



## Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO  
Juliane Kokott  
przedstawiona w dniu 16 lutego 2017 r.<sup>1</sup>

### Sprawa C-74/16

#### **Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania przeciwko Ayuntamiento de Getafe**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Juzgado de lo Contencioso-administrativo n.º 4 de Madrid (sąd administracyjny nr 4 w Madrycie, Hiszpania)]

Konkurencja — Pomoc państwa — Artykuł 107 ust. 1 TFUE — Hiszpański podatek od konstrukcji, instalacji i robót budowlanych — Zwolnienie z podatku na rzecz kościoła katolickiego — Rozgraniczenie pomiędzy działalnością gospodarczą i niegospodarczą kościoła katolickiego — Działalność kościoła katolickiego, za pomocą której nie dąży się do osiągnięcia celu ściśle religijnego — Działalność w ramach misji społecznej, kulturalnej i oświatowej kościoła katolickiego — Kościoły, stowarzyszenia religijne i wspólnoty religijne — Artykuł 17 TFUE — Artykuł 351 TFUE

#### **I – Wprowadzenie**

1. Czy – w wypadku gdy państwo członkowskie zwalnia wspólnotę religijną z określonych podatków, w tym także w zakresie działalności niezwiązanej ściśle z celami religijnymi – występuje zakazana na podstawie art. 107 ust. 1 TFUE pomoc państwa? Jest to sedno kwestii, o której wyjaśnienie jeden z sądów hiszpańskich zwraca się w niniejszej sprawie do Trybunału.

2. Powyższa kwestia pojawia się w kontekście różnych zwolnień podatkowych udzielanych przez Królestwo Hiszpanii kościołowi katolickiemu na mocy umowy międzynarodowej zawartej w 1979 r. ze Stolicą Apostolską. Powołując się na tę umowę, kościół katolicki domaga się jako podmiot prowadzący szkołę kościelną zwrotu podatku gminnego, który musiał zapłacić w związku z robotami budowlanymi w budynku szkolnym.

3. W związku z tym, że prawo konkurencji Unii znajduje zastosowanie wyłącznie do przedsiębiorstw, rozstrzygnięcie niniejszej sprawy zależy od nie zawsze łatwego rozgraniczenia pomiędzy działalnością gospodarczą i niegospodarczą. Okoliczność, że w szczególności sektor oświaty jest miejscem styku zadań przedsiębiorczych i społecznych, a nawet kulturalnych, została już wystarczająco potwierdzona we wcześniejszych wyrokach<sup>2</sup>.

1 — Język oryginału: niemiecki.

2 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 27 września 1988 r., Humbel i Edel, 263/86, EU:C:1988:451; z dnia 7 grudnia 1993 r., Wirth, C-109/92, EU:C:1993:916, a także z dnia 11 września 2007 r., Schwarz i Gootjes-Schwarz, C-76/05, EU:C:2007:492; Komisja/Niemcy, C-318/05, EU:C:2007:495; ponadto wyrok Trybunału EFTA z dnia 21 lutego 2008 r., Private Barnehagers/Urząd Nadzoru EFTA, E-5/07, *Report of the EFTA Court* 2008, s. 61.

4. Problematyka ta osiąga jednak w niniejszej sprawie nowy wymiar przez to, że dotyka ostatecznie stosunku pomiędzy państwem i kościołem, któremu prawo pierwotne Unii poświęca szczególną uwagę w art. 17 TFUE. Z uwagi na często bardzo burzliwe debaty dotyczące roli religii i wspólnot religijnych w nowoczesnym społeczeństwie europejskim<sup>3</sup> niniejsza sprawa nie mogłaby być bardziej aktualna. Poruszone w niej zagadnienia prawne powinny – wykraczając znacznie poza obszar Hiszpanii – mieć istotne znaczenie dla licznych innych państw członkowskich.

5. Jako że umowa Hiszpanii ze Stolicą Apostolską została zawarta przed przystąpieniem Hiszpanii do Wspólnot Europejskich, należy ponadto uwzględnić przy rozstrzygnięciu niniejszej sprawy art. 108 TFUE i art. 351 TFUE.

## II – Ramy prawne

### A – Prawo Unii

6. Ramy prawa Unii w niniejszej sprawie wyznacza art. 107 ust. 1 TFUE, który znajduje się w rozdziale 1 tytułu VII traktatu FUE („Reguły konkurencji”):

„Z zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w traktatach wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi”.

7. Ponadto należy wskazać na art. 17 ust. 1 TFUE, znajdujący się w części pierwszej tytułu II („Postanowienia ogólne”) traktatu FUE, który ma następujące brzmienie:

„Unia szanuje status przyznany na mocy prawa krajowego kościołom i stowarzyszeniom lub wspólnotom religijnym w państwach członkowskich i nie narusza tego statusu”.

8. Wreszcie znaczenie ma art. 351 TFUE, postanowienie z części siódmej traktatu FUE („Postanowienia ogólne i końcowe”):

„Postanowienia traktatów nie naruszają praw i obowiązków wynikających z umów zawartych przed 1 stycznia 1958 roku lub, wobec państw przystępujących, przed datą ich przystąpienia, między jednym lub większą liczbą państw członkowskich z jednej strony a jednym lub większą liczbą państw trzecich z drugiej strony.

W zakresie, w jakim umowy te nie są zgodne z traktatami, dane państwo lub państwa członkowskie zastosują wszelkie właściwe środki w celu wyeliminowania stwierdzonych niezgodności. W razie potrzeby państwa członkowskie udzielają sobie wzajemnie pomocy dla osiągnięcia tego celu i w odpowiednim przypadku przyjmują wspólną postawę.

Przy stosowaniu umów, o których mowa w pierwszym akapicie, państwa członkowskie uwzględniają fakt, że korzyści uzgodnione w traktatach przez każde państwo członkowskie wiążą się integralnie z ustanowieniem Unii i z tego tytułu są nierozzerwalnie związane z utworzeniem wspólnych instytucji, powierzeniem im kompetencji i przyznaniem takich samych korzyści przez wszystkie pozostałe państwa członkowskie”.

3 — Zobacz na przykład niedawne sprawy: Achbita, C-157/15; Bougnaoui i ADDH, C-188/15.

## **B – Prawo międzynarodowe**

9. Umowa z dnia 3 stycznia 1979 r. zawarta pomiędzy państwem hiszpańskim a Stolicą Apostolską w sprawie zagadnień gospodarczych<sup>4</sup> przewiduje w art. IV ust. 1 lit. B akapit pierwszy „całkowite i trwałe zwolnienie z podatków rzeczowych lub od przychodów, a także z podatku dochodowego i majątkowego” dla nieruchomości kościoła katolickiego.

10. Z akapitu drugiego powyższego postanowienia wynika jednak, że wskazane powyżej zwolnienie z podatku „nie obejmuje przychodów z wykonywania działalności gospodarczej oraz przychodów z majątku w przypadku przekazania do używania osobom trzecim” oraz „przychodów kapitałowych i przychodów podlegających podatkowi dochodowemu pobieranemu u źródła”.

11. Artykuł VI umowy z 1979 r. zawiera mechanizm rozstrzygania sporów, zgodnie z którym Stolica Apostolska i rząd hiszpański zobowiązują się do rozwiązywania problemów związanych z interpretacją i stosowaniem umowy w drodze wzajemnego porozumienia i z uwzględnieniem zasad zawartych w umowie.

## **C – Prawo krajowe**

12. Podatek od konstrukcji, instalacji i robót budowlanych<sup>5</sup> pobierany w Hiszpanii wynika z ustawy z 1988 r. W chwili obecnej znajduje swoją podstawę w art. 100 ust. 1 ustawy regulującej finanse lokalne<sup>6</sup>, w brzmieniu ustalonym przez królewski dekret ustawodawczy<sup>7</sup> 2/2004 z dnia 5 marca 2004 r.<sup>8</sup>. Jest to komunalny pośredni podatek rzeczowy, którego przychody przysługują gminom hiszpańskim.

13. Zarządzeniem z dnia 5 czerwca 2001 r.<sup>9</sup> hiszpańskie ministerstwo finansów wyjaśniło, że podatek od konstrukcji, instalacji i robót budowlanych jest objęty art. IV ust. 1 lit. B umowy z 1979 r. Zarządzenie to zostało w późniejszym okresie doprecyzowane zarządzeniem z dnia 15 października 2009 r.<sup>10</sup> w ten sposób, że wskazane zwolnienie z podatku obejmuje jedynie budynki niepodlegające podatkowi od nieruchomości<sup>11</sup>, tj. budynki przeznaczone wyłącznie do celów religijnych<sup>12</sup>. Jednakże zarządzenie z 2009 r. zostało uznane za nieważne w wyroku Audiencia Nacional z dnia 9 grudnia 2013 r., gdyż – w ocenie tego sądu – naruszało art. IV ust. 1 lit. B oraz art. VI umowy z 1979 r.<sup>13</sup>.

4 — *BOE* nr 300 z dnia 15 grudnia 1979 r., s. 28782, zwana dalej „umową z 1979 r.” lub po prostu „umową”.

5 — Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO).

6 — Ley reguladora de las Haciendas Locales.

7 — Real Decreto Legislativo.

8 — *BOE* nr 59 z dnia 9 marca 2004 r., s. 10284.

9 — *BOE* nr 144 z dnia 16 czerwca 2001 r., s. 21427, zwane dalej „zarządzeniem z 2001 r.”.

10 — EHA/2814/2009, *BOE* nr 254 z dnia 21 października 2009 r., s. 88046, zwane dalej „zarządzeniem z 2009 r.”.

11 — Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI).

