátne prostriedky a pripísateľnosť štátu*

(34) Opatrenie predstavuje štátnu pomoc, ak je pripísateľné členskému štátu a ak je financované zo štátnych prostriedkov.

(35) Keďže maloobchodná daň vyplýva zo zákona poľského parlamentu, je jasne pripísateľná poľskému štátu.

(36) Pokiaľ ide o financovanie opatrenia zo štátnych prostriedkov, podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora opatrenie, ktorým orgány verejnej moci poskytujú určitým podnikom daňové výnimky, ktoré, aj keď nezahŕňajú pozitívny prevod štátnych prostriedkov, stavajú nimi dotknuté osoby do výhodnejšej finančnej situácie v porovnaní s inými daňovníkmi, predstavuje štátnu pomoc ([13]). V odôvodneniach 37 až 60 Komisia preukáže, že systém progresívnej sadzby maloobchodnej dane opísaný v odôvodneniach 15 a 16 vedie k tomu, že Poľsko sa zrieka daňového príjmu, ktorý by inak bolo oprávnené vyberať od maloobchodných predajcov s nižšou úrovňou obratu (a teda menších maloobchodných predajcov), ak by podliehali maloobchodnej dani s rovnakou priemernou efektívnou sadzbou ako maloobchodní predajcovia s vyššou úrovňou obratu (a teda väčší maloobchodní predajcovia). Diskriminácia medzi maloobchodnými predajcami na základe ich veľkosti v rámci systému progresívnej sadzby zjavne vedie k tomu, že Poľsko sa zrieka daňového príjmu, ktorý by inak bolo oprávnené vyberať od maloobchodných podnikov fungujúcich na základe franchisingového modelu v porovnaní s maloobchodným podnikom fungujúcim na základe modelu holdingovej spoločnosti ([14]). Zrieknutím sa týchto príjmov maloobchodná daň vytvára stratu štátnych prostriedkov v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy ([15]).

4.1.2. *Výhoda*

(37) V zmysle judikatúry súdov Únie zahŕňa pojem pomoci nielen pozitívne výhody, ale aj opatrenia, ktoré rôznymi formami zmenšujú poplatky bežne zahrnuté v rozpočte daného podniku ([16]). Výhoda sa môže poskytnúť prostredníctvom rôznych typov zníženia daňového zaťaženia spoločnosti, najmä prostredníctvom zníženia uplatniteľnej sadzby dane, daňového základu alebo splatnej sumy dane ([17]). Opatrenie pozostávajúce zo zníženia dane alebo odvodu poskytuje výhodu, keďže dotknuté podniky vďaka nemu získavajú výhodnejšiu finančnú pozíciu ako iní daňoví poplatníci, čo vedie k strate štátneho príjmu ([18]).

(38) Zákonom sa zavádza systém progresívnej sadzby, ktorý sa uplatňuje na všetky podniky podliehajúce maloobchodnej dani, a daňové zaťaženie každého maloobchodného predajcu závisí od pásma, do ktorého patrí jeho obrat.

(39) Následkom progresívnej povahy dane je, že keď sa obrat z maloobchodného predaja maloobchodného predajcu zvýši a dosiahne nasledujúce vyššie pásmo, vzrastie nielen suma dane, ale aj priemerná percentuálna výška dane uloženej na uvedený obrat ([19]). V dôsledku toho maloobchodní predajcovia s nízkym obratom buď nepodliehajú maloobchodnej dani, alebo podliehajú dani s podstatne nižšou priemernou efektívnou sadzbou než

([11]) Pozri vec C-399/08 P, Komisia/Deutsche Post, EU:C:2010:481, bod 38 a citovanú judikatúru.
([12]) Pozri vec C-399/08 P, Komisia/Deutsche Post, EU:C:2010:481, bod 39 a citovanú judikatúru.
([13]) Pozri spojené veci C-106/09 P a C-107/09 P, Komisia/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, EU:C:2011:732, bod 72 a citovanú judikatúru.
([14]) Maloobchodné podniky, ktoré vlastnia a prevádzkujú viaceré obchody maloobchodného reťazca a na účely maloobchodnej dane sa považujú za jedinú zdaniteľnú osobu.
([15]) Pozri vec C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri, EU:C:2009:709, bod 58.
([16]) Vec C-143/99, Adria-Wien Pipeline, EU:C:2001:598, bod 38.
([17]) Pozri vec C-66/02, Taliansko/Komisia, EU:C:2005:768, bod 78, vec C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze a i., EU:C:2006:8, bod 132, vec C-522/13, Ministerio de Defensa a Navantia, EU:C:2014:2262, body 21 až 31.
([18]) Spojené veci C-393/04 a C-41/05, Air Liquide Industries Belgium, EU:C:2006:403, bod 30 a vec C-387/92, Banco Exterior de España, EU:C:1994:100, bod 14.
([19]) Vypočítané ako podiel sumy dane splatnej daňovým poplatníkom v konkrétnom mesiaci a obratu daňového poplatníka v danom mesiaci.

