



Jurisprudentie

ARREST VAN HET GERECHT (Negende kamer – uitgebreid)

16 mei 2019*

„Staatssteun – Poolse belasting op de detailhandel – Progressieve omzetbelasting – Besluit tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure – Eindbesluit waarbij staatssteun onverenigbaar met de interne markt wordt verklaard – Begrip staatssteun – Selectiviteitsvoorwaarde”

In de gevoegde zaken T-836/16 en T-624/17,

Republiek Polen, vertegenwoordigd door B. Majczyna, M. Rzotkiewicz en A. Kramarczyk-Szaładzińska als gemachtigden,

verzoekster,

ondersteund door

Hongarije, in zaak T-836/16 vertegenwoordigd door M. Fehér, G. Koós en E. Tóth, en in zaak T-624/17 door Fehér en Koós als gemachtigden,

interveniente,

tegen

Europese Commissie, vertegenwoordigd door K. Herrmann en P.-J. Loewenthal als gemachtigden,

verweerster,

betreffende beroepen krachtens artikel 263 VWEU tot nietigverklaring van besluit C(2016) 5596 final van de Commissie van 19 september 2016 betreffende steunmaatregel SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) – Polen – Poolse belasting op de detailhandel, waarbij de formele onderzoeksprocedure van artikel 108, lid 2, VWEU ten aanzien van deze maatregel is ingeleid, en ten tweede, van besluit (EU) 2018/160 van de Commissie van 30 juni 2017 betreffende steunmaatregel SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) ten uitvoer gelegd door Polen in de vorm van een belasting op de detailhandel (PB 2018, L 29, blz. 38), waarbij de procedure is afgesloten en volgens welke deze maatregel staatssteun vormt die onverenigbaar is met de interne markt en onrechtmatig ten uitvoer is gelegd,

wijst

HET GERECHT (Negende kamer – uitgebreid),

samengesteld als volgt: S. Gervasoni, president, L. Madise (rapporteur), R. da Silva Passos, K. Kowalik-Bańczyk en C. Mac Eochaidh, rechters,

griffier: F. Oller, administrateur,

* Procestaal: Pools.

gezien de stukken en na de terechtzitting op 26 september 2018,
het navolgende

Arrest

Voorgeschiedenis van het geding

- 1 Begin 2016 heeft de Poolse regering een nieuwe belasting op de verkoop van waren in de sector detailhandel in het vooruitzicht gesteld. Hoewel voor een aantal aspecten van de belasting een raadpleging moest worden gehouden, ging het in beginsel om een progressieve belasting waarvoor de omzet als heffingsgrondslag zou fungeren.
- 2 Nadat de Commissie op de hoogte was gesteld van dit voornemen, heeft zij de Poolse autoriteiten schriftelijk om inlichtingen verzocht. Onder verwijzing naar haar standpunt van juli 2015 over een wijziging van de vergoeding voor de inspectie van de voedselketen in Hongarije, waarbij eveneens het beginsel van een progressieve omzetbelasting was toegepast, heeft zij aangegeven:

„De tarieven van de progressieve omzetbelasting die door ondernemingen worden betaald zijn in feite gerelateerd aan de omvang van de onderneming en niet aan de winstgevendheid of de solvabiliteit ervan. Zij leiden tot discriminatie tussen ondernemingen en kunnen ernstige verstoringen van de markt veroorzaken. Zij behelzen ongelijke behandeling van ondernemingen en worden derhalve beschouwd als selectief. Aangezien is voldaan aan alle voorwaarden van artikel 107, lid 1, VWEU, [veroorzaken zij staatssteun in de zin van dat artikel].”
- 3 Op 6 juli 2016 heeft de Sejm Rzeczypospolitej Polskiej (kamer van afgevaardigden van het parlement van de Poolse Republiek) de wet op de belasting op de detailhandel vastgesteld. De wezenlijke kenmerken ervan zijn als volgt. De belasting is van toepassing op de detailhandelsverkoop aan consumenten die natuurlijke personen zijn. Belastingplichtig zijn alle detailhandelaren, ongeacht hun rechtsvorm. De heffingsgrondslag wordt gevormd door de maandomzet boven de grens van 17 miljoen Poolse zloty (PLN), dat wil zeggen ongeveer 4 miljoen EUR. De tarieven zijn 0,8 % voor de maandelijkse omzet tussen 17 en 170 miljoen PLN en 1,4 % voor de maandelijkse omzet daarboven. Deze wet is op 1 september 2016 in werking getreden.
- 4 Na een briefwisseling tussen de Poolse autoriteiten en de Commissie heeft de Commissie bij besluit van 19 september 2016 inzake steunmaatregel SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) de procedure van artikel 108, lid 2, VWEU ingeleid ten aanzien van deze maatregel [hierna: „besluit tot inleiding van de procedure (eerste bestreden besluit)“]. Bij dit besluit heeft de Commissie niet alleen de belanghebbenden aangemaand hun opmerkingen te maken, maar ook op grond van artikel 13, lid 1, van verordening (EU) 2015/1589 van de Raad van 13 juli 2015 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 108 [VWEU] (PB 2015, L 248, blz. 9) de Poolse autoriteiten gelast de „toepassing van het progressieve tarief van de belasting te schorsen totdat de Commissie een besluit heeft genomen over de verenigbaarheid ervan met de interne markt”.
- 5 Tijdens de gehele procedure hebben de Poolse autoriteiten, die inderdaad de toepassing van de betrokken maatregel hebben geschorst, de kwalificatie als staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU betwist.
- 6 De Poolse regering heeft daarnaast, parallel aan de voortzetting van de discussie met de Commissie, bij het Gerecht beroep ingesteld tot nietigverklaring van het besluit tot inleiding van de procedure (eerste bestreden besluit) (zaak T-836/16).

- 7 De Commissie heeft de procedure afgesloten bij besluit (EU) 2018/160 van 30 juni 2017 betreffende steunmaatregel SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) ten uitvoer gelegd door Polen in de vorm van een belasting op de detailhandel (PB 2018, L 29, blz. 38) [hierna: „eindbesluit (tweede bestreden besluit)"]. De Commissie heeft daarin aangegeven dat de betrokken maatregel staatssteun vormde die onverenigbaar is met de interne markt en dat zij onrechtmatig ten uitvoer is gelegd. De Poolse autoriteiten moesten alle betalingen die uit hoofde van het besluit tot inleiding van de procedure (eerste bestreden besluit) waren geschorst, definitief annuleren. Aangezien de betrokken steunmaatregel niet concreet ten uitvoer was gelegd, heeft de Commissie gemeend dat er geen reden was om steun bij begunstigden terug te vorderen.
- 8 De Poolse regering heeft tegen het eindbesluit (tweede bestreden besluit) eveneens beroep tot nietigverklaring ingesteld bij het Gerecht (zaak T-624/17).
- 9 In wezen heeft de Commissie in het besluit tot inleiding van de procedure (eerste bestreden besluit) en in het eindbesluit (tweede bestreden besluit) (hierna samen: „bestreden besluiten”), met een betoog dat in het eindbesluit (tweede bestreden besluit) op bepaalde punten was aangevuld, de kwalificatie van de betrokken maatregel als staatssteun in het licht van de definitie in artikel 107, lid 1, VWEU, als volgt onderbouwd.
- 10 Om te beginnen heeft de Commissie met betrekking tot de toerekenbaarheid van de maatregel aan de Staat en de financiering met staatsmiddelen geoordeeld dat sommige van de betrokken ondernemingen, namelijk de ondernemingen met een lagere omzet, door de wet op de belasting op de detailhandel profiteerden van een gunstigere fiscale behandeling dan andere belastingplichtige ondernemingen en dat de Staat afziet van belastinginkomsten die hij anders ontvangen zou hebben als alle ondernemingen volgens hetzelfde gemiddelde effectieve tarief zouden worden belast, wat neerkwam op een overdracht van middelen van de Staat aan de begunstigde ondernemingen.
- 11 Met betrekking tot het bestaan van een voordeel heeft de Commissie eraan herinnerd dat maatregelen die de lasten verlichten die normaliter door ondernemingen worden gedragen, net als positieve prestaties, een voordeel meebrengen. In casu zou het nultarief of gemiddeld lagere belastingtarief van ondernemingen met een lagere omzet in vergelijking met het gemiddeld hogere belastingtarief van ondernemingen met een hogere omzet neerkomen op een voordeel voor de ondernemingen met een lagere omzet. In het eindbesluit (tweede bestreden besluit) heeft de Commissie toegevoegd dat distributiestructuren die zijn georganiseerd volgens een franchisemodel, bevoordeeld werden ten opzichte van geïntegreerde distributiestructuren, want in het eerste geval werd de omzet verdeeld in zoveel delen als er franchisenemers waren, maar in het tweede geval werd de totale omzet genomen.
- 12 Met betrekking tot het feit dat dat voordeel bepaalde ondernemingen begunstigt (selectiviteitscriterium) heeft de Commissie uiteengezet dat de analyse in geval van een belastingvoordeel uit meerdere stappen moet bestaan. Eerst moet het referentiebelastingstelsel worden bepaald, vervolgens moet worden nagegaan of de maatregel afwijkt van dat referentiestelsel, in de zin dat hij onderscheid maakt tussen ondernemingen die zich, in het licht van de aan het stelsel inherente doelstellingen, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, en tot slot moet, bij een positief antwoord, worden bezien of de afwijking gerechtvaardigd is door de aard of de algemene opzet van het referentiebelastingstelsel. Als het antwoord bij de tweede stap negatief is of als het positief is bij de derde stap, is er geen selectief voordeel voor bepaalde ondernemingen. Als het antwoord bij de tweede stap positief is en bij de derde stap negatief, is daarentegen wel sprake van een selectief voordeel.
- 13 In casu heeft de Commissie eerst vastgesteld dat het referentiestelsel de belasting op de omzet van de detailhandel was, met inbegrip van ondernemingen met een omzet van minder dan 17 miljoen PLN, maar zonder de progressieve tariefstructuur (de schijven van 0 %, voor de niet-belastbare omzet, en van 0,8 % en 1,4 %, met de bijbehorende omzetschijven).