12 — Zgodnie z informacjami rządu hiszpańskiego wyjaśnienie to zostało dokonane „w uzgodnieniu z konferencją episkopatu Hiszpanii” i służyło usunięciu zastrzeżeń ze strony Komisji Europejskiej dotyczących zakazu pomocy państwa [sygn. akt: SA.22829, Hiszpania – zwolnienie z podatku na rzecz instytucji katolickich (E 2/2007)].

13 — ECLI:ES:AN:2013:5382 (ostatni wyrok został potwierdzony wyrokiem hiszpańskiego Tribunal Supremo z dnia 19 listopada 2014 r., ECLI:ES:TS:2014:4901).

### III – Stan faktyczny i postępowanie główne

14. Congregación de Escuelas Pías Provincia de Betania (kongregacja szkół religijnych regionu Betania) [Comunidad de Casa de Escuelas Pías de Getafe, PP. Escolapios (wspólnota domu religijnych szkół ojców pijarów)]<sup>14</sup> jest instytucją kościoła katolickiego i jako taka jest objęta umową z 1979 r. Congregación jest właścicielem nieruchomości w gminie Getafe w pobliżu Madrytu, na której znajduje się szkoła „La Inmaculada”.

15. W dniu 4 marca 2011 r. Congregación złożyła wniosek w gminie Getafe o pozwolenie na budowę w celu remontu i rozbudowy jednego z wolno stojących budynków położonych na owej nieruchomości. Wskazany budynek służy szkole jako aula. Zamierzano wyposażyć aulę w 450 miejsc siedzących w celu jej wykorzystywania na zebrania, kursy, konferencje itp.

16. Pozwolenie na budowę zostało udzielone w dniu 28 kwietnia 2011 r.; Congregación miała zapłacić podatek od konstrukcji, instalacji i robót budowlanych w wysokości 23 730,41 EUR.

17. Jednakże później Congregación, powołując się na art. IV ust. 1 lit. B umowy z 1979 r., wystąpiła z wnioskiem o zwrot zapłaconego podatku.

18. Powyższy wniosek został oddalony przez organ podatkowy<sup>15</sup> gminy decyzją z dnia 6 listopada 2013 r. W uzasadnieniu organ ten wywiódł, że w niniejszym wypadku zwolnienie z podatku nie znajdowało zastosowania, gdyż wniosek dotyczył działalności niepozostającej w związku z celami religijnymi kościoła katolickiego. Kierownik organu podatkowego gminy, rozpatrzywszy odwołanie Congregación, decyzją z dnia 27 lutego 2014 r. utrzymał w mocy decyzję odmowną. W dniu 21 maja 2014 r. Congregación wniosła na tę decyzję skargę do będącego sądem odsyłającym Juzgado de lo Contencioso-administrativo n.º 4 de Madrid (sądu administracyjnego nr 4 w Madrycie, Hiszpania).

### IV – Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym oraz postępowanie przed Trybunałem

19. Postanowieniem z dnia 26 stycznia 2016 r. Juzgado de lo Contencioso-administrativo n.º 4 de Madrid (sąd administracyjny nr 4 w Madrycie) przedłożył na podstawie art. 267 TFUE Trybunałowi do rozstrzygnięcia w trybie prejudycjalnym następujące pytanie:

„Czy sprzeczne z art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej jest zwolnienie kościoła katolickiego z podatku od konstrukcji, instalacji i robót budowlanych w związku z pracami wykonanymi na nieruchomościach przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej, która nie ma ściśle religijnego celu?”.

20. W postępowaniu przed Trybunałem uwagi na piśmie zostały przedstawione przez Królestwo Hiszpanii oraz Komisję Europejską. Na rozprawie w dniu 10 stycznia 2017 r., poza powyższymi stronami, reprezentowane były także Congregación oraz Ayuntamiento de Getafe jako strony postępowania głównego.

14 — Zwana dalej „Congregación”.

15 — Órgano de Gestión Tributaria.

## V – Ocena

### A – *Dopuszczalność wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym*

21. Zgodnie z art. 94 regulaminu postępowania przed Trybunałem<sup>16</sup> wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym powinien, poza pytaniem prejudycjalnym, zawierać także niezbędne informacje dotyczące okoliczności faktycznych i ram prawnych postępowania głównego. Sąd odsyłający powinien ponadto przedstawić, jaki związek istnieje pomiędzy mającymi być przedmiotem wykładni przepisami prawa Unii i sporem w postępowaniu głównym, oraz podać powody, dla których ma wątpliwości co do wykładni lub ważności tych przepisów. Zgodnie z orzecznictwem informacje dotyczące okoliczności faktycznych i ram prawnych mają szczególne znaczenie w postępowaniach w dziedzinie konkurencji<sup>17</sup>.

22. W tym kontekście zarówno rząd hiszpański, jak i Komisja zgłaszają w niniejszej sprawie wątpliwości dotyczące dopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Jednakże żaden z tych zarzutów nie wydaje się mi zasadny.

23. Mało przekonujący jest, po pierwsze zarzut rządu hiszpańskiego, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy czysto hipotetycznej kwestii i ma na celu uzyskanie w drodze opinii wykładni prawa Unii, która nie ma żadnego związku z okolicznościami faktycznymi sporu prawnego w postępowaniu głównym.

24. Z jednej strony zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w odniesieniu do pytań prejudycjalnych, które dotyczą prawa Unii, obowiązuje domniemanie ich znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy<sup>18</sup>, a sądowi odsyłającemu przyznaje się w tej kwestii swobodę oceny<sup>19</sup>. Z drugiej strony w niniejszej sprawie bynajmniej nie jest oczywiste, że żądana wykładnia art. 107 TFUE nie ma związku z okolicznościami faktycznymi lub przedmiotem sporu prawnego w postępowaniu głównym. Przeciwnie, właściwe rozumienie art. 107 ust. 1 TFUE ma duży wpływ na los żądania Congregación, gdyż pożądane zwolnienie podatkowe może zostać udzielone jedynie w zakresie, w jakim nie pozostaje ono w konflikcie z przepisami prawa Unii dotyczącymi pomocy państwa. Wątpliwości sądu odsyłającego dotyczące tego zagadnienia wynikają z dostateczną jasnością z treści postanowienia odsyłającego.

25. Co zaś się tyczy, po drugie, przedstawienia ram prawnych sporu w postępowaniu głównym, wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie zawiera, wbrew stanowisku rządu hiszpańskiego, żadnych oczywistych luk. Postanowienie odsyłające przedstawia w sposób zrozumiały istotne przepisy hiszpańskiego prawa podatkowego oraz właściwe przepisy prawa międzynarodowego zawarte w umowie z 1979 r. Poza tym rząd hiszpański nie wskazał żadnych przepisów, które sąd odsyłający miałby opacznie zrozumieć lub o których zapomniałby wspomnieć.

16 — Trybunał podkreślił konieczność uwzględnienia art. 94 regulaminu postępowania między innymi w postanowieniu z dnia 12 maja 2016 r., *Security Service i in.*, od C-692/15 do C-694/15, EU:C:2016:344, pkt 18. Już przedtem w utrwalonym orzecznictwie były formułowane wymogi tej samej treści dotyczące dopuszczalności wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, zob. na przykład wyroki: z dnia 24 kwietnia 2012 r., *Kamberaj*, C-571/10, EU:C:2012:233, pkt 42; z dnia 21 grudnia 2016 r., *Vervloet i in.*, C-76/15, EU:C:2016:975, pkt 56, 57.

17 — Podobnie postanowienie z dnia 8 października 2002 r., *Viacom*, C-190/02, EU:C:2002:569, pkt 21, 22, a także wyroki: z dnia 31 stycznia 2008 r., *Centro Europa 7*, C-380/05, EU:C:2008:59, pkt 58; z dnia 21 listopada 2013 r., *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, pkt 20; z dnia 13 lutego 2014 r., *Airport Shuttle Express i in.*, C-162/12 i C-163/12, EU:C:2014:74, pkt 38.

18 — Wyroki: z dnia 7 września 1999 r., *Beck i Bergdorf*, C-355/97, EU:C:1999:391, pkt 22; z dnia 16 czerwca 2015 r., *Gauweiler i in.*, C-62/14, EU:C:2015:400, pkt 25; z dnia 6 września 2016 r., *Petruhhin*, C-182/15, EU:C:2016:630, pkt 20; z dnia 21 grudnia 2016 r., *Vervloet i in.*, C-76/15, EU:C:2016:975, pkt 57.

19 — Wyroki: z dnia 24 czerwca 2008 r., *Commune de Mesquer*, C-188/07, EU:C:2008:359, pkt 31; z dnia 28 lutego 2012 r., *Inter-Environnement Wallonie i Terre wallonne*, C-41/11, EU:C:2012:103, pkt 36.

26. Po trzecie, wystarczające jest też przedstawienie w postanowieniu odsyłającym okoliczności faktycznych sporu w postępowaniu głównym. Co prawda należy zgodzić się z rządem hiszpańskim i Komisją, że sąd odsyłający mógłby opisać jeszcze dokładniej działalność Congregación w zakresie nauczania w ogólności oraz sposób korzystania ze spornego budynku w szczególności, niemniej jednak postanowienie odsyłające zawiera wszystkie informacje niezbędne do zrozumienia pytania prejudycjalnego oraz jego zakresu. Świadczą o tym choćby same stanowiska przedstawione przez rząd hiszpański i Komisję przed Trybunałem<sup>20</sup>, na co trafnie wskazała Ayuntamiento de Getafe na rozprawie.