maloobchodní predajcovia s vysokým obratom, čím sa znižujú výdavky, ktoré musia znášať podniky s nízkym obratom v porovnaní s podnikmi s vysokým obratom. Keďže výška obratu dosiahnutého podnikom do istej miery koreluje s veľkosťou podniku, je možné konštatovať, že systém progresívnej sadzby podľa zákona poskytuje hospodársku výhodu menším maloobchodným predajcom v neprospech väčších maloobchodných predajcov vo forme zníženia ich daňového zaťaženia a zníženia priemernej efektívnej sadzby dane, ktorej tieto podniky podliehajú. Náklady, ktoré predstavuje daň na konci mesiaca za každých 100 PLN obratu, skutočne budú nulové pre podniky s celkovým obratom nepresahujúcim sumu 17 miliónov PLN, progresívne sa zvýšia na 0,8 % pre maloobchodných predajcov s celkovým obratom vyšším než 17 miliónov PLN, ale nepresahujúcim sumu 170 miliónov PLN, a ďalej sa zvýšia na 1,4 % pre maloobchodných predajcov s celkovým obratom presahujúcim sumu 170 miliónov PLN, ako je uvedené v tabuľke:

Obrat (PLN)	Hraničná sadzba (%)	Daň (PLN)	Daň/obrat (%)
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) Diskriminácia medzi maloobchodnými predajcami na základe ich veľkosti v rámci systému progresívnej sadzby zároveň znamená, že samostatným maloobchodným predajcom fungujúcim na základe franchisingového modelu sa poskytuje výhoda, keďže ich daňové zaťaženie sa stanovuje na základe mesačného obratu z maloobchodného predaja ich samostatných obchodov, a nie na základe mesačného obratu z maloobchodného predaja celého reťazca, ako je to v prípade maloobchodných reťazcov fungujúcich na základe modelu holdingovej spoločnosti ([20]).

4.1.3. *Selektívnosť*

(41) Opatrenie je selektívne, ak zvýhodňuje určité podniky alebo výrobu určitých druhov tovaru v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy. V prípade schém pomoci Súdny dvor rozhodol, že selektívnosť opatrenia by sa mala zásadne posudzovať na základe analýzy pozostávajúcej z troch krokov ([21]). Prvým je identifikácia bežného daňového režimu uplatňovaného v danom členskom štáte: „referenčný systém“. Druhým krokom je stanovenie, či toto opatrenie predstavuje výnimku z uvedeného systému v tom zmysle, že rozlišuje medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sú z pohľadu cieľov vlastných danému systému v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii. Ak dané opatrenie nepredstavuje výnimku z referenčného systému, nie je selektívne. Naopak, ak je výnimkou (a teda je *prima facie* selektívne), musí sa v treťom kroku analýzy určiť, či je výnimka oprávnená povahou alebo všeobecnou štruktúrou referenčného daňového systému ([22]). Ak je opatrenie *prima facie* selektívne a je oprávnené povahou alebo štruktúrou všeobecného daňového systému, nebude sa považovať za selektívne a článok 107 ods. 1 zmluvy sa naň nebude vzťahovať.

4.1.3.1. Referenčný systém

(42) Referenčný systém tvorí jednotný súbor pravidiel, ktoré sa všeobecne uplatňujú na základe objektívnych kritérií na všetky podniky patriace do rozsahu jeho pôsobnosti vymedzeného cieľom systému.

([20]) V rámci franchisingového modelu je každý držiteľ franchisingovej licencie inou zdaniteľnou osobou. V pravdepodobnej situácii, keď držiteľ franchisingovej licencie vlastní a prevádzkuje iba jeden obchod, daň z obratu sa uplatňuje na obrat tohto jediného obchodu. V rámci modelu holdingovej spoločnosti jednotlivý obchod nie je zdaniteľnou osobou. Daň a jej progresívne triedy sa uplatňujú na súhrnný obrat všetkých obchodov holdingovej spoločnosti.

([21]) Pozri napríklad vec C-279/08 P, Komisia/Holandsko (NOx), EU:C:2011:551, vec C-143/99, Adria-Wien Pipeline, EU:C:2001:598, spojené veci C-78/08 až C-80/08, Paint Graphos a i., EU:C:2011:550 a EU:C:2010:411, vec C-308/01, GIL Insurance, EU:C:2004:252 a EU:C:2003:481.