- 14 In deze maatregel heeft de Commissie vervolgens gemeend dat de progressieve tariefstructuur een afwijking vormde van het referentiestelsel met een enkel tarief, doordat zij niet enkel marginale tarieven kent, maar ook gemiddelde tarieven die verschillen tussen ondernemingen. In het eindbesluit (tweede bestreden besluit) heeft de Commissie een concreet voorbeeld gegeven van de belastingheffing bij drie detailhandelondernemingen, de eerste met een maandomzet van 10 miljoen PLN, de tweede met een omzet van 100 miljoen PLN en de derde met een omzet van 750 miljoen PLN. Het gemiddelde belastingtarief komt in het eerste geval neer op 0 %, in het tweede geval op 0,664 % en in het derde geval op 1,246 %.
- 15 De Commissie heeft tot slot gemeend dat de afwijking van het referentiestelsel in de vorm van het progressieve tariefstelsel niet gerechtvaardigd werd door de aard of de algemene opzet van het stelsel. In het besluit tot opening van de procedure (eerste bestreden besluit) heeft de Commissie aangegeven dat de doelstellingen van het sectorale beleid, zoals het regionale beleid, het milieubeleid of het industriebeleid, in dat verband niet in aanmerking genomen konden worden. De Poolse autoriteiten hebben aangevoerd dat de progressieve belastingstructuur een herverdelende functie heeft, omdat ondernemingen met een hoge omzet kunnen profiteren van schaalvoordelen, betere leveringsvoorwaarden of belastingoptimalisatiestrategieën die voor kleinere ondernemingen niet haalbaar zijn, maar volgens de Commissie strookt een dergelijke herverdelingsdoelstelling niet met een omzetbelasting, die ondernemingen slechts belast op basis van het volume van hun activiteiten en niet op basis van hun kosten, winstgevendheid, draagkracht of faciliteiten waarvan volgens de Poolse autoriteiten enkel grote ondernemingen kunnen profiteren. Voor de Commissie kan een progressieve omzetbelasting worden gerechtvaardigd om bepaalde negatieve externe effecten van de activiteiten tegen te gaan die met de omzet toenemen, maar een dergelijke situatie is in casu niet aangetoond.
- 16 Daarnaast heeft de Commissie uiteengezet dat de betrokken maatregel de mededinging vervalste of dreigde te vervalsen en het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedde. In dat verband heeft zij met name opgemerkt dat de detailhandel in Polen was opengesteld voor mededinging, er ondernemingen uit andere lidstaten op de markt actief waren, en ondernemingen die profiteerden van lagere belastingtarieven aldus exploitatiesteun genoten. De Poolse autoriteiten hebben aangegeven dat de progressieve tariefstructuur de kleinschalige handel in stand hielp houden tegenover supermarkten. De Commissie zag daarin een bewijs dat zij poogden de concurrentieverhoudingen op de markt te beïnvloeden.

Procedure en conclusies van partijen

- 17 De Republiek Polen heeft op 30 november 2016 beroep tot nietigverklaring van het besluit tot inleiding van de procedure (eerste bestreden besluit) ingediend (zaak T-836/16).
- 18 De Commissie heeft op 21 februari 2017 haar verweerschrift ingediend.
- 19 Op 17 maart 2017 heeft Hongarije verzocht om toelating tot interventie ter ondersteuning van de Republiek Polen. Dit verzoek is bij besluit van de president van de Negende kamer van het Gerecht van 27 april 2017 toegewezen.
- 20 De Republiek Polen, Hongarije en de Commissie hebben op 11 mei, 19 juni en 2 augustus 2017 respectievelijk een memorie van repliek, een memorie in interventie en een memorie van dupliek ingediend.
- 21 De Republiek Polen heeft op 13 september 2017 beroep tot nietigverklaring van het eindbesluit (tweede bestreden besluit) ingediend (zaak T-624/17).
- 22 De Republiek Polen en de Commissie hebben op 20 oktober 2017 elk opmerkingen over de memorie in interventie van Hongarije in zaak T-836/16 ingediend.

- 23 Bij schrijven van 21 november 2017 heeft de Republiek Polen een met redenen omkleed verzoek om een terechtzitting in zaak T-836/16 ingediend.
- 24 Op 29 november 2017 heeft de Commissie haar verweerschrift in zaak T-624/17 ingediend.
- 25 Op 30 november 2017 heeft de Commissie verzocht om voeging van de zaken T-836/16 en T-624/17 voor de mondelinge behandeling.
- 26 Op 15 december 2017 heeft Hongarije verzocht om toelating tot interventie ter ondersteuning van de Republiek Polen in zaak T-624/17. Dit verzoek is bij besluit van de president van de Negende kamer van het Gerecht van 12 januari 2018 toegewezen.
- 27 Op 20 februari 2018 heeft Hongarije zijn memorie in interventie in zaak T-624/17 ingediend. De Republiek Polen en de Commissie hebben hun opmerkingen daarover op respectievelijk 9 en 19 april 2018 ingediend.
- 28 Bij schrijven van 15 mei 2018 heeft de Republiek Polen een met redenen omkleed verzoek om een terechtzitting in zaak T-624/17 ingediend.
- 29 Op rapport van de rechter-rapporteur heeft het Gerecht besloten in de zaken T-836/16 en T-624/17 tot de mondelinge behandeling over te gaan. Het Gerecht heeft tevens beslist de partijen een vraag te stellen voor beantwoording ter terechtzitting.
- 30 Op voorstel van de Negende kamer heeft het Gerecht de zaken overeenkomstig artikel 28 van het Reglement voor de procesvoering van het Gerecht naar een uitgebreide kamer verwezen.
- 31 Bij beslissing van het Gerecht van 4 juli 2018 zijn de zaken T-836/16 en T-624/17 overeenkomstig artikel 68, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering gevoegd voor de mondelinge behandeling.
- 32 Partijen zijn ter terechtzitting van 26 september 2018 in hun pleidooien en hun antwoorden op de vragen van het Gerecht gehoord. Bij die gelegenheid heeft de president van de Negende kamer – uitgebreid van het Gerecht, de partijen gehoord, beslist dat de zaken T-836/16 en T-624/17 eveneens zouden worden gevoegd voor de einduitspraak.
- 33 In zaak T-836/16 concludeert de Republiek Polen tot:
- nietigverklaring van het besluit tot inleiding van de procedure (eerste bestreden besluit);
 - verwijzing van de Commissie in de kosten.
- 34 In zaak T-624/17 concludeert de Republiek Polen tot:
- nietigverklaring van het eindbesluit (tweede bestreden besluit);
 - verwijzing van de Commissie in de kosten.
- 35 In de zaken T-836/16 en T-624/17 concludeert de Commissie tot:
- verwerping van de beroepen;
 - verwijzing van de Republiek Polen in de kosten.
- 36 In de zaken T-836/16 en T-624/17 concludeert Hongarije tot toewijzing van de beroepen.

- 37 In zaak T-836/16 verzoekt Hongarije daarnaast om verwijzing van de Commissie in de kosten van de Hongaarse regering.

In rechte

- 38 In zaak T-836/16 voert de Poolse regering vier middelen aan tegen het besluit tot inleiding van de procedure (eerste bestreden besluit): het eerste middel betreft de onjuiste kwalificatie van de betrokken maatregel als staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU; het tweede en het derde middel betreffen schending van artikel 13, lid 1, van verordening 2015/1589 en van het evenredigheidsbeginsel wegens het bevel de „toepassing van het progressieve tarief van de belasting te schorsen totdat de Commissie een besluit heeft genomen over de verenigbaarheid ervan met de interne markt”; het vierde middel tot slot betreft een gebrekkige en ontoereikende motivering.
- 39 In zaak T-624/17 voert de Poolse regering twee middelen aan tegen het eindbesluit (tweede bestreden besluit): het eerste middel betreft de onjuiste kwalificatie van de betrokken maatregel als staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU; het tweede middel betreft een gebrekkige en ontoereikende motivering.
- 40 In casu acht het Gerecht het opportuun eerst de middelen te onderzoeken die betrekking hebben op de onjuiste kwalificatie in de bestreden besluiten van de betrokken maatregel als staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.
- 41 De Poolse regering stelt dat de Commissie ten onrechte heeft geoordeeld dat de belasting op de detailhandel een selectieve maatregel ten gunste van bepaalde ondernemingen was vanwege de progressieve tarieven toegepast op de heffingsgrondslag, de omzet. Volgens de Poolse regering gaat het daarentegen om een algemene, niet-selectieve maatregel, die eventueel op het eerste gezicht selectief kan lijken, maar dat in laatste instantie niet is omdat hij wordt gerechtvaardigd door de aard en de opzet van het belastingstelsel.
- 42 Volgens de eerste serie argumenten van de Poolse regering kan de belasting op de detailhandel niet worden beschouwd als een a priori selectieve belasting, want de structuur ervan – die volgens de Commissie de grond is voor de selectiviteit ervan – wijkt niet af van het referentiestelsel van deze belasting; zij is namelijk een onderdeel van dat stelsel. De Poolse regering voert meer bepaald het volgende aan.
- 43 De progressieve tariefstructuur van de belasting op de detailhandel, die de Commissie beschouwt als de manifestatie van een selectief voordeel ten gunste van bepaalde ondernemingen, maakt volgens de Poolse regering juist integraal deel uit van het referentiestelsel, dat wordt gevormd door deze belasting met de kenmerken op het vlak van heffingsgrondslag, belastingplichtigen, belastbaar feit en tariefstructuur. De progressieve tariefstructuur kan dus niet worden gezien als een kenmerk dat een afwijking van het referentiestelsel oplevert. De Commissie heeft het referentiestelsel volgens haar ten onrechte beperkt tot de betrokken belasting zonder de tariefstructuur, wat leidt tot de vreemde situatie dat het fiscale referentiestelsel dat zij heeft geïdentificeerd geen „normaal” belastingtarief kent, ten opzichte waarvan kan worden beoordeeld of er een selectief voordeel is, zoals naar voren komt uit de overwegingen 26 en 51 van het besluit tot inleiding van de procedure (eerste bestreden besluit) en uit de overwegingen 47 en 49 van het eindbesluit (tweede bestreden besluit). De Commissie stelt zich tevreden met het oordeel dat er slechts één tarief zou moeten zijn, dat in voorkomend geval kan worden vastgesteld door de Poolse autoriteiten op het maximale marginale tarief van 1,4 % of op het hoogste gemiddelde effectieve tarief dat bij de belastingplichtigen is geconstateerd.