27. Podsumowując: wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest zatem dopuszczalny.

## **B – Merytoryczna ocena pytania prejudycjalnego**

28. Zadając pytanie, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy sporne zwolnienie podatkowe w wypadku jego zastosowania do budynku szkoły powinno zostać uznane za zakazaną pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

### **1. Możliwość zastosowania przepisów prawa Unii dotyczących pomocy państwa**

29. Na początku należy rozważyć, czy zawarty w art. 107 ust. 1 TFUE zakaz pomocy państwa może w ogóle znaleźć zastosowanie w wypadku takim jak niniejszy, jeżeli uwzględni się, że art. 17 TFUE zobowiązuje Unię do szanowania i nienaruszania statusu kościołów<sup>21</sup> w państwach członkowskich<sup>22</sup>.

30. We wskazanym art. 17 TFUE traktat z Lizbony przejął postanowienie, które było już zawarte w art. I-52 traktatu ustanawiającego konstytucję dla Europy<sup>23</sup>, a jego źródłem jest przyjęte w 1997 r. oświadczenie dotyczące statusu kościołów oraz wspólnot światopoglądowych i niewyznaniowych<sup>24</sup>.

31. Ostatecznie art. 17 TFUE konkretyzuje i uzupełnia bardziej ogólny, zawarty w art. 4 ust. 2 TUE, nakaz szanowania tożsamości narodowej państw członkowskich, nierozzerwalnie związanej z podstawowymi strukturami politycznymi i konstytucyjnymi.

32. Bez wątplenia art. 17 TFUE podkreśla w eksponowanym miejscu szczególną rolę społeczną kościołów w państwach członkowskich. Postanowienie to nie może być jednak interpretowane w rozumieniu wyjątku *ratione materiae*, zgodnie z którym działalność kościoła w całości nie jest objęta zakresem obowiązywania prawa Unii. W szczególności prawo Unii musi znaleźć zastosowanie wtedy, gdy kościoły wykonują działalność gospodarczą<sup>25</sup> – podobnie jak uznał to Trybunał w utrwalonym orzecznictwie w odniesieniu do klubów sportowych bądź związków sportowych<sup>26</sup> oraz w odniesieniu do instytucji oświatowych<sup>27</sup>.

20 — Zobacz podobnie na przykład wyrok z dnia 18 października 2011 r., *Boxus i in.*, od C-128/09 do C-131/09, C-134/09 i C-135/09, EU:C:2011:667, pkt 27.

21 — W celu uproszczenia wywodów rezygnuję w niniejszej sprawie z wyraźnego wskazywania na „stowarzyszenia lub wspólnoty religijne”, do których także odnosi się art. 17 TFUE.

22 — W zakresie, w jakim Congregación powoływała się na rozprawie przed Trybunałem na wolność wyznania (art. 10 karty praw podstawowych), moje wywody dotyczące art. 17 TFUE znajdują odpowiednie zastosowanie.

23 — Podpisany w Rzymie w dniu 29 października 2004 r., Dz.U. 2004, C 310, s. 1.

24 — Deklaracja nr 11 do aktu końcowego konferencji międzyrządowej, która przyjęła traktat z Amsterdamu podpisany w dniu 2 października 1997 r., Dz.U. 1997, C 340, s. 133.

25 — Wyroki: z dnia 5 października 1988 r., *Steymann*, 196/87, EU:C:1988:475, pkt 9, 14; z dnia 14 marca 2000 r., *Église de scientologie*, C-54/99, EU:C:2000:124.

26 — Wyroki: z dnia 12 grudnia 1974 r., *Walrave i Koch*, 36/74, EU:C:1974:140; z dnia 15 grudnia 1995 r., *Bosman*, C-415/93, EU:C:1995:463; z dnia 18 lipca 2006 r., *Meca-Medina i Majcen/Komisja*, C-519/04 P, EU:C:2006:492; z dnia 1 lipca 2008 r., *MOTOE*, C-49/07, EU:C:2008:376; z dnia 16 marca 2010 r., *Olympique Lyonnais*, C-325/08, EU:C:2010:143.

27 — Wyroki: z dnia 11 września 2007 r., *Schwarz i Gootjes-Schwarz*, C-76/05, EU:C:2007:492; *Komisja/Niemcy*, C-318/05, EU:C:2007:495.

33. Szczególne znaczenie art. 17 TFUE w wypadku takim jak niniejszy nie polega zatem na przykład na tym, że działalność kościołów jest generalnie wyłączona z zakresu obowiązywania prawa Unii, lecz raczej na tym, iż *stosując i interpretując prawo Unii*, należy szanować status kościołów, który nie może zostać naruszony.

## **2. Pojęcie pomocy państwa w świetle art. 107 ust. 1 TFUE**

34. Zgodnie z art. 107 ust. 1 TFUE zakaz pomocy państwa ma zapobiegać temu, aby przyznawane przez władze państwowe korzyści, które w różny sposób zakłócają konkurencję lub grożą jej zakłóceniem przez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, wpływały na wymianę handlową między państwami członkowskimi<sup>28</sup>.

35. W postanowieniu odsyłającym sąd krajowy wyraźnie wychodzi z założenia, że budynek szkolny, o którym mowa, jest przeznaczony do wykorzystania na cele gospodarcze, a nie do używania na cele wyłącznie religijne. Jednakże w celu udzielenia sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi, która umożliwi mu w najlepszy możliwy sposób rozstrzygnięcie sporu w postępowaniu głównym<sup>29</sup>, przypomnę na wstępie w ramach moich wywodów dotyczących art. 107 ust. 1 TFUE przesłanki, które z punktu widzenia prawa Unii w ogóle powodują, że ma miejsce działalność gospodarcza [zob. w tym względzie zaraz poniżej sekcja a)], zanim ustosunkuję się do poszczególnych elementów zakazu pomocy państwa [zobacz w tym względzie dalej poniżej sekcja b)].

### **a) Pojęcie przedsiębiorstwa jako podstawowa przesłanka stosowania europejskiego prawa konkurencji**

36. Na wstępie należy podkreślić, że prawo konkurencji Unii dotyczy wyłącznie przedsiębiorstw<sup>30</sup>.

37. Pojęcie przedsiębiorstwa powinno być rozumiane funkcjonalnie i obejmuje każdą jednostkę prowadzącą działalność gospodarczą, niezależnie od jej formy prawnej i sposobu finansowania<sup>31</sup>. Instytucja, która nie prowadzi działalności gospodarczej, nie jest przedsiębiorstwem w rozumieniu prawa konkurencji<sup>32</sup>.

38. Okoliczność, że centralnym przedmiotem działalności kościołów jest w normalnym wypadku wykonywanie zadań religijnych, duszpasterskich i socjalnych, nie wyklucza jeszcze jako taka, że niektóre aspekty działalności kościoła mogą jednak zostać przyporządkowane do sfery gospodarczej. Rozróżnienie pomiędzy działalnością gospodarczą i niegospodarczą powinno być bowiem dokonane odrębnie dla każdej działalności wykonywanej przez daną instytucję<sup>33</sup>.

28 — Wyroki: z dnia 2 lipca 1974 r., Włochy/Komisja, 173/73, EU:C:1974:71, pkt 26; z dnia 11 lipca 1996 r., SFEI i in., C-39/94, EU:C:1996:285, pkt 58; z dnia 15 czerwca 2006 r., Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 i C-41/05, EU:C:2006:403, pkt 27.

29 — Zobacz w tym względzie na przykład wyroki: z dnia 12 grudnia 1990 r., SARPP, C-241/89, EU:C:1990:459, pkt 8; z dnia 2 grudnia 2009 r., Aventis Pasteur, C-358/08, EU:C:2009:744, pkt 50; z dnia 17 lipca 2014 r., Leone, C-173/13, EU:C:2014:2090, pkt 56, 64; z dnia 13 lipca 2016 r., Pöpperl, C-187/15, EU:C:2016:550, pkt 35.

30 — Wyroki: z dnia 16 listopada 1977 r., GB-Inno-BM, 13/77, EU:C:1977:185, pkt 31; z dnia 11 grudnia 2007 r., ETI i in., C-280/06, EU:C:2007:775, pkt 38; z dnia 1 lipca 2008 r., MOTOE, C-49/07, EU:C:2008:376, pkt 20; z dnia 5 marca 2015 r., Komisja i in./Versalis i in., C-93/13 P i C-123/13 P, EU:C:2015:150, pkt 88.

31 — Wyroki: z dnia 23 kwietnia 1991 r., Höfner i Elser, C-41/90, EU:C:1991:161, pkt 21, z dnia 16 marca 2004 r., AOK Bundesverband i in., C-264/01, C-306/01, C-354/01 i C-355/01, EU:C:2004:150, pkt 46; z dnia 17 września 2015 r., Total/Komisja, C-597/13 P, EU:C:2015:613, pkt 33; podobnie już wyrok z dnia 12 lipca 1984 r., Hydrotherm Gerätebau, 170/83, EU:C:1984:271, pkt 11.

32 — Wyrok z dnia 19 lutego 2002 r., Wouters i in., C-309/99, EU:C:2002:98, Rn. 112).

33 — Wyrok z dnia 1 lipca 2008 r., MOTOE, C-49/07, EU:C:2008:376, pkt 25 in fine. Podobnie wyroki: z dnia 16 czerwca 1987 r., Komisja/Włochy, 118/85, EU:C:1987:283, pkt 7; z dnia 18 marca 1997 r., Diego Cali & Figli, C-343/95, EU:C:1997:160, pkt 16, 18; z dnia 24 października 2002 r., Aéroports de Paris/Komisja, C-82/01 P, EU:C:2002:617, pkt 75; ponadto moje opinie w sprawach: Viacom Outdoor, C-134/03, EU:C:2004:676, pkt 72); MOTOE, C-49/07, EU:C:2008:142, pkt 49.