([22]) Oznámenie Komisie o uplatňovaní pravidiel štátnej pomoci pri opatreniach týkajúcich sa priameho zdaňovania podnikov (Ú. v. ES C 384, 10.12.1998, s. 3).

(43) V rozpore s tvrdením Poľska nie je možné konštatovať, že cieľom maloobchodnej dane je financovanie rozpočtových výdavkov v rámci rodinného programu prídavkov na deti 500+. Poľsko potvrdilo, že daňové príjmy sa nemôžu prideliť vcelku a výlučne na financovanie vopred určeného druhu výdavku, takže údajné prepojenie medzi oblasťou starostlivosti o dieťa a maloobchodným sektorom nebolo vytvorené a rovnako nebolo vytvorené údajné prepojenie medzi nákladmi na program starostlivosti o dieťa a veľkosťou obratu maloobchodných predajcov. Financovanie rodinného programu prídavkov na deti 500+ sa nedá považovať za vlastný cieľ maloobchodnej dane.

(44) Cieľom maloobchodnej dane je skôr zdanenie obratu všetkých hospodárskych subjektov podieľajúcich sa na predaji tovaru spotrebiteľom ako fyzickým osobám. Vzhľadom na tento cieľ by sa mali všetky podniky, ktorých obrat vzniká predajom tovaru fyzickým osobám, považovať za subjekty v podobnej skutkovej a právnej situácii. Komisia preto považuje za referenčný systém maloobchodnú daň uplatniteľnú na obrat podnikov podieľajúcich sa na maloobchodnom predaji všetkých druhov tovaru v Poľsku.

(45) V rozpore s tvrdením Poľska ([23]) by sa referenčný systém nemal obmedzovať len na podniky s obratom vyšším než 17 miliónov PLN na základe skutočnosti, že mesačný obrat z maloobchodného predaja dosiahnutý podnikmi, nepresahujúci sumu 17 miliónov PLN, podľa zákona nepodlieha dani. Toto vylúčenie sa uplatňuje na všetky podniky, ktorých obrat vzniká maloobchodným predajom tovaru, bez ohľadu na to, či dosahujú obrat presahujúci alebo nepresahujúci sumu 17 miliónov PLN.

(46) Komisia sa ani nedomnieva, že systém progresívnej sadzby dane stanovený v zákone tvorí súčasť referenčného systému. Súdny dvor uviedol, že analýza selektívnosti nie je vždy dostatočná na stanovenie, či je opatrenie výnimkou z referenčného systému vymedzeného členským štátom ([24]). Je takisto potrebné vyhodnotiť, či členský štát vymedzil systém súdržným spôsobom, alebo naopak, či ho navrhol zreteľne svojvoľným alebo predpojatým spôsobom s cieľom uprednostniť určité podniky pred inými. Namiesto toho, aby pre všetky podniky stanovil všeobecné pravidlá, z ktorých sa poskytujú výnimky v prospech niektorých podnikov, mohol by dosiahnuť rovnaký výsledok obídením pravidiel štátnej pomoci prostredníctvom úpravy a skombinovania svojich pravidiel tak, že z ich samotného uplatnenia vyplynie pre rozdielne podniky rozdielne daňové zaťaženie ([25]). Je osobitne dôležité v tejto súvislosti pripomenúť ustálenú judikatúru Súdneho dvora, podľa ktorej článok 107 ods. 1 zmluvy nerozlišuje medzi opatreniami podľa dôvodov alebo cieľov štátnych zásahov, ale vymedzuje ich podľa ich účinkov, a teda bez ohľadu na použité techniky ([26]).