- 44 Tarieven zijn echter een noodzakelijk onderdeel van elke belasting, ook in geval van een progressieve tariefstructuur, zoals de Commissie ook heeft opgemerkt in punt 134 van de mededeling over het begrip staatssteun in artikel 107, lid 1, [VWEU] (PB 2016, C 262, blz. 1; hierna: „mededeling over het begrip staatssteun”). Door een enkel (vast) tarief op te willen leggen voor een belasting treedt de Commissie bovendien in de fiscale bevoegdheden van de lidstaten.
- 45 De Poolse regering onderstreept dat de litigieuze progressieve tariefstructuur helder en duidelijk is en dat de belastingtarieven relatief laag en lineair zijn, met een hoogste tarief (1,4 %) dat slechts 1,75 maal zo hoog is als het eerste tarief (0,8 %). Er is geen drempel effect aangezien alle ondernemingen, ongeacht hun omzet, zijn vrijgesteld voor een maandomzet tot 17 miljoen PLN. Een tarief van 0,8 % wordt toegepast voor het deel van de maandomzet tussen 17 en 170 miljoen PLN en een tarief van 1,4 % voor het deel van de maandomzet boven 170 miljoen PLN. Het stelsel is dus niet discriminerend noch discretionair en wijkt niet af van het referentiestelsel. De Poolse regering stelt ook dat de structuur van de belasting op de detailhandel niet kan worden gelijkgesteld aan de volledige vrijstelling waarvan de offshorevennootschappen op Gibraltar in het arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732) profiteerden, die in strijd was met het doel van de betrokken belastingen, namelijk alle ondernemingen betrekken in een algemeen belastingstelsel, maar dat deze structuur vergelijkbaar is met de mechanismen om het maximum van deze belastingen voor alle ondernemingen te stellen op 15 % van de winst, waarover in hetzelfde arrest is geoordeeld dat het geen selectief voordeel oplevert.
- 46 De Poolse regering voegt toe dat de belasting op de detailhandel, zoals zij is opgezet, beantwoordt aan de tweevoudige doelstelling om de Staat belastinginkomsten te bezorgen en tegelijkertijd de belastingdruk met het oog op herverdeling eerlijk – volgens hun draagkracht – te verdelen over de belastingplichtigen, wat er ook toe bijdraagt dat de belasting inkomsten oplevert. Anders dan de Commissie stelt in overweging 29 van het besluit tot inleiding van de procedure (eerste bestreden besluit) en in overweging 49 van het eindbesluit (tweede bestreden besluit) is het doel van deze belasting niet enkel belastingopbrengsten verkrijgen of het „belasten van de omzet van alle detailhandelaren”. Dat bevestigt dat de belastingtarieven en de bijbehorende schijven deel uitmaken van het referentiestelsel. Hoewel de organisatiestructuur van distributieketens daadwerkelijk invloed kon hebben op het belastingniveau, was iedereen vrij om de organisatievorm te kiezen die in dat opzicht het gunstigst was, bijvoorbeeld het franchisestelsel. Met name de Carrefour-groep zou daarvan op ruime schaal gebruik hebben gemaakt, net als andere grote distributeurs van buitenlandse afkomst, terwijl sommige grote belastingplichtigen met een geïntegreerde organisatie Poolse kapitaalvennootschappen zijn.
- 47 Op deze argumenten reageert de Commissie eerst met voorafgaande opmerkingen. Zij herinnert eraan dat zij heeft overwogen dat alle detailhandelsondernemingen zich feitelijk en juridisch in een situatie bevonden die met betrekking tot het doel van de betrokken belasting vergelijkbaar is en dat de progressieve tariefstructuur ervan discriminatie tussen de ondernemingen op grond van hun omvang meebracht die niet gerechtvaardigd was door de logica of door de aard van deze belasting; ondernemingen met een lagere omzet profiteerden namelijk van een gemiddeld effectief tarief dat gelijk is aan nul of lager is dan het tarief voor ondernemingen met een hogere omzet. Bijna alle kleine en middelgrote onafhankelijke detailhandelaren zijn op die manier praktisch vrijgesteld of worden over hun omzet als geheel belast tegen een gemiddeld effectief tarief van minder dan 0,8 %, terwijl grote detailhandelaren, bijvoorbeeld geïntegreerde ketens van hypermarkten, worden belast tegen een gemiddeld effectief tarief dat dichterbij het maximumtarief van 1,4 %, wat een aanzienlijk gat in hun winsten slaat. Met Poolse kapitaal gefinancierde detailhandelsondernemingen maken in het algemeen deel uit van de begunstigden van het stelsel, terwijl met buitenlands kapitaal gefinancierde marktpartijen daarentegen worden belast tegen een hoger gemiddeld tarief. De Commissie onderstreept in dat verband dat, volgens verschillende openbare bronnen, in september 2016 van de circa 200 000 detailhandelszaken of -ondernemingen slechts ongeveer 100 belastingplichtig waren, en de verwachte opbrengst 114 miljoen PLN bedroeg, waarvan bijna 80 miljoen verschuldigd was door de

tien grootste ondernemingen. Slechts twaalf ondernemingen zouden de schijf met het tarief van 1,4 % hebben bereikt. Uit diverse politieke verklaringen in Polen bleek overigens duidelijk dat de belasting erop zag het evenwicht tussen de concurrentieverhoudingen van de kleine winkels en de internationale distributieketens te herstellen. Bovendien zou een distributieketen die is georganiseerd volgens het franchisemodel weinig of in het geheel niet worden belast, terwijl een geïntegreerde distributieketen met dezelfde omzet veel hoger belast zou worden. De Commissie geeft in dat verband het voorbeeld van de Carrefour-groep, die deels een geïntegreerde organisatie vormt die zou worden belast tegen een gemiddeld tarief van 1,2 %, terwijl de Poolse keten van detailhandelaars Lewiatan, georganiseerd volgens een franchisemodel en verdeeld in zestien vennootschappen met een totale omzet hoger dan die van Carrefour, belast zou worden tegen een gemiddeld tarief van bijna nul. Hoewel ketens van buitenlandse oorsprong, zoals de Carrefour-groep, ook gebruikmaken van het franchisemodel, zijn de franchisenemers juist de Poolse buurtwinkels die door de betrokken belastingmaatregel worden bevoordeeld. De Commissie heeft ter terechtzitting niettemin onderstreept dat de bestreden besluiten niet gegrond waren op discriminatie op grond van de nationale herkomst van de belastingplichtigen, omdat het ging om de selectieve voordelen die door de progressieve tariefstructuur van de belasting op de detailhandel worden gegenereerd.

- 48 Onder verwijzing naar het arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732), voegt de Commissie daaraan toe dat het voor het antwoord op de vraag of een belastingmaatregel selectief bepaalde ondernemingen bevoordeelt, niet volstaat te onderzoeken of er een afwijking van de door de betrokken lidstaat vastgestelde regels van het referentiestelsel is, maar dat ook moet worden nagegaan of de grenzen of de structuur van het referentiestelsel coherent zijn omschreven of juist duidelijk arbitrair of partijdig zijn zodat die ondernemingen worden bevoordeeld, wat in casu het geval zou zijn. De Commissie zet uiteen dat het Hof in dat arrest heeft geoordeeld dat het selectieve voordeel waarvan bepaalde vennootschappen profiteerden, voortvloeide uit de opzet van die belasting. Dat werd bevestigd door het arrest van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981).
- 49 De Commissie stelt ook dat een heffingsgrondslag die overeenkomt met de omzet niet past, voor zover de Poolse regering de fiscale maatregel rechtvaardigt door de noodzaak rekening te houden met de draagkracht van ondernemingen, omdat een hoge omzet niettemin gepaard kan gaan met een tekort en omgekeerd. Dat een onderneming omvangrijk is, betekent niet dat zij een grote draagkracht heeft. De strijd tegen fiscale optimalisering en belastingontwijking, die eveneens door de Poolse regering als reden wordt genoemd, is evenmin pertinent, want het risico van ontwijking van de heffingsgrondslag doet zich enkel voor in het kader van inkomstenbelastingen.
- 50 De Commissie geeft nader aan dat haar analyse de belastingautonomie van de lidstaten niet ondergraaft. De Republiek Polen blijft op dat gebied soeverein, mits zij de regels van het VWEU over staatssteun in acht neemt.
- 51 Met betrekking tot, meer bepaald, de discussie over de vaststelling van het referentiestelsel, zet de Commissie uiteen dat, voor de vaststelling of een begunstigende belastingmaatregel selectief is, dat stelsel – bestaande uit een geheel van samenhangende regels die in algemene zin van toepassing zijn op basis van criteria die van toepassing zijn op alle ondernemingen die binnen de in de doelstelling gedefinieerde werkingssfeer ervan vallen – eerst moet worden geïdentificeerd. Vervolgens moet worden aangetoond dat de betrokken maatregel van dat stelsel afwijkt doordat hij onderscheid maakt tussen ondernemingen die zich in het licht van die doelstelling in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. In casu is de omzet van de detailhandelsverkoop het voorwerp van de belasting en zijn de detailhandelaars de belastingplichtigen, zodat alle detailhandelaars, ongeacht hun omvang, zich in het licht van de doelstelling van die belasting in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. Het referentiestelsel is dus de belasting op de omzet die wordt gegenereerd door de detailhandel.