39. Działalność gospodarcza to każda działalność, która polega na oferowaniu towarów lub usług na określonym rynku<sup>34</sup>. Brak celu zarobkowego lub brak zamiaru osiągnięcia zysku nie przemawia jeszcze sam w sobie przeciwko możliwości uznania działalności za działalność gospodarczą, o ile oferowane są towary lub usługi<sup>35</sup>.

40. Congregación domaga się spornego w postępowaniu głównym zwolnienia podatkowego w odniesieniu do robót budowlanych w jednym z posiadanych przez siebie budynków szkolnych. Sporne zwolnienie podatkowe pozostaje zatem w związku działalnością w zakresie nauczania Congregación jako podmiotu prowadzącego szkołę „La Inmaculada”.

41. Okoliczność, czy w szczególnym wypadku taka działalność w zakresie nauczania powinna zostać zakwalifikowana jako działalność gospodarcza, zależy od ogólnej oceny konkretnych okoliczności danego wypadku, co jest zadaniem sądu krajowego. W ramach tej oceny należy uwzględnić zarówno finansowanie nauczania, jak i zadania oraz cele podmiotu prowadzącego szkołę, które mają zostać osiągnięte w drodze nauczania<sup>36</sup>.

42. Jeżeli podmiot kościelny prowadzi swoje placówki edukacyjne w pełni lub w przeważającym stopniu w sposób komercyjny, a odbywające się w nich nauczanie jest w głównej mierze świadczeniem wzajemnym za świadczenia finansowe lub inne świadczenia mające wartość pieniężną<sup>37</sup> spełniane przez uczniów lub ich rodziców, to oferuje on w takim wypadku w tym zakresie usługi w rozumieniu art. 56 TFUE<sup>38</sup> i w konsekwencji prowadzi działania o charakterze gospodarczym.

43. Inaczej przedstawia się natomiast sytuacja, gdy podmiot kościelny *nie* prowadzi swoich placówek edukacyjnych w sposób komercyjny, lecz jako element swojej misji społecznej, kulturalnej i oświatowej, i wcale nie korzysta lub też korzysta jedynie w sposób marginalny z opłat uczniów lub ich rodziców w celu finansowania odbywającego się tam nauczania. W takim wypadku nie oferuje on usług w rozumieniu art. 56 TFUE<sup>39</sup> i w konsekwencji nie prowadzi działań o charakterze gospodarczym.

44. Wbrew stanowisku sądu odsyłającego przyporządkowanie świadczeń kościoła w zakresie nauczania do sfery niegospodarczej nie zależy od tego, że poprzez samo nauczanie – a w konsekwencji także za pomocą budynków, w których to nauczanie się odbywa – dąży się do osiągnięcia „ściśle religijnego celu”<sup>40</sup>. Przeciwnie, aby przyjąć niegospodarczy charakter takich świadczeń w zakresie nauczania, wystarcza, gdy za ich pomocą dąży się do osiągnięcia autentycznych celów społecznych, kulturalnych i oświatowych.

34 — Wyroki: z dnia 18 czerwca 1998 r., Komisja/Włochy, C-35/96, EU:C:1998:303, pkt 36; z dnia 12 września 2000 r., Pavlov i in., od C-180/98 do C-184/98, EU:C:2000:428, pkt 75; z dnia 10 stycznia 2006 r., Cassa di Risparmio di Firenze i in., C-222/04, EU:C:2006:8, pkt 108; z dnia 1 lipca 2008 r., MOTOE, C-49/07, EU:C:2008:376, pkt 22; z dnia 23 lutego 2016 r., Komisja/Węgry, C-179/14, EU:C:2016:108, pkt 149.

35 — Podobnie wyroki: z dnia 10 stycznia 2006 r., Cassa di Risparmio di Firenze i in., C-222/04, EU:C:2006:8, pkt 122–124; z dnia 1 lipca 2008 r., MOTOE, C-49/07, EU:C:2008:376, pkt 27; podobnie wyrok z dnia 18 grudnia 2007 r., Jundt, C-281/06, EU:C:2007:816, pkt 33.

36 — Sam fakt, że istnieje wolność tworzenia placówek edukacyjnych (art. 14 ust. 3 karty praw podstawowych), a wolność religii zawiera także element związany z nauczaniem (art. 10 ust. 1 zdanie drugiej karty), nie mówi jeszcze sam w sobie nic w kwestii, czy nauczanie odbywające się w placówce edukacyjnej należy przyporządkować do sfery gospodarczej, czy też nie.

37 — Należy mieć w tym względzie w szczególności na uwadze darowizny rzeczowe uczniów i ich rodziców, włącznie z prywatnym finansowaniem określonych budowli lub robót budowlanych.

38 — Podobnie – w odniesieniu do prywatnych placówek edukacyjnych – wyroki: z dnia 7 grudnia 1993 r., Wirth, C-109/92, EU:C:1993:916, pkt 17; z dnia 11 września 2007 r., Schwarz i Gootjes-Schwarz, C-76/05, EU:C:2007:492, pkt 40; Komisja/Niemcy, C-318/05, EU:C:2007:495, pkt 69.

39 — Podobnie – w odniesieniu do państwowych placówek edukacyjnych – wyroki: z dnia 27 września 1988 r., Humbel i Edel, 263/86, EU:C:1988:451, pkt 17, 18; z dnia 7 grudnia 1993 r., Wirth, C-109/92, EU:C:1993:916, pkt 15, 16, a także z dnia 11 września 2007 r., Schwarz i Gootjes-Schwarz, C-76/05, EU:C:2007:492, pkt 39; Komisja/Niemcy, C-318/05, EU:C:2007:495, pkt 68. Tak jak podkreśla to Trybunał EFTA, owo orzecznictwo wydane w odniesieniu do swobody świadczenia usług można zastosować do prawa konkurencji, a w szczególności do zagadnień związanych z pomocą państwa (wyrok z dnia 21 lutego 2008 r., Private Barnehagers/Urząd Nadzoru EFTA, E-5/07, *Report of the EFTA Court* 2008, 61, pkt 80–83. W podobny sposób wyraża się Komisja w pkt 28–30 jej zawiadomienia w sprawie pojęcia pomocy państwa, Dz.U. 2016, C 262, s. 1.

40 — Takie sformułowanie jest zawarte w pytaniu przedłożonym nam przez sąd odsyłający.



45. Za taką oceną przemawia między innymi także ustanowiony w art. 17 ust. 1 TFUE obowiązek uwzględniania szczególnego statusu kościołów, gdyż ze statusem tym jest związana okoliczność, że kościoły nie wykonują wyłącznie zadań o charakterze ściśle religijnym, lecz ponadto przyczyniają się w znacznym stopniu do osiągnięcia celów społecznych, kulturalnych i oświatowych. Gdyby chciano przyporządkować ogólnie działalność kościoła w sferze społecznej, kulturalnej lub oświatowej do normalnego życia gospodarczego, dokonano by błędnej oceny szczególnego charakteru tej działalności, a tym samym oceniono by ostatecznie niewłaściwie szczególny status kościołów.

46. Pomieszczenia szkoły „La Inmaculada” są używane – tak jak stwierdzono to na rozprawie – w przeważającym stopniu w celu nauczania, które jest równorzędne z obowiązkowym nauczaniem w szkołach państwowych (tak zwana *educación obligatoria*, składająca się z *educación primaria* i *educación secundaria obligatoria*). Owe świadczenia w zakresie nauczania są spełniane zgodnie z porozumieniem zawartym pomiędzy Congregación a właściwym regionem Hiszpanii – Comunidad de Madrid (autonomiczną wspólnotą Madrytu) – a ich lwią część jest finansowana ze środków publicznych; płatności oraz świadczenia mające wartość pieniężną od uczniów lub ich rodziców pełnią natomiast zupełnie marginalną rolę<sup>41</sup>. Można zatem przyjąć, że nauczanie obowiązkowe odbywające się w szkole „La Inmaculada” jest w pełni zintegrowane z publicznym systemem oświaty w Hiszpanii.

47. Wszystkie te okoliczności przemawiają za tym, że korzystanie ze spornego budynku szkolnego – auli – służy wypełnianiu szczególnej społecznej, kulturalnej i oświatowej misji, a działalność Congregación w tym zakresie ma charakter niegospodarczy, nawet jeżeli ze względu na możliwość dokonania przez uczniów i rodziców wyboru pomiędzy różnymi szkołami prowadzonymi przez jednostki publiczne i prywatne istnieje pewnego rodzaju „konkurencja” pomiędzy placówkami edukacyjnymi.

48. Jednakże podczas rozprawy okazało się, że w szkole „La Inmaculada” obok nauczania obowiązkowego oferuje się także inne świadczenia edukacyjne, które traktuje się w systemie hiszpańskim jako fakultatywne, a mianowicie z jednej strony wychowanie przedszkolne (*educación infantil*), a z drugiej strony nauczanie ponadobowiązkowe (*educación postobligatoria*), które prowadzi do uzyskania świadectwa dojrzałości (*bachillerato*) lub zdania egzaminu zawodowego (*formación profesional*). Pełnomocnik procesowy Congregación przyznał przed Trybunałem, że w celu finansowania tych fakultatywnych ofert w zakresie nauczania pobiera się od rodziców uczniów czesne.

49. Przedstawiona tuż powyżej sytuacja wskazuje na to, że przynajmniej część świadczeń w zakresie nauczania spełnianych przez Congregación w szkole „La Inmaculada” ma charakter klasycznej usługi w rozumieniu art. 56 TFUE lub też w każdym razie cechuje się dużym podobieństwem do takiej usługi<sup>42</sup>.