(47) Dôsledkom systému progresívnej sadzby stanoveného v zákone je, že podniky s nízkym obratom z maloobchodného predaja buď nepodliehajú maloobchodnej dani, alebo podliehajú dani s podstatne nižšou priemernou efektívnou sadzbou (t. j. na každý zlotý dosiahnutého mesačného obratu) než podniky s vysokým obratom, čím sa znižujú výdavky, ktoré musia znášať podniky s nízkym obratom v porovnaní s podnikmi s vysokým obratom. Keďže každý podnik je zdaňovaný odlišnou priemernou efektívnou sadzbou dane, Komisia nemôže určiť jednu referenčnú sadzbu. Poľsko nepredložilo žiadnu konkrétnu sadzbu ako referenčnú sadzbu alebo „bežnú“ sadzbu a ani nevysvetlilo, prečo by bola vyššia sadzba odôvodnená mimoriadnymi okolnosťami v prípade maloobchodných predajcov s vysokou úrovňou obratu, alebo prečo by sa na predajcov s nižšími úrovňami obratu mali uplatňovať nižšie sadzby. Účinok systému progresívnej sadzby dane je teda taký, že rôzne podniky platia dane s odlišnými priemernými efektívnymi sadzbami v závislosti od svojho mesačného obratu, a teda od svojej veľkosti a prevádzkového modelu. Takže je možné konštatovať, že systém progresívnej sadzby dane stanovený v zákone je konkrétne určený na zvýhodnenie menších maloobchodných predajcov pred väčšími, a to uplatňovaním rôznych sadzieb dane na mesačný obrat dosiahnutý podnikmi podieľajúcimi sa na predaji tovaru spotrebiteľom ako fyzickým osobám, v dôsledku čoho podniky s nižším obratom podliehajú dani s nižšou priemernou efektívnou sadzbou než podniky s vyšším obratom, ktoré často môžu byť podnikmi so zahraničným vlastníkom ([27]), hoci oba druhy podnikov sa venujú tej istej činnosti.

([23]) Pozri odôvodnenie 25.
([24]) Spojené veci C-106/09 P a C-107/09 P, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, EU:C:2011:732.
([25]) Tamže, bod 92.
([26]) Vec C-487/06 P British Aggregates/Komisia, EU:C:2008:757, body 85 a 89 a citovaná judikatúra a vec C-279/08 P, Komisia/Holandsko (NOx), EU:C:2011:551, bod 51.
([27]) Spojené veci C-106/09 P a C-107/09 P, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, EU:C:2011:732.

(48) Možno takisto konštatovať, že diskriminácia maloobchodných predajcov na základe ich veľkosti v rámci systému progresívnej sadzby zvýhodňuje maloobchodných predajcov fungujúcich na základe franchisingového modelu alebo nezávisle (napríklad ako spoločnosť podľa občianskeho práva) v porovnaní s maloobchodnými predajcami fungujúcimi na základe modelu holdingovej spoločnosti.

(49) Keďže Poľsko navrhlo daň tak, že zvýhodňuje určité podniky [konkrétne maloobchodných predajcov s nízkymi úrovňami obratu (menších maloobchodných predajcov) a maloobchodných predajcov fungujúcich na základe franchisingového modelu alebo nezávisle (nie v rámci reťazca)] a znevýhodňuje iné podniky (konkrétne maloobchodných predajcov s vysokými úrovňami obratu (väčších maloobchodných predajcov) a maloobchodné reťazce fungujúce na základe modelu holdingovej spoločnosti), referenčný systém je selektívny svojou štruktúrou, ktorá nie je odôvodnená z pohľadu cieľa dane, čo je zdanenie obratu všetkých maloobchodných predajcov. Komisia preto v danom prípade považuje za vhodný referenčný systém stanovenie dane s jednotnou (paušálnou) sadzbou na mesačný obrat dosiahnutý maloobchodným predajom, bez progresívnej dane, ktorá je súčasťou systému.

4.1.3.2. Výnimka z referenčného systému

(50) V druhom kroku je potrebné určiť, či je opatrenie výnimkou z uplatňovania referenčných pravidiel v prospech niektorých podnikov, ktoré sa nachádzajú v podobnej skutkovej a právnej situácii so zreteľom na podstatný cieľ referenčného systému.

(51) Podľa článku 6 ods. 1 zákona nie je uložená žiadna daň na časť mesačného obratu, ktorý dosiahol maloobchodný predajca maloobchodným predajom nepresahujúcim sumu 17 miliónov PLN. Pre značný počet maloobchodných predajcov, najmä v oblasti predaja potravín, toto oslobodenie od dane znamená, že sú úplne oslobodení od akéhokoľvek zdanenia obratu, ktorý vzniká ich maloobchodným predajom, keďže ich mesačný obrat vznikajúci z uvedenej činnosti je nižší než 17 miliónov PLN. Podľa verejne dostupných údajov ([28]) bolo za mesiac september 2016 vydaných 109 daňových priznaní uvádzajúcich zdaniteľnú sumu maloobchodného predaja, zatiaľ čo podľa odhadov poľského ministerstva financií v Poľsku vykonávalo činnosť približne 200 000 maloobchodných predajcov. Z toho vyplýva, že veľká väčšina podnikov v oblasti predaja potravín maloobchodného sektora v Poľsku nedosahuje prahovú hodnotu stanovenú v článku 6 ods. 1 a neplatí žiadnu maloobchodnú daň.