- 52 Net als in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732), is het referentiestelsel zoals gepresenteerd door de Poolse regering echter zelf opzettelijk zo opgezet dat het selectief is, zonder dat dat kan worden gerechtvaardigd door de doelstelling ervan, namelijk inkomsten voor de Staat genereren. De Commissie heeft niet genegeerd dat op alle detailhandelsondernemingen dezelfde tarieven en dezelfde schijven van toepassing zijn, maar desondanks worden lokale detailhandelaren bevoordeeld door een gemiddeld effectief tarief van nul of veel lager dan het tarief dat detailhandelaren met een hoge omzet betalen. De Commissie voert in dat verband het cijfervoorbeeld uit het eindbesluit (tweede bestreden besluit) aan, dat in punt 14 supra wordt genoemd. Bij ontstentenis van een rechtvaardiging door de Poolse autoriteiten kunnen de schijven enkel bedoeld zijn om kleine detailhandelaren te beschermen en de grotere ondernemingen uit de sector te laten betalen.
- 53 Het argument van de Poolse regering dat de progressieve tariefstructuur wordt gerechtvaardigd door de tweevoudige doelstelling om de Staat belastinginkomsten te bezorgen en de belastingdruk evenredig te verdelen over de belastingplichtigen volgens hun draagkracht, komt niet naar voren uit de stap waarin het referentiestelsel wordt bepaald, maar in voorkomend geval uit de rechtvaardiging na de identificatie van een afwijking van dat stelsel. Hoe dan ook is de intrinsieke doelstelling van deze belasting niet het genereren van belastinginkomsten – dat is de doelstelling van elke belasting – maar het belasten van de omzet van de detailhandel, net als de doelstelling van een winstbelasting het belasten van winsten is. Zoals in punt 49 supra is uiteengezet, kan de doelstelling ook niet zijn rekening te houden met de draagkracht van de verschillende ondernemingen die actief zijn in de detailhandel.
- 54 Volgens de Commissie is het referentiestelsel in de bestreden besluiten dus met recht vastgesteld als de belasting op de omzet van de detailhandel, zonder progressieve tariefstructuur. Anders dan de Hongaarse regering stelt, is geen enkel lineair belastingtarief in aanmerking genomen.
- 55 De hierboven samengevatte argumenten moeten worden onderzocht.
- 56 Artikel 107, lid 1, VWEU bepaalt dat steunmaatregelen van de staten of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar zijn met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt, behoudens de afwijkingen waarin de Verdragen voorzien.
- 57 Uit vaste rechtspraak blijkt dat de in artikel 107, lid 1, VWEU bedoelde steunmaatregelen evenwel een algemenere strekking hebben dan het begrip subsidie, daar zij niet alleen positieve prestaties zoals de subsidie zelf omvatten, maar ook overheidsmaatregelen die, in verschillende vormen, de lasten verlichten die normaliter op het budget van een onderneming drukken en daardoor – zonder subsidies in de strikte zin van het woord te zijn – van dezelfde aard zijn en identieke gevolgen hebben (zie in die zin arresten van 23 februari 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Hoge Autoriteit*, 30/59, EU:C:1961:2, blz. 40; 2 juli 1974, *Italië/Commissie*, 173/73, EU:C:1974:71, punt 33; 15 maart 1994, *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, punt 13, en 15 november 2011, *Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk*, C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 71).
- 58 Derhalve is een maatregel op fiscaal gebied waarbij de overheid aan bepaalde ondernemingen een gunstige fiscale behandeling verleent die, hoewel in dat kader geen staatsmiddelen worden overgedragen, de financiële situatie van de begunstigden verbetert ten opzichte van andere belastingplichtigen, als een steunmaatregel van de staat in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU aan te merken (zie in die zin arresten van 15 maart 1994, *Banco Exterior de España*, C-387/92,

EU:C:1994:100, punt 14; 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk, C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 72, en 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a., C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 56).

- 59 Om aan te tonen dat een gunstige belastingmaatregel is voorbehouden aan bepaalde ondernemingen, anders gezegd dat de betrokken maatregel selectief is, moet worden bepaald of deze maatregel in het kader van een bepaalde rechtsregeling bepaalde ondernemingen of bepaalde producties kan begunstigen ten opzichte van andere die zich, vanuit het oogpunt van de doelstelling van de betrokken regeling, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden (zie in die zin en naar analogie arrest van 2 juli 1974, Italië/Commissie, 173/73, EU:C:1974:71, punt 33; zie ook arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk, C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 75 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 60 Meer bepaald veronderstelt de kwalificatie van een nationale belastingmaatregel als „selectief” volgens de analysemethode die in de rechtspraak is uitgewerkt dat allereerst wordt bepaald en onderzocht welke algemene of „normale” belastingregeling geldt [zie in die zin arresten van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a., C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 57, en 28 juni 2018, Andres (faillissement Heitkamp BauHolding)/Commissie, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punt 88 en aldaar aangehaalde rechtspraak].
- 61 Vervolgens moet worden beoordeeld en in voorkomend geval vastgesteld of het door de betrokken belastingmaatregel verschaft voordeel eventueel selectief is ten opzichte van die belastingregeling, door te bewijzen dat die maatregel van de „normale” regeling afwijkt door differentiaties in te voeren tussen marktdeelnemers die zich, gelet op het doel van het algemene of „normale” toepasselijke belastingstelsel in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden (zie in die zin arresten van 8 september 2011, Paint Graphos e.a., C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punt 49, en 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a., C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 57). Als daarentegen blijkt dat het belastingvoordeel (anders gezegd het onderscheid) wordt gerechtvaardigd door de aard en de opzet van het stelsel waarvan het deel uitmaakt, is het geen selectief voordeel (zie in die zin arresten van 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, EU:C:2001:598, punt 42; 15 december 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, punten 51 en 52; 6 september 2006, Portugal/Commissie, C-88/03, EU:C:2006:511, punt 52; 22 december 2008, British Aggregates/Commissie, C-487/06 P, EU:C:2008:757, punt 83, en 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a., C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punten 58 en 60).
- 62 Uit de rechtspraak blijkt dat, wanneer de aard van het „normale” stelsel wordt genoemd, de daaraan toegewezen doelstelling wordt bedoeld, en wanneer de opzet van het „normale” stelsel wordt genoemd, de regels van de belasting worden bedoeld (zie in die zin arresten van 6 september 2006, Portugal/Commissie, C-88/03, EU:C:2006:511, punt 81, en 7 maart 2012, British Aggregates/Commissie, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, punt 84). Benadrukt moet worden dat het hierboven genoemde begrip doelstelling of aard van het „normale” belastingstelsel verwijst naar de basis- of hoofdbeginselen van dat belastingstelsel en niet naar de beleidsmaatregelen die in voorkomend geval met behulp van de daarmee opgebrachte middelen kunnen worden gefinancierd (zoals in casu de financiering van gezinsbeleid), noch naar de doelstellingen die met derogaties aan dat belastingstelsel kunnen worden nagestreefd.
- 63 In casu moet om te beginnen de kwestie worden onderzocht van het „normale” belastingstelsel waaraan in beginsel moet worden getoetst of sprake is van een selectief voordeel.
- 64 De Commissie verwijst in de bestreden besluiten met name naar het arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732). In verband daarmee moet worden benadrukt dat de drie belastingen die het voorwerp waren van de zaken die hebben geleid tot dat arrest, samen het algemene belastingstelsel voor alle op

Gibraltar gevestigde vennootschappen vormden, terwijl de maatregel die in casu door de Commissie als staatssteun is gekwalificeerd, deel uitmaakt van een specifieke sectorale belasting die drukt op de detailhandelsverkoop van waren aan particulieren. Het „normale” belastingstelsel kan dus in elk geval niet een stelsel zijn dat buiten deze sector wordt toegepast (zie in die zin en naar analogie arrest van 21 december 2016, Commissie/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punten 54-63).