50. W takich okolicznościach należy przyjąć, że Congregación, spełniając świadczenia w zakresie nauczania w szkole „La Inmaculada”, wykonuje działalność częściowo gospodarczą, a częściowo niegospodarczą, w związku z czym także sporna aula nie jest przeznaczona wyłącznie na cele społeczne, kulturalne i oświatowe, lecz co najmniej częściowo jest używana do działalności przedsiębiorczej Congregación.

51. W postępowaniu przed Trybunałem ostatecznie nie wyjaśniono, jaka jest w szkole „La Inmaculada” proporcja nauczania fakultatywnego do nauczania obowiązkowego, tak że na podstawie dostępnych nam informacji nie da się ustalić w liczbach, w jakim stosunku pozostaje działalność gospodarcza Congregación do jej działalności niegospodarczej.

41 — Oprócz dobrowolnych datków rodzice uczniów płacą w tym kontekście jedynie za fakultatywne oferty szkoły, takie jak przewóz uczniów lub obiady.

42 — Tylko na marginesie należy zwrócić uwagę, że działalność przedsiębiorcza występowałaby także wtedy, gdyby aula szkoły była wynajmowana na pewną skalę na rzecz podmiotów trzecich na *pozaszkolne* imprezy bez elementów społecznych lub kulturalnych.

52. Zresztą i tak w ramach krajowej autonomii proceduralnej do zadań sądu odsyłającego należy dokonanie niezbędnych ustaleń dotyczących działalności Congregación, z których będzie może wyprowadzić wnioski co do korzystania z będącej przedmiotem sporu auli. Z pewnością nie będzie się można przy tym kierować wyłącznie tym, jaka część wszystkich pomieszczeń szkoły „La Inmaculada” – w odniesieniu do powierzchni całkowitej kompleksu budynków – jest przeznaczona na jedną lub drugą formę nauczania<sup>43</sup>. Zdecydowanie większe znaczenie mają w mojej ocenie inne wskaźniki, jak w szczególności liczba klas i godzin lekcyjnych oraz liczba uczniów<sup>44</sup> i nauczycieli przypadających na jedną lub drugą formę nauczania; ponadto należy uwzględnić średni roczny budżet przeznaczany przez szkołę na jedną i drugą formę nauczania.

53. Jeżeli zakres działalności przedsiębiorczej Congregación w porównaniu z jej świadczeniami w zakresie nauczania motywowanymi przez względy społeczne, kulturalne i oświatowe jest niewielki i ma całkiem podrzędne znaczenie, uzasadnione byłoby przyjęcie, że działalność Congregación ma ogólnie charakter niegospodarczy. Takie stanowisko zajęła też – zasadnie – Komisja przed Trybunałem.

54. Takie podejście jest uzasadnione przede wszystkim ze względu na uproszczenie oceny i prowadzi do możliwie odbiurokratyzowanego stosowania przepisów prawa Unii dotyczących pomocy państwa. Jednakże w celu spełnienia wymogów wynikających z zasady pewności prawa konieczne jest przyjęcie jakiejś wielkości progowej, która może służyć przedsiębiorstwom i organom krajowym jako ogólna reguła w celu stwierdzenia, że działalność gospodarcza ma charakter całkowicie podrzędny.

55. Komisja zdaje się przyjmować, że wykonywanie działalności gospodarczej do udziału wynoszącego 20% w całej ofercie nauczania takiej instytucji jak Congregación byłoby działalnością czysto pomocniczą, o całkowicie podrzędnym znaczeniu. W tym względzie Komisja powołuje się na swe rozporządzenie generalne w sprawie wyłączeń grupowych<sup>45</sup> oraz wydane przez siebie zasady ramowe dotyczące pomocy państwa na działalność badawczą<sup>46</sup>.

56. Z pewnością rozporządzenie generalne w sprawie wyłączeń grupowych – wiążący akt prawny w rozumieniu art. 288 akapit drugi TFUE – powinno zostać uwzględnione w istotnym zakresie w ramach oceny niniejszego stanu faktycznego. Jednakże dokonując bardziej wnikliwej analizy, nie można dostrzec w części normatywnej tego rozporządzenia żadnej wskazówki co do jakiegokolwiek wielkości progowej wynoszącej 20%. Jedynie w preambule tegoż rozporządzenia w bardzo szczególnym kontekście, a mianowicie w związku z infrastrukturami badawczymi, jest wymieniona taka wielkość wyrażona w procentach jako typowy przykład<sup>47</sup>. Zasadniczo identyczne sformułowanie można znaleźć – ponownie w odniesieniu do jednostek prowadzących badania lub infrastruktur badawczych – w zasadach ramowych dotyczących pomocy państwa na działalność badawczą, niewiążącym pod względem prawnym komunikacie Komisji, za pomocą którego Komisja publikuje swoją praktykę administracyjną i proponuje państwom członkowskim określone środki<sup>48</sup>.

43 — W tym kontekście z akt sprawy wynika, że 5,46% powierzchni użytkowej budynków szkoły „La Inmaculada” jest używane przez placówkę bez celu zarobkowego w celu świadczenia nauczania, które nie jest współfinansowane przez państwo. Ocena, czy ta szczególna działalność jest częścią wskazanego powyżej fakultatywnego nauczania, czy też stanowi odrębną, dalej idącą komercyjną ofertę w zakresie nauczania – jest zadaniem sądu krajowego.

44 — Na rozprawie Komisja wskazała, że liczba uczniów korzystających z fakultatywnych ofert nauczania w szkole „La Inmaculada” dochodzi do 23%. Komisja twierdzi, że liczba ta wynika z informacji podanych przez samą szkołę na jej stronach internetowych. Jak się wydaje, Komisja opiera się na liczbach uczniów biorących udział w formach nauczania *bachillerato* i *formación profesional* w roku szkolnym 2008/2009 (zob. [www.escolapiosdegetafe.es/historia](http://www.escolapiosdegetafe.es/historia), ostatnio odwiedzona w dniu 12 stycznia 2017 r.). Do zadań Trybunału nie należy sprawdzanie prawdziwości i kompletności tych danych.

45 — Rozporządzenie Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 traktatu, Dz.U. 2014, L 187, s. 1.

46 — Komunikat Komisji – zasady ramowe dotyczące pomocy państwa na działalność badawczą, rozwojową i innowacyjną, Dz.U. 2014, C 198, s. 1.

47 — Motyw 49 rozporządzenia nr 651/2014.

48 — Punkt 20 zasad ramowych.

57. W takich okolicznościach nie wydaje mi się konieczne uogólnienie stosunkowo wysokiej wartości progowej wynoszącej 20%, która została stworzona przez Komisję specjalnie dla infrastruktur badawczych, i stosowanie jej powszechnie przy ustalaniu gospodarczego lub niegospodarczego charakteru danej działalności.

58. Przeciwnie – opierając się na wielkościach progowych powszechnie stosowanych w prawie konkurencji<sup>49</sup> i pozostałych dziedzinach istotnych dla rynku wewnętrznego<sup>50</sup> – należy przyjąć, że w zwykłym wypadku działalność gospodarcza może zostać uznana za całkowicie drugorzędną w porównaniu z działalnością niegospodarczą, jeżeli jej rozmiar wynosi mniej niż 10% omawianej działalności danej jednostki w każdorazowo istotnym sektorze (w niniejszej sprawie: 10% działalności Congregación w zakresie nauczania szkolnego).

59. Jeżeli jednak działalność gospodarcza takiej jednostki jak Congregación stanowi 10% lub więcej z całego jej zakresu działania, należy przyjąć, że taka jednostka prowadzi działalność częściowo gospodarczą i częściowo niegospodarczą. W związku z powyższym przyznane jej przez państwo preferencyjne traktowanie – w niniejszym wypadku zwolnienie z podatku – powinno zostać uznane proporcjonalnie (pro rata) za możliwą korzyść, która powinna zostać oceniona w kontekście zakazu pomocy państwa zgodnie z art. 107 ust. 1 TFUE.

60. Podsumowując, można stwierdzić, że zwolnienie z podatku takie jak będące przedmiotem sporu w niniejszej sprawie nie jest w ogóle objęte zakresem stosowania art. 107 ust. 1 TFUE z uwagi na brak działalności gospodarczej kościoła katolickiego, o ile dotyczy ono budynku szkolnego, który jest używany przez kościół do spełniania świadczeń w zakresie nauczania w ramach jego misji społecznej, kulturalnej i oświatowej. Natomiast działalność gospodarcza występuje w zakresie, w jakim dany budynek jest używany do autentycznych celów komercyjnych.

#### ***b) Cztery przesłanki stosowania art. 107 ust. 1 TFUE***

61. Wyłącznie w wypadku, gdy zgodnie z powyższymi wywodami<sup>51</sup> Congregación prowadzi działalność gospodarczą i w związku z tym należy ją uznać za przedsiębiorstwo, zwolnienie z podatku, którego się ona domaga, powinno zostać ocenione na podstawie kryteriów wynikających z art. 107 ust. 1 TFUE.

62. Zgodnie z art. 107 ust. 1 TFUE „[z] zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w traktatach wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiejkolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi”.

63. Uznanie za „pomoc” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE wymaga spełnienia wszystkich przewidzianych w tym postanowieniu przesłanek<sup>52</sup>.

49 – W celu oceny zagadnienia, czy w ramach art. 101 TFUE lub 102 TFUE określone zachowania przedsiębiorstw mogą mieć odczuwalny wpływ na handel pomiędzy państwami członkowskimi, w orzecznictwie oraz w praktyce Komisji stosuje się – obok innych kryteriów – próg udziału w rynku wynoszący 5%; zob. w tym względzie komunikat Komisji „Wytoczne w sprawie pojęcia wpływu na handel zawartego w artykułach 81 i 82 traktatu”, a w nim pkt 46, 52 i 53, Dz.U. 2004, C 101, s. 81.