(52) Pokiaľ ide o maloobchodných predajcov, ktorí dosahujú mesačný obrat presahujúci sumu 17 miliónov PLN: ich mesačný obrat pod touto prahovou hodnotou je oslobodený od zdanenia, ich mesačný obrat vyšší než 17 miliónov PLN ale nepresahujúci sumu 170 miliónov PLN podlieha dani so sadzbou 0,8 %, a časť ich obratu, ktorá presahuje sumu 170 miliónov PLN, podlieha dani so sadzbou 1,4 %.

(53) Poľsko rozlišuje medzi „progresívnym zdaňovaním v pásmach“ a „celkovým progresívnym zdaňovaním“ a tvrdí, že nedochádza k výnimke z referenčného systému, keďže všetky sadzby dane (t. j. oslobodenie od dane vo výške 0 % a sadzby 1,4 % a 0,8 %) sa uplatňujú za rovnakých podmienok na všetky podniky. Oba druhy progresívneho zdaňovania však vedú k uplatňovaniu rôznych priemerných efektívnych sadzieb na rôzne spoločnosti na základe ich obratu (ktorý je predmetom zdanenia) a v konečnom dôsledku ich veľkosti. Príklad troch maloobchodných predajcov (zdaniteľných osôb) s dosahovaným mesačným obratom 10 miliónov PLN, 100 miliónov PLN a 750 miliónov PLN ukazuje, že hoci sa na všetkých maloobchodných predajcov vzťahujú rovnaké sadzby dane a rovnaká časť ich príjmu patrí do tých istých troch pásiem, ich priemerné efektívne sadzby dane sa výrazne líšia. Za každých 100 PLN dosiahnutého obratu maloobchodný predajca 1 neplatí žiadnu daň, maloobchodný predajca 2 platí daň vo výške približne 0,7 PLN a maloobchodný predajca 3 daň vo výške približne 1,2 PLN.

Mesačný príjem z maloobchodného predaja	Maloobchodný predajca 1 10 miliónov PLN	Maloobchodný predajca 2 100 miliónov PLN	Maloobchodný predajca 3 750 miliónov PLN
Daň splatná na časť príjmu nepresahujúcu sumu 17 miliónov PLN	0	0	0

([28]) Pozri https://www.wiadomoscihandlowe.pl/artykuly/podatek-handlowy-w-praktyce-wiemy-ile-firm-zlozylo,9669/5. Výška dlžnej maloobchodnej dane, ktorú za daný mesiac priznali všetci daňoví poplatníci, bola 114 miliónov PLN. Približne 70 % tejto sumy, čo je 78,9 milióna PLN, malo zaplatiť 10 najväčších maloobchodných predajcov vykonávajúcich činnosť v Poľsku a iba 12 maloobchodných predajcov podliehalo dani s najvyššou sadzbou 1,4 %. Pokiaľ ide o počet maloobchodných predajcov v Poľsku, pozri aj „*Rynek detalicznego handlu spożywczego w Polsce*“, Fundacja Republikańska, Varsovie 2016.

Mesačný príjem z maloobchodného predaja	Maloobchodný predajca 1 10 miliónov PLN	Maloobchodný predajca 2 100 miliónov PLN	Maloobchodný predajca 3 750 miliónov PLN
Daň splatná na časť príjmu nad 17 miliónov PLN, ale nepresahujúcu sumu 170 miliónov PLN	—	664 000 PLN (82 999 999 PLN × 0,008)	1 224 000 PLN (152 999 999 PLN × 0,008)
Daň splatná na časť príjmu nad 170 miliónov PLN	—	—	8 120 000 PLN (579 999 999 PLN × 0,014)
Celková splatná daň	**0**	**664 000 PLN**	**9 344 000 PLN**
Priemerná efektívna sadzba dane	**0 %**	**0,664 %**	**1,246 %**

(54) Ako ukazuje táto tabuľka, sú to práve progresívne sadzby dane a pásma, na ktoré sa uplatňujú, čo robí maloobchodnú daň diskriminačnou medzi maloobchodnými predajcami (zdaniteľnými osobami) v závislosti od ich úrovne obratu, a teda ich veľkosti. V dôsledku progresívnej povahy sadzby dane stanovenej v zákone podliehajú podniky s vysokými úrovňami obratu podstatne vyšším hraničným sadzbám dane a podstatne vyšším priemerným sadzbám dane v porovnaní s predajcami s nízkymi úrovňami obratu. Komisia preto zastáva názor, že systém progresívnej sadzby zavedený v zákone je výnimkou z referenčného systému, ktorý predstavuje stanovenie dane s jednotnou (paušálnou) sadzbou na maloobchodný predaj podnikov podieľajúcich sa na maloobchodnom predaji v Poľsku, v prospech maloobchodných predajcov s nižším obratom, a teda menších maloobchodných predajcov.