- 65 De Poolse regering stelt terecht dat de tarieven niet kunnen worden uitgesloten van de inhoud van een belastingstelsel, zoals de Commissie heeft gedaan [zie de overwegingen 22 en 29 van het besluit tot inleiding van de procedure (eerste bestreden besluit) en de overwegingen 46 en 49 van het eindbesluit (tweede bestreden besluit)]. Of de belasting een enkel tarief heeft of progressieve tarieven, het niveau van de heffing maakt, net als de heffingsgrondslag, het belastbare feit en de kring van belastingplichtigen, deel uit van de fundamentele kenmerken van de regeling van een fiscale heffing. Zoals de Poolse regering onderstreept, geeft de Commissie in punt 134 van de mededeling over het begrip staatssteun zelf aan: „In het geval van belastingen is de referentieregeling gebaseerd op elementen als belastinggrondslag, belastingplichtigen, belastbare feiten en belastingpercentages.” Als het niveau van de heffing op basis waarvan de opzet van de „normale” regeling kan worden bepaald, ontbreekt, is het onmogelijk om te onderzoeken of er sprake is van een derogatie in het voordeel van bepaalde ondernemingen (zie in die zin arresten van 6 september 2006, Portugal/Commissie, C-88/03, EU:C:2006:511, punt 56, en 7 maart 2012, British Aggregates/Commissie, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, punt 52). Als bij een belasting voor bepaalde ondernemingen een ander tarief geldt dan voor andere, met inbegrip van andere vrijstellingen, moet worden bepaald wat de „normale” situatie op dat gebied is, die deel uitmaakt van het „normale” stelsel. Zonder die gegevens kan de in de punten 60 en 61 supra genoemde methode niet worden toegepast.
- 66 Overigens komt uit de bestreden besluiten en het verweer van de Commissie naar voren dat zij heeft geprobeerd een „normaal” stelsel met een heffingsstructuur als referentiestelsel vast te stellen. Inzonderheid in de overwegingen 26 en 32 van het besluit tot inleiding van de procedure (eerste bestreden besluit) en in de overwegingen 47, 49 en 54 van het eindbesluit (tweede bestreden besluit) komt naar voren dat dit stelsel volgens de Commissie een stelsel moet zijn waarin de omzet van detailhandelaren vanaf de eerste zloty tegen een enkel tarief wordt belast (lineair). De Commissie betreurt overigens dat de Poolse autoriteiten haar geen waarde hebben gegeven voor dat eenvormige tarief [overweging 26 van het besluit tot inleiding van de procedure (eerste bestreden besluit) en overweging 47 van het eindbesluit (tweede bestreden besluit)] en heeft zelfs gesuggereerd het maximumtarief van 1,4% te nemen of het hoogste gemiddelde effectieve tarief dat is waargenomen voor de belastingplichtigen [overweging 51 van het besluit tot inleiding van de procedure (eerste bestreden besluit)]. Niettemin moet worden vastgesteld dat het „normale” stelsel met een eenvormig tarief waarnaar de Commissie in enkele passages van de bestreden besluiten verwijst, een hypothetisch stelsel is dat niet in aanmerking kan worden genomen. De analyse of een belastingvoordeel selectief is, de tweede stap van de methode die in de punten 60 en 61 supra is beschreven, moet namelijk worden verricht in het licht van de reële kenmerken van het „normale” belastingstelsel waarvan het deel uitmaakt, die in de eerste stap van deze methode zijn geïdentificeerd, en niet van de hypothesen die de bevoegde autoriteit niet in aanmerking heeft genomen.
- 67 Dientengevolge heeft de Commissie in de bestreden besluiten een „normaal” stelsel geïdentificeerd dat hetzij onvolledig is (zonder belastingtarieven) hetzij hypothetisch (met een enkel tarief), waarmee zij het recht onjuist heeft toegepast.
- 68 Gelet op de sectorale aard van de betrokken belasting en op het ontbreken van gedifferentieerde tarieven voor bepaalde ondernemingen was het enige „normale” stelsel dat in casu in aanmerking kon worden genomen volgens de Poolse regering de belasting op de detailhandel zelf, inclusief de progressieve tariefstructuur en de schijven, met inbegrip van (anders dan de regering stelt) de belastingvrije voet voor de schijf van 0 tot 17 miljoen PLN, aangezien die belastingvrije voet de facto deel uitmaakt van de belastingstructuur en de bijbehorende werkzaamheden weliswaar zijn vrijgesteld van de belasting, maar wel onder de sectorale werkingssfeer vallen.

- 69 Zelfs als de Commissie zich heeft vergist bij de identificatie van het relevante „normale” belastingstelsel, moet worden nagegaan of de conclusie die zij heeft getrokken niet wordt gerechtvaardigd door andere gronden in de bestreden besluiten aan de hand waarvan een selectief voordeel ten gunste van bepaalde ondernemingen kan worden geïdentificeerd.
- 70 De Commissie heeft namelijk niet enkel overwogen dat de progressieve tariefstructuur van de betrokken belasting afwijkt van een „normaal” stelsel – in casu onvolledig of hypothetisch geïdentificeerd – maar zij heeft tevens in wezen gemotiveerd dat er een selectief voordeel is ten gunste van ondernemingen met een lage omzet, een en ander op basis van het arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732), dat betrekking had op een belastingstelsel dat op zich discriminerend was in het licht van de doelstelling dat het na zou streven, anders gezegd in het licht van de aard ervan. In casu heeft de Commissie overwogen dat de structuur van de belasting op de detailhandel, met de progressieve tarieven en de schijven, in strijd was met de doelstelling die door die belasting werd nagestreefd en discriminatie tussen de ondernemingen van die sector tot gevolg had. Nagegaan moet dus worden of deze waardering gegrond is.
- 71 In overweging 23 van het besluit tot inleiding van de procedure (eerste bestreden besluit) en in overweging 46 van het eindbesluit (tweede bestreden besluit) heeft de Commissie aangegeven dat het „ook nodig [was] om te beoordelen of de lidstaat de grenzen van dat stelsel consequent heeft vastgesteld of, omgekeerd, daarbij duidelijk willekeurig of partijdig te werk is gegaan om bepaalde ondernemingen te bevoordelen”. In overweging 47 van het eindbesluit (tweede bestreden besluit) heeft zij opgemerkt dat „ondernemingen met een lagere omzet aan een lager gemiddeld effectief belastingtarief [waren onderworpen] dan ondernemingen met een hogere omzet, [...] hoewel beide categorieën ondernemingen zich met dezelfde activiteit [bezighielden]”. In de overwegingen 28 en 29 van het besluit tot inleiding van de procedure (eerste bestreden besluit) heeft zij aangegeven dat „de verklaarde doelstelling van de belasting [was] inkomsten [te] vergaren voor de algemene begroting”, dat „de Commissie in het licht van deze doelstelling [overwoog] dat alle detailhandelaren zich, ongeacht hun omzet, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie [bevonden]”, dat „derhalve bleek dat Polen de belasting opzettelijk zodanig [had] opgezet dat bepaalde ondernemingen willekeurig [werden] bevoordeeld” en dat „het stelsel opzettelijk selectief was op een manier die niet wordt gerechtvaardigd door de doelstelling van de belasting”. Overweging 49 van het eindbesluit (tweede bestreden besluit) behelst vergelijkbare beoordelingen, met deze keer niettemin (in overweging 44 van dat besluit) dat de doelstelling van de belasting erin bestaat „de omzet te belasten van alle marktdeelnemers die zich bezighouden met consumentenverkoop”.
- 72 In de eerste plaats is de doelstelling die wordt genoemd in de overwegingen 28 en 29 van het besluit tot inleiding van de procedure (eerste bestreden besluit), namelijk middelen bezorgen voor de algemene begroting, zoals de Commissie zelf heeft aangegeven in haar verweerschrift, gemeen aan alle algemene belastingen die de kern van belastingstelsels vormen en is zij op zichzelf ontoereikend om de aard van de verschillende belastingen te bepalen, bijvoorbeeld volgens het soort belastingplichtigen, of zij algemeen of sectoraal zijn, en volgens de eventuele bijzondere doelstelling waartoe zij dienen, bijvoorbeeld belastingen waarmee wordt beoogd bepaalde aantastingen van het milieu te verminderen (milieubelastingen). Overigens is de progressieve tariefstructuur van een belasting op zich niet in strijd met de doelstelling van het vergaren van inkomsten ten bate van de begroting.
- 73 In de tweede plaats kan de doelstelling die in de overwegingen 44 en 49 van het eindbesluit (tweede bestreden besluit) is geïdentificeerd, namelijk de omzet belasten van alle ondernemingen in de betrokken sector, evenmin worden aanvaard. Uit niets in het dossier blijkt dat de Poolse wetgever die bedoeling had. Integendeel, zowel de toelichting op de wet op de detailhandel (zie daarvoor het onderdeel met het opschrift „Belastingenschuld en tarieven”) als de opmerkingen van de Poolse autoriteiten tijdens de administratieve procedure die heeft geleid tot het eindbesluit (tweede bestreden besluit) (zie in dat verband overweging 27 van dat besluit) tonen aan dat de doelstelling was een sectorale belasting overeenkomstig een herverdelingsbeginsel in te voeren.