50 – I tak na przykład w zakresie podatku od wartości dodanej Komisja upoważniła Niemcy do wyłączenia z prawa do odliczenia podatku naliczonego od przedmiotów i usług, które są wykorzystywane w więcej niż 90% do użytku prywatnego podatnika lub jego personelu lub ogólnie do celów niezwiązanych z jego przedsiębiorstwem (art. 1 decyzji Rady 2000/186/WE z dnia 28 lutego 2000 r., Dz.U. 2000, L 59, s. 12). W tym kontekście można przyjąć występowanie działalności gospodarczej o zupełnie drugorzędnym znaczeniu, jeżeli stanowi ona mniej niż 10% całej działalności.

51 – Zobacz pkt 36–60 niniejszej opinii.

52 – Wyroki: z dnia 24 lipca 2003 r., Altmark Trans i Regierungspräsidium Magdeburg, C-280/00, EU:C:2003:415, pkt 74; z dnia 8 maja 2013 r., Libert i in., C-197/11 i C-203/11, EU:C:2013:288, pkt 74; a także z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, pkt 40; Komisja/World Duty Free Group i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 53.

64. Po pierwsze, musi więc mieć miejsce interwencja państwa lub przy użyciu zasobów państwowych. Po drugie, interwencja państwa musi móc wpływać na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Po trzecie, musi ona przyznawać beneficjentowi korzyść. Po czwarte, musi ona zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem<sup>53</sup>.

65. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem podczas badania tych przesłanek decydujące znaczenie mają raczej skutki podjętej interwencji niż subiektywny zamiar organów krajowych<sup>54</sup>.

*i) Interwencja państwa lub interwencja z użyciem zasobów państwowych*

66. Co się najpierw tyczy kryterium „pomoc[*y*] przyznanaw[*ej*] przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych”, to uznane jest, że art. 107 ust. 1 TFUE obejmuje nie tylko świadczenia pozytywne, takie jak subwencje, lecz również interwencje w różnych formach, które zmniejszają koszty obciążające zwykle budżet przedsiębiorstwa i które, nie będąc przez to subwencjami w ścisłym znaczeniu tego słowa, mają jednak taki sam charakter oraz identyczny skutek<sup>55</sup>.

67. Korzyść podatkowa, która wprawdzie nie jest związana z przekazaniem zasobów państwowych, ale stawia beneficjentów w sytuacji finansowej lepszej od innych podatników, jest także objęta art. 107 ust. 1 TFUE<sup>56</sup>. Oczywiście dotyczy to także sytuacji, gdy odpowiednia korzyść jest przyznawana przez państwowe struktury niższego rzędu – w niniejszej sprawie przez gminę – czy też gdy obniża ona przychody takiej jednostki; art. 107 ust. 1 TFUE odnosi się bowiem do wszystkich interwencji, które są finansowane ze środków publicznych i które należy przypisać państwu<sup>57</sup>.

68. Okoliczność, iż w niniejszej sprawie sporne zwolnienie podatkowe wynika z umowy z 1979 r., a zatem posiada swoje źródło w prawie międzynarodowym publicznym, nie pozbawia go charakteru interwencji państwowej finansowanej ze środków państwowych. Po pierwsze, umowa z 1979 r. doszła do skutku przy istotnym współdziałaniu państwa hiszpańskiego i została przez nie ratyfikowana; z perspektywy prawa Unii powinna być zatem traktowana jak prawo krajowe. Po drugie, umowa prowadzi w odniesieniu do podatku od konstrukcji, instalacji i robót budowlanych do rezygnacji z przychodów sektora publicznego w Hiszpanii. Po trzecie, państwo hiszpańskie wpływa w istotny sposób na wykładnię i konkretyzację umowy, co potwierdzają między innymi różne zarządzenia ministerstwa finansów<sup>58</sup>. I po czwarte, również mechanizm rozstrzygania sporów przyznaje zgodnie z art. VI umowy państwu hiszpańskiemu decydującą rolę w procesie interpretacji i dalszego rozwoju umowy.

53 — Wyroki: z dnia 24 lipca 2003 r., Altmark Trans i Regierungspräsidium Magdeburg, C-280/00, EU:C:2003:415, pkt 75; z dnia 8 maja 2013 r., Libert i in., C-197/11 i C-203/11, EU:C:2013:288, pkt 74; a także z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, pkt 40; Komisja/World Duty Free Group i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 53.

54 — Wyroki: z dnia 3 marca 2005 r., Heiser, C-172/03, EU:C:2005:130, pkt 46; z dnia 9 czerwca 2011 r., Comitato „Venezia vuole vivere” i in./Komisja, C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P, EU:C:2011:368, pkt 94; z dnia 26 października 2016 r., Orange/Komisja, C-211/15 P, EU:C:2016:798, pkt 38; z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, pkt 48.

55 — Wyroki: z dnia 23 lutego 1961 r., De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Wysoka Władza, 30/59, EU:C:1961:2, s. 43; z dnia 15 marca 1994 r., Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, pkt 13; z dnia 11 lipca 1996 r., SFEI i in., C-39/94, EU:C:1996:285, pkt 58; z dnia 14 stycznia 2015 r., Eventech, C-518/13, EU:C:2015:9, pkt 33.

56 — Wyroki: z dnia 15 marca 1994 r., Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, pkt 14, z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 72; z dnia 9 października 2014 r., Ministerio de Defensa i Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 23; z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 56; podobnie wyrok z dnia 22 czerwca 2006 r., Belgia i Forum 187/Komisja, C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416, w szczególności pkt 81.

57 — Podobnie wyroki z dnia 14 października 1987 r., Niemcy/Komisja, 248/84, EU:C:1987:437, pkt 17; z dnia 6 września 2006 r., Portugalia/Komisja, C-88/03, EU:C:2006:511, pkt 55.

58 — Zobacz powyżej pkt 13 niniejszej opinii.

*ii) Selektowna korzyść*

69. Artykuł 107 ust. 1 TFUE zakazuje pomocy, która „sprzyja niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów”, czyli pomocy selektywnej<sup>59</sup>. Wyznacznikiem selektywności korzyści jest zgodnie z orzecznictwem to, że określone przedsiębiorstwa lub gałęzie produkcji są faworyzowane w porównaniu z innymi przedsiębiorstwami lub gałęziami produkcji, które w świetle celu danego uregulowania znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej<sup>60</sup>.

70. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem decydujące znaczenie dla uznania korzyści podatkowej za selektywną ma okoliczność, że leżąca u jej podstaw interwencja państwowa odbiega od ogólnego systemu w zakresie, w jakim wprowadza nieuzasadnione zróżnicowanie wśród podmiotów gospodarczych znajdujących się w świetle celu przyświecającego uregulowaniu podatkowemu państwa członkowskiego w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej<sup>61</sup>.

71. Zgodnie z „powszechnym systemem”, o który chodzi w niniejszej sprawie, od wszystkich konstrukcji, instalacji oraz robót budowlanych pobierany jest podatek na rzecz gmin. Okoliczność, że jedynie kościół katolicki nie musi płacić tego podatku na podstawie umowy z 1979 r., stanowi dla niego – w zakresie, w jakim prowadzi działalność gospodarczą i w związku z tym działa jako przedsiębiorca – korzyść, które powoduje, że znajduje się w finansowo korzystniejszej sytuacji niż pozostałe podmioty gospodarcze<sup>62</sup>. W żadnym razie nie jest to korzyść, która wynika z ogólnego środka mającego zastosowanie bez zróżnicowania do wszystkich podmiotów gospodarczych i która jest dostępna dla każdego podmiotu, który spełnia przesłanki przewidziane dla jej uzyskania<sup>63</sup>.

72. Z pewnością Trybunał uzna, że korzyść podatkowa nie ma charakteru selektywnego, jeżeli korzyść jest uzasadniona istotą lub ogólnymi celami regulacji, której część stanowi, w szczególności jeżeli uregulowanie podatkowe wynika bezpośrednio z podstawowych lub przewodnich zasad krajowego systemu podatkowego<sup>64</sup>. Jednakże na podstawie wszystkich przedłożonych nam informacji nie można dostrzec tego rodzaju uzasadnienia w przypadku takim jak niniejszy. Przyczyny zwolnienia kościoła katolickiego z podatku nie wynikają bowiem ani z systematyki właściwego uregulowania podatkowego, ani też z podstawowych lub przewodnich zasad hiszpańskiego systemu podatkowego. Przeciwnie, sporne zwolnienie podatkowe jest oparte na umowie z 1979 r. Zwolnienie to wynika więc z ocen mających swoje źródło poza hiszpańskim prawem podatkowym i zatem nienadających się do wykluczenia selektywności korzyści.

59 — Wyrok z dnia 14 stycznia 2015 r., *Eventech*, C-518/13, EU:C:2015:9, pkt 54.

60 — Wyroki: z dnia 3 marca 2005 r., *Heiser*, C-172/03, EU:C:2005:130, pkt 40; z dnia 14 stycznia 2015 r., *Eventech*, C-518/13, EU:C:2015:9, pkt 55, a także z dnia 21 grudnia 2016 r., *Komisja/Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, pkt 41, 54; *Komisja/World Duty Free Group i in.*, C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 54; podobnie już wyrok z dnia 8 listopada 2001 r., *Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, EU:C:2001:598, pkt 41.