(55) Vzhľadom na uvedené úvahy Komisia zastáva názor, že opatrenie je výnimkou z referenčného systému a je preto *prima facie* selektívne.

4.1.3.3. Odôvodnenie povahou alebo všeobecnou schémou systému

(56) Po tom, čo Komisia preukázala, že opatrenie štátu je *prima facie* selektívne, keďže vytvára diskrimináciu medzi podnikmi v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii z hľadiska referenčného systému, členský štát by mal poskytnúť odôvodnenie založené na povahe alebo všeobecnej schéme daného systému. Opatrenie, ktoré je výnimkou z referenčného systému, nie je selektívne, ak je odôvodnené povahou alebo všeobecnou schémou daného systému. To je prípad, keď selektívne zaobchádzanie je výsledkom vlastných mechanizmov potrebných pre fungovanie a účinnosť systému ([29]).

(57) Poľsko tvrdí, že ak sa systém progresívnej dane zavedený v zákone považuje za diskriminačný, proti čomu Poľsko namieta, je odôvodnený na základe jeho účelu redistribúcie, ako je to v prípade daní založených na zisku. Podľa ďalších tvrdení Poľska podniky s vysokými úrovňami obratu majú väčšiu platobnú schopnosť, využívajú úspory z rozsahu, majú schopnosť vyvíjať nátlak na marže výrobcov a dodávateľov vo svoj prospech a často využívajú stratégie daňovej optimalizácie.

(58) Komisia pripomína, že podľa zákona sú podniky zdaňované na základe úrovne ich obratu. Na rozdiel od daní založených na zisku ([30]) daň založená na obrate nezohľadňuje náklady vznikajúce v rámci predaja. Dane z obratu preto postihujú spoločnosti podľa ich veľkosti a nie podľa ich ziskovosti alebo platobnej schopnosti, ich schopnosti dosahovať produktivitu vyplývajúcu z úspor z rozsahu, ich schopnosti ovplyvňovať marže výrobcov

([29]) Pozri napríklad spojené veci C-78/08 až C-80/08, Paint Graphos a i., EU:C:2011:550, bod 69.
([30]) Pozri oznámenie Komisie o uplatňovaní pravidiel štátnej pomoci pri opatreniach týkajúcich sa priameho zdaňovania podnikov (Ú. v. ES C 384, 10.12.1998, s. 3), bod 24. Vyhlásenie o účele redistribúcie, ktorý môže odôvodniť progresívnu sadzbu dane, je výslovne uvedené iba v súvislosti s daňami zo zisku alebo (čistého) príjmu, a nie v súvislosti s daňami z obratu.

a dodávateľov vo svoj prospech ([31]) a ich schopnosti využívať stratégie daňovej optimalizácie, ako tvrdí Poľsko. Z toho vyplýva, že žiadny z uvedených faktorov nemôže predstavovať odôvodnenie progresívnej dane odvádzanej z obratu podniku.

(59) Progresívne dane z obratu sa dajú odôvodniť len povahou a všeobecnou schémou (t. j. vnútornou logikou) daňového systému, ak si konkrétny cieľ, ktorý daň sleduje, vyžaduje progresívne sadzby. Napríklad v prípade dane z obratu, ktorej účelom je riešiť niektoré negatívne externality, určitá miera progresívnosti by mohla byť odôvodnená, ak bolo preukázané, že externality vytvárané činnosťami podliehajúcimi dani sa takisto progresívne zväčšujú so zvyšovaním obratu (alebo veľkosti) daňového poplatníka. Poľské orgány žiadne takéto odôvodnenie neposkytli.

(60) Komisia preto nepovažuje progresívne sadzby maloobchodnej dane za odôvodnené povahou alebo všeobecnou schémou daného referenčného daňového systému. Opatrenie tak poskytuje selektívnu výhodu maloobchodným podnikom s nižšou úrovňou obratu (a teda menším podnikom).

4.1.4. *Potenciálne narušenie hospodárskej súťaže a vplyv na obchod v rámci Únie*

(61) Podľa článku 107 ods. 1 zmluvy, aby opatrenie predstavovalo štátnu pomoc, musí narúšať hospodársku súťaž alebo hroziť narušením hospodárskej súťaže a mať vplyv na obchod v rámci Únie.