- 74 Uit de gegevens in het dossier blijkt meer bepaald dat bij de wet op de belasting op de detailhandel een belasting op de omzet van detailhandelaren is ingesteld, ongeacht hun juridisch statuut, die zij behalen met de verkoop van waren aan particulieren, met een herverdelingsfunctie. Deze belasting is weliswaar gepresenteerd als een maatregel om het gezinsbeleid te financieren, maar de opbrengsten moesten in de algemene begroting vloeien. Er is geen enkele andere doelstelling aangevoerd, bijvoorbeeld de eventuele negatieve gevolgen van de betrokken activiteiten compenseren of ontmoedigen.
- 75 Anders dan de Commissie stelt, was de opzet van de betrokken belasting, die wordt gekenmerkt door een progressieve tariefstructuur, a priori in overeenstemming met die doelstelling, ook al ging het om een omzetbelasting. Het is immers redelijk om te veronderstellen dat een onderneming met een hoge omzet dankzij schaalvoordelen naar verhouding lagere kosten heeft dan een onderneming met een bescheidener omzet. De vaste kosten per eenheid (bijvoorbeeld gebouwen, onroerendezaakbelasting, materiaal, personeelskosten) en de variabele kosten per eenheid (bijvoorbeeld bevoorrading van grondstoffen) worden immers lager naargelang het volume van de activiteiten toeneemt. Een onderneming met een hoge omzet beschikt dus naar verhouding over hogere beschikbare inkomsten, waardoor zij naar verhouding meer omzetbelasting kan betalen.
- 76 Wat de Poolse regering in wezen stelt, moet dus worden bevestigd, namelijk dat deze belasting bedoeld was als een sectorale belasting op de omzet van detailhandelaren met een herverdelingsfunctie.
- 77 De Commissie heeft dus een andere fout gemaakt toen zij ervan uitging dat de doelstelling van de belasting op de detailhandel anders was dan de Poolse autoriteiten hadden aangevoerd.
- 78 Deze tweede fout houdt overigens verband met de eerste fout van de Commissie, aangezien de doelstelling om de omzet van „alle ondernemingen” in de betrokken sector te belasten waarvan zij is uitgegaan, in werkelijkheid volgens haar betekende dat er geen belastingvrije voet was en een eenvormig tarief, wat overeenkomt met het hypothetische belastingstelsel dat zij heeft proberen te identificeren, namelijk [zoals blijkt uit de identieke laatste zinnen van overweging 32 van het besluit tot inleiding van de procedure (eerste bestreden besluit) en overweging 54 van het eindbesluit (tweede bestreden besluit)]:
- „het referentiestelsel [veronderstelt] belasting [...] van alle ondernemingen die zich bezighouden met detailhandel in Polen, tegen een enkel (vast) tarief”.
- 79 In dit stadium van de analyse is de vraag of de Commissie ondanks deze twee fouten, met betrekking tot het referentiestelsel en de doelstelling van de belasting, met recht elementen aan het licht heeft kunnen brengen waaruit blijkt dat de belasting op de detailhandel een selectief voordeel oplevert, gelet op het referentiestelsel en de doelstelling ervan die in de punten 68 en 76 supra zijn genoemd, zoals zij voortvloeien uit de Poolse wet. Preciezer gezegd is de vraag of de Commissie heeft aangetoond dat de belastingstructuur die de Poolse autoriteiten hebben gekozen, in strijd was met de doelstellingen van dat stelsel.
- 80 De rechter van de Unie heeft zich al vaak uitgesproken over selectieve voordelen binnen belastingstelsels, of meer in het algemeen binnen stelsels voor verplichte bijdragen, die werden gekenmerkt door regels voor de aanpassing van die bijdragen aan de situatie van de belastingplichtigen. In dat verband volgt uit het feit dat een belasting wordt gekenmerkt door een progressieve tariefstructuur, een belastingvrije voet, maxima of andere aanpassingsmechanismen en dat daaruit verschillende effectieve belastingniveaus volgen naargelang de omvang van de heffingsgrondslag van belastingplichtigen of naargelang de parameters van de aanpassingsmechanismen niet noodzakelijkerwijs dat er een selectief voordeel is ten gunste van bepaalde ondernemingen, zoals volgt uit de in de punten 58 tot en met 62 genoemde rechtspraak.

- 81 Dit oordeel kan worden toegelicht met uiteenlopende concrete voorbeelden in verband met de in punt 79 supra genoemde kwestie, aan de hand waarvan kan worden bepaald onder welke omstandigheden kan worden geïdentificeerd of er een afwijking is van de toepassing van het „normale” stelsel omdat een maatregel om de betrokken belasting aan te passen, de aard van dat stelsel, dat wil zeggen de doelstelling ervan, miskent.
- 82 In de gevallen waarin een dergelijke afwijking is vastgesteld, namelijk in de arresten van 8 november 2001, *Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, punten 49-55); 22 december 2008, *British Aggregates/Commissie* (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punten 86 en 87); 26 april 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280); 15 november 2011, *Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk* (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punten 85-108), en 21 december 2016, *Commissie/World Duty Free Group e.a.* (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punten 58-94, gelezen in samenhang met punt 123), ging het om respectievelijk een bovengrens (eerste arrest), vrijstellingen (drie daaropvolgende arresten) en heffingskortingen (laatste arrest). Het Hof heeft geoordeeld, met betrekking tot de doelstellingen van deze belastingen (bestrijding van negatieve externe effecten, met name op het milieu, voor de eerste drie arresten, de instelling van een algemeen belastingstelsel voor alle ondernemingen voor het volgende arrest en de afschrijving met het oog op de vennootschapsbelasting van goodwill na de verwerving van ondernemingsactiva in bepaalde omstandigheden voor het laatste arrest), dat de voordelen die waren voorbehouden aan bepaalde ondernemingen, en niet aan alle ondernemingen die zich in een vergelijkbare situatie bevonden ten opzichte van die doelstellingen, derhalve selectief waren.
- 83 Uit deze arresten volgt dat het voordeel, ongeacht de omstandigheid of de doelstelling van de belasting ook de impact van de activiteiten van de belaste ondernemingen omvat, dat dat voordeel gericht is op een economische sector met bijzondere kenmerken ten opzichte van de andere belastingplichtige ondernemingen of een bijzondere exploitatievorm, of dat dat voordeel potentieel openstaat voor elke belastingplichtige onderneming, selectief is als het leidt tot verschillen in behandeling die in strijd zijn met de doelstelling van de belasting. Niettemin kan de doelstelling van een belasting zelf een aanpassing inhouden die ertoe strekt de belastingdruk te verdelen of de impact ervan te beperken. Bijzondere situaties waardoor bepaalde belastingplichtigen van anderen worden onderscheiden, kunnen ook in aanmerking worden genomen zonder dat de doelstelling van de belasting wordt miskend.
- 84 In het arrest van 8 november 2001, *Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, punten 33-36), dat in punt 82 supra is aangehaald, heeft het Hof verklaard dat de gedeeltelijke restitutie van de heffingen op de door ondernemingen verbruikte energie, die werd toegepast als deze heffingen een bepaalde nettowaarde van de producten van deze ondernemingen overschreden, geen staatssteun was als alle belaste ondernemingen er recht op hadden ongeacht het voorwerp van hun activiteiten, hoewel deze restitutie kon leiden tot uiteenlopende belastingniveaus voor ondernemingen die dezelfde hoeveelheid energie verbruiken.
- 85 In het arrest van 15 november 2011, *Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk* (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punten 77-83), dat is aangehaald in punt 82 supra, heeft het Hof evenzo geoordeeld dat de voordelen die kunnen voortvloeien uit een algemeen maximum van twee ondernemingsbelastingen, waarvan de heffingsgrondslag niet de winst was, op 15 % van de winst, wat ertoe leidde dat ondernemingen met dezelfde heffingsgrondslag verschillend kunnen worden belast, waren vastgesteld op basis van objectieve criteria onafhankelijk van de keuzen van de betrokken ondernemingen en dus niet selectief waren.
- 86 In het arrest van 8 september 2011, *Paint Graphos e.a.* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punten 48-62), heeft het Hof voor recht verklaard dat de totale vrijstelling waarvan coöperatieve vennootschappen profiteerden, in het kader van de belasting op de winst van vennootschappen – het „normale” stelsel in deze zaak – geen selectief voordeel vormde omdat deze vennootschappen zich niet in een feitelijke en

juridische situatie bevonden die vergelijkbaar was met de situatie van commerciële vennootschappen, mits vast was komen te staan dat zij inderdaad handelden onder omstandigheden die inherent waren aan de logica van coöperatieve vennootschappen, wat een winstmarge meebrengt die duidelijk lager is dan die van kapitaalvennootschappen.

- 87 In het arrest van 29 maart 2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, punten 37-44), heeft het Hof geoordeeld – waarbij het ook de bijzondere situatie van bepaalde ondernemingen in aanmerking heeft genomen – dat een mechanisme voor de forfaitaire beslechting van oude belastinggeschillen dat open stond voor ondernemingen die voldeden aan objectieve criteria die hen niet in een feitelijke en juridische situatie plaatsten die vergelijkbaar was met die van andere ondernemingen, geen selectief voordeel meebracht, zelfs al kon het ertoe leiden dat de begunstigden van het mechanisme onder gelijke omstandigheden minder belasting betalen dan andere ondernemingen.
- 88 In het arrest van 26 april 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), dat in punt 82 supra is aangehaald, heeft het Hof aangegeven dat de belastingvrije voet van 60 % of de totale vrijstelling voor zaken die bepaalde activiteiten uitoefenen en voor zaken waarvan het verkoopoppervlak kleiner was dan een bepaalde drempel, in het kader van een belasting op detailhandelszaken waarvan de heffingsgrondslag in wezen werd gevormd door het verkoopoppervlak en die ertoe strekte de negatieve externe effecten voor het milieu en de ruimtelijke ordening te corrigeren en te compenseren, geen staatssteun was als vast kwam te staan dat deze uiteenlopende zaken zich inderdaad in een andere situatie bevonden dan de andere belastingplichtige zaken, gelet op de impact die de betrokken belasting moest corrigeren en compenseren, dat wil zeggen de doelstellingen van deze belasting.
- 89 Deze voorbeelden bevestigen dat er belastingen zijn waarvan de aard niet verhindert dat er aanpassingsmechanismen aan worden gekoppeld, die tot vrijstelling kunnen gaan, zonder dat deze mechanismen leiden tot selectieve voordelen. Samengevat: er is geen selectief voordeel als deze verschillen in belasting en de voordelen die daaruit kunnen voortvloeien, zelfs als zij enkel worden gerechtvaardigd door de logica van de herverdeling van de belasting over de belastingplichtigen, het gevolg zijn van de loutere, niet-afwijkende toepassing van het „normale” stelsel, als vergelijkbare situaties op dezelfde manier worden behandeld en als deze aanpassingsmechanismen de doelstelling van de betrokken belasting niet miskennen. Bijzondere bepalingen voor bepaalde ondernemingen vanwege een situatie die eigen is aan hen, waardoor zij profiteren van een aanpassing of zelfs een vrijstelling van de belasting, moeten niet worden beschouwd als maatregelen die een selectief voordeel opleveren als deze bepalingen de doelstelling van de betrokken belasting niet doorkruisen. In dat verband brengt het feit dat alleen belastingplichtigen die de voorwaarden voor toepassing van een maatregel vervullen voor die maatregel in aanmerking komen, op zich nog niet mee dat het hier een selectieve maatregel betreft (zie arrest van 21 december 2016, *Commissie/World Duty Free Group e.a.*, C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 59 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Deze mechanismen voldoen aan de in punt 61 supra genoemde voorwaarde van verenigbaarheid met de aard en de opzet van het stelsel waarvan zij een onderdeel vormen.
- 90 Als ondernemingen die zich in een situatie bevinden die vergelijkbaar is met betrekking tot de doelstelling van de belasting of de logica van een aanpassing ervan in dat verband niet gelijk worden behandeld, mondt deze discriminatie daarentegen uit in een selectief voordeel dat staatssteun kan vormen als aan de andere voorwaarden in artikel 107, lid 1, VWEU is voldaan.
- 91 Progressieve tariefstructuren, met inbegrip van een omvangrijke belastingvrije voet (niet uitzonderlijk in de belastingstelsels van de lidstaten) impliceren dus op zich nog niet dat sprake is van staatssteun. In de mededeling over het begrip staatssteun geeft de Commissie in dat verband in punt 139 aan dat de progressieve structuur van een inkomstenbelasting kan worden gerechtvaardigd door de herverdelingslogica die aan die belasting ten grondslag ligt. Er is geen reden om te veronderstellen dat deze beoordeling wel kan worden toegepast op inkomstenbelastingen maar niet op belastingen op de activiteiten van ondernemingen in plaats van op hun netto-inkomsten of hun winst, zoals de