61 — Wyroki: z dnia 8 listopada 2001 r., *Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, EU:C:2001:598, pkt 41, 42; z dnia 6 września 2006 r., *Portugalia/Komisja*, C-88/03, EU:C:2006:511, pkt 54, 56; z dnia 15 listopada 2011 r., *Komisja/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo*, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 73, 75, 101; z dnia 21 grudnia 2016 r., *Komisja/World Duty Free Group i in.*, C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 54, 60.

62 — Zobacz odnośnie do kryterium korzystniejszego traktowania pod względem finansowym wyroki: z dnia 15 czerwca 2006 r., *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 i C-41/05, EU:C:2006:403, pkt 30; z dnia 9 października 2014 r., *Ministerio de Defensa i Navantia*, C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 23; z dnia 8 września 2015 r., *Taricco i in.*, C-105/14, EU:C:2015:555, pkt 61; z dnia 21 grudnia 2016 r., *Komisja/World Duty Free Group i in.*, C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 56.

63 — Zobacz odnośnie do problematyki ogólnych środków interwencyjnych znajdujących zastosowanie bez zróżnicowania do wszystkich podmiotów gospodarczych wyroki: z dnia 18 lipca 2013 r., P, C-6/12, EU:C:2013:525, pkt 18; z dnia 9 października 2014 r., *Ministerio de Defensa i Navantia*, C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 23; z dnia 21 grudnia 2016 r., *Komisja/World Duty Free Group i in.*, C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 56, 59; podobnie już wyrok z dnia 8 listopada 2001 r., *Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, EU:C:2001:598, pkt 35.

64 — Wyroki: z dnia 29 kwietnia 2004 r., *Niderlandy/Komisja*, C-159/01, EU:C:2004:246, pkt 42, 43; z dnia 18 lipca 2013 r., P, C-6/12, EU:C:2013:525, pkt 22; z dnia 21 grudnia 2016 r., *Komisja/World Duty Free Group i in.*, C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 58; *Komisja/Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, pkt 41; podobnie wyroki: z dnia 8 listopada 2001 r., *Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, EU:C:2001:598, pkt 42; z dnia 9 października 2014 r., *Ministerio de Defensa i Navantia*, C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 42, 43.

73. Niemniej selektywna korzyść w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE nie występowałaby, gdyby sporne zwolnienie podatkowe stanowiło jedynie rekompensatę za ewentualne ciężary przejmowane przez kościół katolicki w zakresie podstawowych usług publicznych. Decydujące znaczenie mają w tym względzie kryteria ustalone w orzecznictwie zapoczątkowanym wyrokiem w sprawie *Altmark Trans*<sup>65</sup>.

74. Stosując te kryteria – i mając na uwadze zobowiązanie konstytucyjne zawarte w art. 17 ust. 1 TFUE – powinno się w należyty sposób uwzględnić szczególny status kościołów. Może to co prawda prowadzić do sytuacji, że świadczenia w zakresie nauczania oferowane w szkole kościelnej mogą zostać uznane za element podstawowych usług publicznych, zwłaszcza gdy świadczenia te stanowią część składową państwowego systemu edukacyjnego<sup>66</sup>.

75. Jednakże *ogólne* zwolnienie kościoła katolickiego z podatku od konstrukcji, instalacji i robót budowlanych nie stanowi jako takie obiektywnej i przede wszystkim obliczonej w sposób przejrzysty rekompensaty za *szczególne* ciężary powstałe dla kościołów za wykonanie zobowiązań z tytułu świadczenia usług publicznych<sup>67</sup>. Taka rekompensata może raczej nastąpić wyłącznie za pomocą ukierunkowanych środków, w szczególności za pomocą konkretnego przydziału państwowych środków finansowych, przy czym należałoby jednak ocenić, czy środki finansowe, które Congregación tak czy owak otrzymuje od państwa hiszpańskiego, nie stanowią wystarczającej rekompensaty.

76. Bez powyższych środków orzecznictwo *Altmark Trans* nie może prowadzić – w wypadku takim jak ten rozpatrywany w niniejszej sprawie – do wykluczenia selektywnej korzyści dla kościoła katolickiego.

*iii) Wpływ na wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskimi i zakłócenie konkurencji*

77. Trzecia i czwarta przesłanka z art. 107 ust. 1 TFUE są ściśle ze sobą powiązane i każda z nich dotyczy skutków pomocy państwa dla konkurencji bądź wymiany handlowej w ramach Unii. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem nie jest wymagane udowodnienie rzeczywistego wpływu na wymianę handlową między państwami członkowskimi i rzeczywistego zakłócenia konkurencji, lecz jedynie badanie, czy dany środek może wpłynąć na tę wymianę handlową i grozić zakłóceniem konkurencji<sup>68</sup>.

78. Środek może zawsze zakłócić wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskimi, jeżeli umacnia pozycję jednego przedsiębiorstwa wobec innych konkurentów w tej wymianie. Nie jest przy tym konieczne, aby przedsiębiorstwo będące beneficjentem samo uczestniczyło w wymianie handlowej pomiędzy państwami członkowskimi<sup>69</sup>.

79. W odniesieniu do przesłanki zakłócenia konkurencji należy podkreślić, że pomoc, która ma na celu zwolnienie przedsiębiorstwa z kosztów, jakie w normalnych warunkach przedsiębiorstwo musiałoby ponieść w związku z bieżącym zarządzaniem lub zwykłą działalnością, co do zasady zakłóca warunki konkurencji<sup>70</sup>.

65 — Wyrok z dnia 24 lipca 2003 r., *Altmark Trans i Regierungspräsidium Magdeburg*, C-280/00, EU:C:2003:415, pkt 83–94, w szczególności pkt 88–93; orzecznictwo utrwalone od niedawnego wyroku z dnia 26 października 2016 r., *Orange/Komisja*, C-211/15 P, EU:C:2016:798, pkt 42, 44.

66 — Pierwsze kryterium orzecznictwa *Altmark Trans* (wyrok z dnia 24 lipca 2003 r., *Altmark Trans i Regierungspräsidium Magdeburg*, C-280/00, EU:C:2003:415, pkt 89).

67 — Drugie kryterium orzecznictwa *Altmark Trans* (wyrok z dnia 24 lipca 2003 r., *Altmark Trans i Regierungspräsidium Magdeburg*, C-280/00, EU:C:2003:415, pkt 90, 91).

68 — Wyroki: z dnia 10 stycznia 2006 r., *Cassa di Risparmio di Firenze i in.*, C-222/04, EU:C:2006:8, pkt 140; z dnia 14 stycznia 2015 r., *Eventech*, C-518/13, EU:C:2015:9, pkt 65; z dnia 26 października 2016 r., *Orange/Komisja*, C-211/15 P, EU:C:2016:798, pkt 64; z dnia 21 grudnia 2016 r., *Vervloet i in.*, C-76/15, EU:C:2016:975, pkt 102.

69 — Wyroki: z dnia 10 stycznia 2006 r., *Cassa di Risparmio di Firenze i in.*, C-222/04, EU:C:2006:8, pkt 141–143; z dnia 14 stycznia 2015 r., *Eventech*, C-518/13, EU:C:2015:9, pkt 66, 67; z dnia 21 grudnia 2016 r., *Vervloet i in.*, C-76/15, EU:C:2016:975, pkt 104.

70 — Wyroki: z dnia 30 kwietnia 2009 r., *Komisja/Włochy i Wam*, C-494/06 P, EU:C:2009:272, pkt 54; z dnia 26 października 2016 r., *Orange/Komisja*, C-211/15 P, EU:C:2016:798, pkt 66.

80. W odniesieniu do *komercyjnych* usług nauczania, które są przedmiotem moich rozważań w niniejszej części mojej opinii – czyli oferty fakultatywnych świadczeń w zakresie nauczania lub też innych fakultatywnych ofert ze strony szkoły – istnieje niezaprzeczalnie rynek, na którym więksi, a nawet mniejsi oferenci mogą świadczyć usługi transgraniczne. Jeżeli jeden z oferentów takich usług – tak jak w niniejszej sprawie kościół katolicki – uzyska zwolnienie z podatku od konstrukcji, instalacji i robót budowlanych, zaś jego rzeczywisci lub potencjalni konkurenci w podobnej sytuacji muszą zapłacić ten podatek, taki oferent uzyskuje przewagę w zakresie kosztów, która może mieć dla niego korzystny wpływ w konkurencji.

81. Prawdą jest, że wynoszący 23 730,41 EUR podatek, jaki Congregación powinna zapłacić w niniejszym przypadku za przebudowę auli szkoły „La Inmaculada”, mieści się w zakresie wielkości, które w porównaniu z innymi czynnikami kosztowymi mającymi znaczenie dla rynku wewnętrznego wydają się niewysokie.

82. Jednakże zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w prawie Unii nie ma progu ani wskaźnika procentowego, do którego można by uznać, że nie jest wpływ na wymianę handlową między państwami członkowskimi nie istnieje. Ani stosunkowo niski zakres pomocy, ani stosunkowo mała wielkość przedsiębiorstwa będącego beneficjentem nie wykluczają bowiem z góry możliwości wpływu na wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskimi<sup>71</sup>.

83. Tak więc w wypadku gdy aktywność gospodarcza danej jednostki ma wystarczającą wagę, aby uznać ją za przedsiębiorstwo w rozumieniu reguł konkurencji prawa Unii (co jest zagadnieniem wstępnym dla zastosowania art. 107 TFUE<sup>72</sup>), także stosunkowo niewielka pomoc może mieć wpływ na wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskimi.

84. Ponadto w europejskim prawie konkurencji nigdy nie należy oceniać skutków poszczególnych środków na wymianę handlową wewnątrz Unii i konkurencję na rynku wewnętrznym w sposób odizolowany, lecz zawsze z uwzględnieniem kontekstu gospodarczego i prawnego. Należy przy tym także uwzględnić, czy w grę wchodzi odizolowany pojedynczy przypadek, czy też pojawia się znaczna liczba („pakiet”) problemów tego samego rodzaju<sup>73</sup>.