(62) Maloobchodná daň sa uplatňuje na všetky podniky, ktorých obrat vzniká určitým maloobchodným predajom v Poľsku. Maloobchodný predaj v Poľsku je otvorený hospodárskej súťaži a je charakterizovaný prítomnosťou predajcov z iných členských štátov. Podobne maloobchodní predajcovia so sídlom v Poľsku môžu vykonávať činnosť, alebo ju začať v budúcnosti, v iných členských štátoch. Preto akákoľvek pomoc v prospech určitých subjektov v danom odvetví zrejme ovplyvní obchod v rámci EÚ.

(63) Progresívnosť maloobchodnej dane skutočne má vplyv na situáciu hospodárskej súťaže podnikov, ktoré tejto dani podliehajú. Pokiaľ opatrenie oslobodzuje podniky s nižšími úrovňami obratu od daňovej povinnosti, ktorú by inak boli povinné zaplatiť, ak by podliehali dani s rovnakou sadzbou ako podniky s vysokými úrovňami obratu, selektívna výhoda poskytnutá týmito opatreniami predstavuje prevádzkovú pomoc. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora prevádzková pomoc narúša hospodársku súťaž, takže akákoľvek pomoc poskytnutá týmto podnikom by sa mala považovať za pomoc narúšajúcu hospodársku súťaž alebo hroziacu narušením hospodárskej súťaže prostredníctvom posilnenia ich finančnej pozície na poľskom maloobchodnom trhu. Podobne vyššie sadzby dane pre väčších (s vyšším obratom) maloobchodných predajcov môžu viesť k obmedzeniu ich predaja a zníženiu ich trhového podielu, alebo ich donútiť k odchodu z trhu. Hospodárska súťaž by bola narušená, keďže maloobchodní predajcovia by nesúťažili len na základe svojej efektívnosti a konkurencieschopnosti, ale boli by vystavení aj rozdielnemu daňovému zaobchádzaniu v závislosti od ich úrovne obratu, čo by nebolo odôvodnené negatívnymi externalitami, ktoré spôsobujú.

(64) Pokiaľ ide o pripomienky Poľska týkajúce sa štruktúry maloobchodného sektora, Komisia poznamenáva, že skutočnosť, ktorú Poľsko uvádza ([32]), že progresívne sadzby dane obmedzujú negatívne zmeny v štruktúre obchodu (miznutie drobného obchodu spojené s rozširovaním obchodu veľkého formátu), ktoré podľa Poľska v súčasnosti narušujú hospodársku súťaž, nepredstavujú nič iné než potvrdenie skutočnosti, že opatrenie bolo prijaté s cieľom ovplyvniť konkurenčné prostredie maloobchodného sektora v krajine.

(65) V dôsledku toho Komisia zastáva názor, že opatrenie narúša hospodársku súťaž alebo hrozí narušením hospodárskej súťaže a má vplyv na obchod v rámci Únie.

4.1.5. *Záver*

(66) Keďže všetky podmienky stanovené v článku 107 ods. 1 zmluvy sú splnené, Komisia dospela k záveru, že maloobchodná daň so systémom progresívnej sadzby predstavuje štátnu pomoc v zmysle uvedeného ustanovenia.

([31]) Navyše sieť držiteľov franchisingovej licencie prevádzkujúcich obchody pod rovnakou značkou môže takisto spoločne uplatniť svoj vplyv na marže výrobcov a dodávateľov ako veľkí integrovaní predajcovia a prípadne svoj vplyv zneužívať. Napriek tomu sa s nimi na účely maloobchodnej dane zaobchádza odlišne.

([32]) Pozri list Poľska Komisii zo 7. novembra 2016 ako odpoveď na rozhodnutie o začatí konania.

4.2. **Zlučiteľnosť pomoci s vnútorným trhom**

(67) Štátna pomoc sa považuje za zlučiteľnú s vnútorným trhom, ak patrí do niektorej z kategórií uvedených v článku 107 ods. 2 zmluvy ([33]), a je možné ju považovať za zlučiteľnú s vnútorným trhom, ak Komisia zistí, že patrí do niektorej z kategórií uvedených v článku 107 ods. 3 zmluvy ([34]). Je však povinnosťou členského štátu, ktorý poskytuje pomoc, aby preukázal, že je zlučiteľná s vnútorným trhom v súlade s článkom 107 ods. 2 alebo 3 zmluvy ([35]).

(68) Komisia poznamenáva, že poľské orgány neposkytli žiadne argumenty, prečo bude maloobchodná daň zlučiteľná s vnútorným trhom. Poľsko nepredložilo žiadne pripomienky k pochybnostiam vyjadreným v rozhodnutí o začatí konania, pokiaľ ide o zlučiteľnosť opatrenia.