Commissie in de overwegingen 58 en 59 van het eindbesluit (tweede bestreden besluit) doet. Uit de rechtspraak die in de punten 58 tot en met 62 supra is genoemd, volgt namelijk niet dat een lidstaat, om de kwalificatie van selectief voordeel voor een maatregel ter aanpassing van een belasting te vermijden, enkel gebruik kan maken van aanpassingscriteria met bepaalde doelstellingen, zoals de herverdeling van rijkdom of de compensatie en ontmoediging van bepaalde negatieve gevolgen die door de activiteit in kwestie kunnen ontstaan. Wat daarvoor nodig is, is dat de gewenste aanpassing niet arbitrair is, anders dan het geval was in de zaak die aanleiding heeft gegeven tot het arrest van 22 december 2008, *British Aggregates/Commissie* (C-487/06 P, EU:C:2008:757), genoemd in punt 82 supra, dat ze op niet-discriminerende wijze wordt toegepast en in overeenstemming blijft met de doelstelling van de betrokken belasting. De aanpassingsmechanismen die in de punten 84, 85 en 87 supra zijn genoemd, die volgens het Hof niet selectief waren, beantwoordden bijvoorbeeld niet aan een logica van belasting evenredig aan de negatieve externe effecten noch aan een logica van herverdeling, maar hadden andere doelstellingen. Zoals in punt 75 supra is uiteengezet, is bovendien niet uitgesloten dat een progressieve tariefstructuur van een omzetbelasting wordt gerechtvaardigd door een logica van herverdeling, wat de Poolse regering in casu terecht stelt. Een herverdelingslogica kan zelfs een totale vrijstelling voor bepaalde ondernemingen rechtvaardigen, zoals naar voren komt uit de zaak die in punt 86 supra is genoemd.

- 92 Bij een belasting op de omzet impliceert een criterium voor de aanpassing in de vorm van een progressieve belasting vanaf een bepaalde (hoge) drempelwaarde, die kan voortkomen uit de wens de activiteit van een onderneming pas te belasten als deze een bepaalde omvang heeft bereikt, op zich nog geen selectief voordeel.
- 93 Uit de punten 79 tot en met 92 supra volgt dat de Commissie niet met recht louter uit de progressieve structuur van de belasting op de detailhandel heeft kunnen afleiden dat sprake is van selectieve voordelen.
- 94 Als de Commissie niettemin in de bestreden besluiten had aangetoond dat de concreet toegepaste progressieve tariefstructuur is gekozen op een manier die de doelstelling van de belasting grotendeels tenietdoet, kan niettemin worden aangenomen dat het voordeel van ondernemingen die tegen een nultarief of tegen een lager tarief dan andere ondernemingen worden belast, selectief is.
- 95 Er moet dus nog worden nagegaan of de Commissie dat in de bestreden besluiten heeft aangetoond.
- 96 Vastgesteld moet worden dat de Commissie in de bestreden besluiten niet meer heeft gedaan dan overwegen dat het loutere beginsel van een progressieve belasting een selectief voordeel opleverde [overwegingen 32 en 37 van het besluit tot inleiding van de procedure (eerste bestreden besluit) en overwegingen 47, 49 en 54 van het eindbesluit (tweede bestreden besluit)], waardoor zij, in het licht van punt 92 supra, het recht onjuist heeft toegepast.
- 97 Enkel in overweging 51 van het eindbesluit (tweede bestreden besluit) heeft de Commissie gegevens aangevoerd die kunnen worden opgevat als een begin van een bewijs dat de in casu gekozen progressieve tariefstructuur voor de belasting op de detailhandel niet verenigbaar was met de doelstelling ervan, zoals genoemd in punt 76 supra. De Commissie heeft daarin namelijk uiteengezet dat zij uit verschillende openbare gegevens in wezen had afgeleid dat in september 2016 maar 109 van 200 000 belastingplichtige ondernemingen in de sector detailhandel een hogere omzet per maand hadden dan 17 miljoen PLN (in de orde van 4 miljoen EUR), de drempelomzet voor de heffing van de belasting.
- 98 Dat geïsoleerde feit, dat tijdens de administratieve procedure niet met de Poolse autoriteiten is besproken, zoals de hoofdpartijen ter terechtzitting hebben bevestigd, is niettemin niet in verband gebracht met een andere redenering dan het beginsel van een progressieve belasting en is

dientengevolge hoe dan ook onvoldoende om te onderbouwen dat de progressieve tariefstructuur die in casu is gekozen voor de belasting op de detailhandel, niet verenigbaar was met de doelstelling ervan.

- 99 Overigens heeft de Commissie in de bestreden besluiten inderdaad uiteengezet dat de progressieve tariefstructuur van de belasting op de detailhandel ertoe leidde dat ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevonden, anders werden behandeld, anders gezegd dat zij leidde tot een discriminerende behandeling. Niettemin heeft zij in dat verband enkel vermeld – zij het met concrete voorbeelden – dat het gemiddelde effectieve tarief en het marginale tarief van de belasting voor de ondernemingen moesten variëren naargelang hun omzet [overwegingen 24, 25, 27, 28, 32 en 37 van het besluit tot inleiding van de procedure (eerste bestreden besluit) en overwegingen 47, 49, 53 en 54 van het eindbesluit (tweede bestreden besluit)]. Deze variatie van het gemiddelde effectieve tarief en van het marginale tarief naargelang de omvang van de heffingsgrondslag is inherent aan elk belastingstelsel met een progressieve structuur. Zoals in punt 92 supra is uiteengezet, is een dergelijk stelsel als zodanig niet van dien aard dat het selectieve voordelen meebrengt. Wanneer de progressieve structuur van een belasting het gevolg is van de doelstelling ervan, kan niet worden verondersteld dat twee ondernemingen met een verschillende heffingsgrondslag zich met betrekking tot die doelstelling in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden.
- 100 In de bestreden besluiten heeft de Commissie tevens omstandigheden genoemd waardoor de belasting op de detailhandel de facto zwaarder drukt op ondernemingen van buitenlandse herkomst dan op ondernemingen van Poolse herkomst en zwaarder drukt op distributienetwerken met een geïntegreerde organisatie dan op distributienetwerken die op grote schaal gebruikmaken van franchisenemers.
- 101 Met betrekking tot de eerste van deze omstandigheden, die door de Poolse regering wordt bestreden, volstaat het vast te stellen, zoals in punt 47 supra is vermeld, dat de Commissie er, in verband met het bewijs dat de selectieve voordelen door de structuur van die belasting waren veroorzaakt, ter terechtzitting zelf op heeft gewezen dat de bestreden besluiten niet gegrond waren op discriminatie op grond van de nationale herkomst van de belastingplichtigen. Daarnaast moet worden benadrukt dat de in punt 100 supra genoemde omstandigheden (zelfs als zij vast komen te staan), ook al zijn zij enkel het gevolg van de toepassing van een progressieve tariefstructuur in overeenstemming met de doelstelling en de opzet van de betrokken belasting en ook al zijn ondernemingen die binnen de werkingssfeer ervan kunnen vallen, vrij om hun organisatievorm te kiezen, niet tevens kunnen leiden tot de vaststelling dat situaties die feitelijk en juridisch vergelijkbaar zijn, verschillend worden behandeld of omgekeerd. Zoals de Poolse regering in haar verzoekschriften heeft aangevoerd, en door de Commissie niet is betwist, wordt in Polen zowel door distributieketens van buitenlandse herkomst als door distributieketens van Poolse herkomst gebruikgemaakt van het franchisemodel. Bovendien is de situatie van een franchisezaak anders dan die van een geïntegreerde winkel. De eerste is namelijk in beginsel autonoom, zowel op juridisch als op financieel vlak, ten opzichte van de franchisegever, wat niet het geval is bij een geïntegreerde winkel ten opzichte van de controlerende onderneming, of het nu om een dochteronderneming gaat of om een filiaal binnen een distributienetwerk.
- 102 De Commissie heeft in de bestreden besluiten dientengevolge niet aangetoond dat er sprake is van een selectief voordeel waarbij een onderscheid wordt gemaakt tussen marktdeelnemers die zich met betrekking tot de doelstelling die de Poolse wetgever met de belasting op de detailhandel op het oog had, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. Door de fouten die zij bij de vaststelling van het „normale” belastingstelsel heeft begaan, met betrekking tot de doelstelling ervan en met betrekking tot selectieve voordelen in het kader van een progressieve belasting van de omzet, waarvan volgens haar sprake was, heeft zij niet kunnen nagaan of de concreet toegepaste progressieve tariefstructuur er in het licht van de doelstelling van de betrokken belasting toe leidde dat ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevonden, verschillend werden behandeld, bijvoorbeeld door op een passende manier na te gaan of de betrokken sectorale

belasting in werkelijkheid niet drukte op een onbeduidend deel van de activiteiten die daarin betrokken moesten worden, zodat een selectief voordeel ontstond ten gunste van ondernemingen die daaraan niet deelnemen, hoewel zij een omvangrijke activiteit op dat gebied uitoefenen.

- 103 Het is dus zaak het eindbesluit (tweede bestreden besluit) nietig te verklaren op grond van het middel ontleend aan een onjuiste kwalificatie van de litigieuze maatregel als staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, zonder dat de andere middelen en argumenten van de Poolse regering hoeven te worden onderzocht.
- 104 Met betrekking tot het besluit tot inleiding van de procedure (eerste bestreden besluit) moet er, gelet op dat middel, aan worden herinnerd dat het vaste rechtspraak is dat de Commissie, wanneer zij steunmaatregelen onderzoekt in het licht van artikel 107 VWEU om te bepalen of zij verenigbaar zijn met de interne markt, gehouden is de in artikel 108, lid 2, VWEU neergelegde procedure in te leiden wanneer zij na de inleidende fase van het onderzoek niet alle moeilijkheden heeft kunnen wegnemen die eraan in de weg staan te concluderen dat die maatregelen verenigbaar zijn met de interne markt. Dezelfde beginselen zijn van toepassing wanneer de Commissie blijft twijfelen over de kwalificatie van de steun zelf in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, van de onderzochte maatregel. De Commissie kan dus in beginsel niet worden verweten dat zij deze procedure heeft ingeleid op basis van met name twijfels of de litigieuze maatregelen steun in bovengenoemde zin waren (zie in die zin arrest van 10 mei 2005, Italië/Commissie, C-400/99, EU:C:2005:275, punt 47).
- 105 Gelet op de consequenties van de inleiding van de procedure van artikel 108, lid 2, VWEU bij maatregelen die worden behandeld als nieuwe steun waarvoor de voorafgaande toestemming van de Commissie uit hoofde van artikel 108, lid 3, VWEU nodig is (hierna: „nieuwe steunmaatregelen”), moet de Commissie, wanneer de betrokken lidstaat tijdens de preliminaire fase van het onderzoek stelt dat deze maatregelen geen steunmaatregelen in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU zijn, voordat zij deze procedure inleidt een toereikend onderzoek naar deze kwestie instellen op basis van de haar in dit stadium meegedeelde informatie, ook al resulteert dit onderzoek in een niet-definitieve beoordeling (zie in die zin arrest van 10 mei 2005, Italië/Commissie, C-400/99, EU:C:2005:275, punt 48). Deze inleiding van de procedure heeft namelijk met name normaliter tot gevolg dat de onderzochte maatregelen worden geschorst, inzonderheid wanneer de Commissie dat aan de betrokken lidstaat gelast krachtens artikel 13, lid 1, van verordening 2015/1589.
- 106 Hoewel de voorlopige kwalificatie als nieuwe steun door de Commissie het gevolg is van onzekerheid van feitelijke of economische aard over de aard, de inhoud en de effecten van de betrokken maatregel en over de context en zelfs als uiteindelijk, in het licht van de nieuwe gegevens die daarna worden aangevoerd, blijkt dat deze kwalificatie onjuist was, is het besluit om de procedure in te leiden daarom niet minder gerechtvaardigd, gelet op de legitieme twijfels die de Commissie had toen zij dat besluit nam (zie in die zin arrest van 10 mei 2005, Italië/Commissie, C-400/99, EU:C:2005:275, punten 48 en 49). In dat verband is geoordeeld dat de toetsing door het Gerecht van de rechtmatigheid van een besluit tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure noodzakelijkerwijs beperkt dient te blijven en dat, wanneer de verzoekers in een beroep tegen een dergelijk besluit de beoordeling van de Commissie met betrekking tot de kwalificatie van de litigieuze maatregel als steunmaatregel betwisten, de toetsing door de rechter van de Unie beperkt is tot de vraag of de Commissie geen kennelijke beoordelingsfouten heeft gemaakt door aan te nemen dat zij bij een eerste onderzoek van de betrokken maatregel niet alle problemen daaromtrent heeft weten op te lossen (arresten van 21 juli 2011, Alcoa Trasformazioni/Commissie, C-194/09 P, EU:C:2011:497, punt 61, en 9 september 2014, Hansesstadt Lübeck/Commissie, T-461/12, EU:T:2014:758, punt 42).
- 107 Mocht dus, gelet op de gegevens waarover de Commissie beschikte toen zij de procedure inleidde, blijken dat de kwalificatie als nieuwe steun van de betrokken maatregel kennelijk al in dat stadium moest worden afgewezen, dan moet het besluit om met betrekking tot die maatregel de procedure in te leiden, nietig worden verklaard (zie in die zin arrest van 10 mei 2005, Italië/Commissie, C-400/99, EU:C:2005:275, punt 48).

- 108 Dat geldt ook in de onderhavige situatie, waarin de Commissie haar voorlopige kwalificatie als nieuwe steun in wezen heeft gegrond op een kennelijk onjuiste analyse van de gegevens in haar bezit. Het besluit tot inleiding van de procedure (eerste bestreden besluit) is namelijk niet gerechtvaardigd, in het licht van de vraag of er nieuwe steun is, door legitieme twijfels, gelet op de staat van het dossier, maar door een standpunt dat was onderbouwd met een juridische redenering waarmee dit besluit niet kan worden gerechtvaardigd, zoals blijkt uit de punten 63 tot en met 102 supra. De principiële aard van het standpunt van de Commissie, volgens welke met name een progressieve belasting op de omzet op zich selectieve voordelen meebrengt, wordt overigens bevestigd doordat haar redenering in dit besluit niet merkbaar verschilt van die in het eindbesluit (tweede bestreden besluit).
- 109 Het besluit tot inleiding van de procedure (eerste bestreden besluit) moet dus eveneens nietig worden verklaard, met inbegrip van het bevel om de toepassing van het progressieve belastingtarief daarin te schorsen, want een dergelijk bevel veronderstelt dat de staatsmaatregel waarop het ziet, terecht als onrechtmatige nieuwe steun is gekwalificeerd in een voorlopige analyse onder de voorwaarden die in de punten 104 tot en met 108 supra zijn uiteengezet, zoals blijkt uit artikel 13, lid 1, van verordening 2015/1589, dat bepaalt: „Na de betrokken lidstaat de gelegenheid te hebben gegeven zijn opmerkingen in te dienen, kan de Commissie een besluit nemen waarbij de lidstaat wordt gelast alle onrechtmatige steun op te schorten, totdat de Commissie een besluit heeft genomen over de verenigbaarheid van de steun met de interne markt”. Deze bepaling ziet namelijk enkel op onrechtmatige nieuwe steun in de zin van artikel 1, onder f), van die verordening, dat wil zeggen maatregelen die in het kader van de hierboven genoemde voorlopige analyse met name moeten kunnen beantwoorden aan de definitie van staatssteun in artikel 107, lid 1, VWEU (zie in die zin arrest van 25 april 2018, Hongarije/Commissie, T-554/15 en T-555/15, hogere voorziening aanhangig, EU:T:2018:220, punten 30, 153 en 154). In casu kan het lot van het schorsingsbevel niet worden gescheiden van het lot van het besluit tot inleiding van de procedure (eerste bestreden besluit) en moet het nietig worden verklaard zonder dat hoeft te worden onderzocht of het middel van de Poolse regering ontleend aan schending van artikel 13, lid 1, van verordening 2015/1589 op zichzelf beschouwd gegrond is in het licht van de argumenten waarop het stoelt.
- 110 Gelet op het voorgaande is het evenmin nodig de andere middelen en argumenten van de Poolse regering tegen het besluit tot inleiding van de procedure (eerste bestreden besluit) te onderzoeken.
- 111 Uit de voorgaande overwegingen volgt dat de twee beroepen tot nietigverklaring van de Republiek Polen moeten worden toegewezen.

Kosten

- 112 Volgens artikel 134, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voor zover dit is gevorderd. Aangezien de Commissie in het ongelijk is gesteld, dient zij overeenkomstig de conclusie van de Republiek Polen in de kosten van laatstgenoemde te worden verwezen.
- 113 Volgens artikel 138, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering dragen de lidstaten die in het geding hebben geïntervenieerd, hun eigen kosten. Hongarije draagt dus zijn eigen kosten.

HET GERECHT (Negende kamer – uitgebreid),

verklaart voor recht:

- 1) Besluit C(2016) 5596 final van de Commissie van 19 september 2016 betreffende steunmaatregel SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) – Polen – Poolse belasting op de detailhandel, wordt nietig verklaard.**

- 2) **Besluit (EU) 2018/160 van de Commissie van 30 juni 2017 betreffende steunmaatregel SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) ten uitvoer gelegd door Polen in de vorm van een belasting op de detailhandel, wordt nietig verklaard.**
- 3) **De Europese Commissie draagt haar eigen kosten en de door de Republiek Polen in de zaken T-836/16 en T-624/17 gemaakte kosten.**
- 4) **Hongarije draagt zijn eigen kosten in de zaken T-836/16 en T-624/17.**

Gervasoni

Madise

da Silva Passos

Kowalik-Bańczyk

Mac Eochaidh

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 16 mei 2019.

ondertekeningen