(69) Komisia zastáva názor, že sa neuplatňuje žiadna z výnimiek uvedených v daných ustanoveniach, keďže cieľom opatrenia zrejme nie je dosiahnutie žiadneho z cieľov uvedených v týchto ustanoveniach. V dôsledku toho dané opatrenie nie je možné vyhlásiť za zlučiteľné s vnútorným trhom.

4.3. **Vymáhanie pomoci**

(70) Komisia zákon nikdy neoznačila ani nevyhlásila za zlučiteľný s vnútorným trhom. Keďže toto opatrenie predstavuje štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy a novú pomoc v zmysle článku 1 písm. c) nariadenia (EÚ) 2015/1589, ktorá sa začala realizovať v rozpore s povinnosťou pozastavenia podľa článku 108 ods. 3 zmluvy, opatrenie predstavuje neoprávnenú pomoc aj v zmysle článku 1 písm. f) nariadenia (EÚ) 2015/1589.

(71) Dôsledkom zistenia, že zákon predstavuje neoprávnenú a nezlučiteľnú štátnu pomoc, je skutočnosť, že sa táto pomoc musí vymáhať od príjemcov podľa článku 16 nariadenia (EÚ) 2015/1589.

(72) V dôsledku príkazu na pozastavenie pomoci, ktorý Komisia vydala v rozhodnutí o začatí konania, však Poľsko potvrdilo listom zo 7. novembra 2016, že pozastavilo výber maloobchodnej dane podľa zákona.

(73) Na základe daného opatrenia tak nebola reálne poskytnutá žiadna štátna pomoc. Z toho dôvodu nie je potrebné jej vymáhanie.

5. **ZÁVER**

(74) Komisia zistila, že Poľsko neoprávnene poskytlo danú pomoc v rozpore s článkom 108 ods. 3 zmluvy.

(75) Týmto rozhodnutím nie je dotknuté prípadné konanie podľa článku 258 ZFEÚ týkajúce sa súladu opatrenia so základnými slobodami stanovenými v zmluve, predovšetkým so slobodou usadiť sa, zaručenou v článku 49 zmluvy,

PRIJALA TOTO ROZHODNUTIE:

Článok 1

Maloobchodná daň so systémom progresívnej sadzby, ako bola zavedená zákonom o dani z maloobchodného predaja zo 6. júla 2016, predstavuje štátnu pomoc, ktorá je nezlučiteľná s vnútorným trhom v zmysle článku 107 ods. 1 Zmluvy o fungovaní Európskej únie a ktorú Poľsko neoprávnene začalo realizovať v rozpore s článkom 108 ods. 3 uvedenej zmluvy.

Článok 2

Poľsko zruší všetky neuhradené platby pomoci podľa opatrenia uvedeného v článku 1 s účinnosťou odo dňa prijatia tohto rozhodnutia.

([33]) Výnimky stanovené v článku 107 ods. 2 zmluvy sa týkajú: a) pomoci sociálnej povahy poskytovanej jednotlivým spotrebiteľom; b) pomoci určenej na náhradu škody spôsobenej prírodnými katastrofami alebo mimoriadnymi udalosťami a c) pomoci poskytovanej určitým oblastiam Spolkovej republiky Nemecko.

([34]) Výnimky stanovené v článku 107 ods. 3 zmluvy sa týkajú: a) pomoci na podporu rozvoja určitých oblastí; b) pomoci pre určité projekty spoločného európskeho záujmu alebo na nápravu vážnej poruchy fungovania v hospodárstve členského štátu; c) pomoci na rozvoj určitých hospodárskych činností alebo oblastí; d) pomoci na podporu kultúry a zachovania kultúrneho dedičstva; a e) pomoci vymedzenej rozhodnutím Rady.

([35]) Vec T-68/03, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Komisia, EU:T:2007:253, bod 34.

Článok 3

Poľsko zabezpečí, aby sa toto rozhodnutie vykonalo do štyroch mesiacov odo dňa jeho oznámenia.

Článok 4

1. Poľsko do dvoch mesiacov odo dňa oznámenia tohto rozhodnutia predloží podrobný opis už prijatých a plánovaných opatrení na dosiahnutie súladu s týmto rozhodnutím.

2. Poľsko bude Komisiu informovať o priebehu vnútroštátnych opatrení prijatých na vykonávanie tohto rozhodnutia. Na požiadanie Komisie bezodkladne poskytne informácie o už prijatých a plánovaných opatreniach na dosiahnutie súladu s týmto rozhodnutím.

Článok 5

Toto rozhodnutie je určené Poľskej republike.

V Bruseli 30. júna 2017

Za Komisiu
Margrethe VESTAGER
členka Komisie