85. Jeżeli pewna instytucja – tak jak w niniejszej sprawie kościół katolicki – posiada liczne nieruchomości, z których wszystkie mogą korzystać z dobrodziejstwa spornego zwolnienia z podatku, to jej rzeczywista przewaga konkurencyjna wykracza znacznie poza to, co może sugerować przy powierzchownej ocenie sporna w postępowaniu głównym kwota 23 730,41 EUR dotycząca pojedynczej budowy – w niniejszej sprawie remontu auli szkoły „La Inmaculada”. Jako podmiot oferujący usługi nauczania kościół katolicki może bowiem w swojej kalkulacji kosztów generalnie uwzględnić korzyść, która powstaje po jego stronie dla wszystkich jego budynków szkolnych w związku ze zwolnieniem z podatku od konstrukcji, instalacji i robót budowlanych. Jeżeli uwzględni się, że umowa z 1979 r. przewiduje szereg innych zwolnień z podatków, przewaga ta jeszcze się nawet zwiększa.

71 — Wyroki: z dnia 21 marca 1990 r., Belgia/Komisja (wyrok zwany „Tubemeuse”), C-142/87, EU:C:1990:125, pkt 43; z dnia 24 lipca 2003 r., Altmark Trans i Regierungspräsidium Magdeburg, C-280/00, EU:C:2003:415, pkt 81; z dnia 14 stycznia 2015 r., Eventech, C-518/13, EU:C:2015:9, pkt 68; z dnia 21 grudnia 2016 r., Vervloet i in., C-76/15, EU:C:2016:975, pkt 107.

72 — Zobacz w tym względzie moje przedstawione powyżej wywody dotyczące pojęcia przedsiębiorstwa, w szczególności pkt 53–60 niniejszej opinii.

73 — Zasadniczo w tym względzie wyrok z dnia 28 lutego 1991 r., Delimitis, C-234/89, EU:C:1991:91, pkt 19–27, zgodnie z którym oceniając ewentualne skutki sprzecznych z zasadami uczciwej konkurencji porozumień pomiędzy przedsiębiorstwami należy w sposób istotny uwzględnić, iż na rynku występuje „cały pakiet tego samego rodzaju umów”, co może powodować „skumulowany skutek wykluczenia”; zob. ponadto wyroki: z dnia 27 kwietnia 1994 r., Almelo, C-393/92, EU:C:1994:171, pkt 37; z dnia 26 listopada 2015 r., Maxima Latvija, C-345/14, EU:C:2015:784, pkt 26; podobnie wyrok z dnia 11 września 2014 r., CB/Komisja, C-67/13 P, EU:C:2014:2204, pkt 79.

86. Poza tym także zgodnie z przyjętym przez Komisję Europejską uregulowaniem *de minimis*<sup>74</sup> uważa się, że „nie spełniają wszystkich kryteriów określonych w art. 107 ust. 1 traktatu” wyłącznie takie środki pomocy, które w okresie trzech lat podatkowych nie przekraczają łącznie kwoty 200 000 EUR. Zgodnie z umową z 1979 r. sporne w niniejszej sprawie zwolnienie z podatku nie ma takiego kwotowego i czasowego ograniczenia, lecz zgodnie z art. IV ust. 1 lit. B tej umowy znajduje zastosowanie ogólnie i bez ograniczeń do *wszystkich* konstrukcji, instalacji i robót budowlanych kościoła katolickiego w Hiszpanii. Zatem powyższe zwolnienie z podatku nie może skorzystać z dobrodziejstwa uregulowania *de minimis*.

### **c) Wniosek częściowy**

87. Tak więc w zakresie, w jakim Congregación zgodnie z powyższymi wywodami<sup>75</sup> prowadzi działalność gospodarczą i w związku z tym powinna zostać uznana za przedsiębiorstwo, zwolnienie z podatku takie jak będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym należy uznać za pomoc państwa, w stosunku do której zastosowanie znajduje zakaz przewidziany w art. 107 ust. 1 TFUE.

### **3. Konsekwencje ewentualnego zakwalifikowania jako pomocy państwa**

88. Pozostaje do rozważenia zagadnienie, jakie skutki dla sporu prawnego w postępowaniu głównym miałyby zakwalifikowanie spornego zwolnienia z podatku jako pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Szczególne skutki mogą bowiem w niniejszej sprawie wynikać z art. 108 TFUE i art. 351 ust. 1 TFUE, na co stanowczo wskazywał przede wszystkim rząd hiszpański. W celu udzielenia sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi należy w końcu ustosunkować się krótko także do obu tych postanowień i wynikających z nich zagadnień<sup>76</sup>.

### **a) W przedmiocie rozgraniczenia pomiędzy istniejącą pomocą a nową pomocą w rozumieniu art. 108 TFUE**

89. W art. 108 TFUE dokonuje się rozróżnienia pomiędzy istniejącymi systemami pomocy a nową pomocą. Podczas gdy nowa pomoc nie może zostać udzielona, dopóki nie zostanie zatwierdzona przez Komisję (art. 108 ust. 3 TFUE), istniejące systemy pomocy podlegają jedynie stałemu badaniu przez Komisję (art. 108 ust. 1 TFUE). Ujmując to krótko – w stosunku do nowej pomocy istnieje zatem obowiązek zgłoszenia i zakaz jej wprowadzenia w życie, których naruszenie powoduje, że przyznanie pomocy uznaje się za sprzeczne z prawem<sup>77</sup>; natomiast istniejące systemy pomocy mogą być z reguły realizowane aż do momentu, w którym Komisja stwierdzi ich niezgodność z traktatami<sup>78</sup>.

90. Jeżeli więc sporne zwolnienie z podatku jest istniejącym systemem pomocy w rozumieniu art. 108 ust. 1 TFUE, sąd odsyłający – aż do momentu stwierdzenia przez Komisję, że jest ono niezgodne z rynkiem wewnętrznym – nie może uznać, iż jego przyznanie jest sprzeczne z prawem.

74 — Artykuł 3 ust. 1 i 2 rozporządzenia Komisji (UE) nr 1407/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis*, Dz.U. 2013, L 352, s. 1. Rozporządzenie to zgodnie z jego art. 7 ust. 1 stosuje się także do pomocy udzielonej przed jego wejściem w życie.

75 — Zobacz powyżej pkt 36–60 niniejszej opinii.

76 — W przedmiocie konieczności udzielenia sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi i omówienia w związku z tym – w wypadku wystąpienia takiej konieczności – także aspektów prawa Unii, które nie były wyraźnie przedmiotem wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, zob. wyroki: z dnia 12 grudnia 1990 r., SARPP, C 241/89, EU:C:1990:459, pkt 8; z dnia 2 grudnia 2009 r., Aventis Pasteur, C-358/08, EU:C:2009:744, pkt 50; z dnia 18 grudnia 2014 r., Centre public d'action sociale d'Ottignies-Louvain-La-Neuve, C-562/13, EU:C:2014:2453, pkt 37; z dnia 17 grudnia 2015 r., Neptune Distribution, C-157/14, EU:C:2015:823, pkt 33, 34.

77 — Wyroki: z dnia 14 lutego 1990 r., Francja/Komisja, C-301/87, EU:C:1990:67, pkt 17; z dnia 12 lutego 2008 r., Centre d'exportation du livre français, C-199/06, EU:C:2008:79, pkt 36, 37; z dnia 21 listopada 2013 r., Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, pkt 25, 26; z dnia 11 listopada 2015 r., Klausner Holz Niedersachsen, C-505/14, EU:C:2015:742, pkt 18, 19.

78 — Wyroki: z dnia 15 marca 1994 r., Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, pkt 20; z dnia 18 lipca 2013 r., P, C-6/12, EU:C:2013:525, pkt 36; z dnia 26 października 2016 r., DEI/Komisja, C-590/14 P, EU:C:2016:797, pkt 45.



91. Przy powierzchownej ocenie za przyjęciem istniejącego systemu pomocy przemawia okoliczność, że umowa z 1979 r. pochodzi z okresu przed przystąpieniem Hiszpanii do Wspólnot Europejskich; przystąpienie to nastąpiło jak wiadomo dopiero w 1986 r.

92. Jednakże decydujące znaczenie dla zakwalifikowania środka jako istniejącego systemu pomocy lub jako nowej pomocy powinien mieć wyłącznie moment, od którego w wyniku pomocy nastąpi zakłócenie konkurencji lub zaistnieje ryzyko takiego zakłócenia<sup>79</sup>. Do takiego zakłócenia konkurencji mogło dojść w niniejszej sprawie dopiero w 1988 r., gdy Hiszpania rzeczywiście wprowadziła podatek od konstrukcji, instalacji i robót budowlanych. W tym momencie Hiszpania była już członkiem Wspólnot Europejskich.

93. W związku z powyższym zwolnienie z podatku sporne w niniejszej sprawie nie może zostać zakwalifikowane jako istniejący system pomocy, lecz powinno zostać uznane za nową pomoc. W konsekwencji art. 108 TFUE nie stałby na przeszkodzie temu, aby sąd odsyłający w postępowaniu głównym przyjął, że przyznanie pomocy jest sprzeczne z prawem.

**b) W przedmiocie uwzględnienia art. 351 TFUE w odniesieniu do umowy z 1979 r.**

94. Wreszcie należy rozpatrzyć, czy art. 351 TFUE pozwala lub też nawet nakazuje sądowi odsyłającemu odstąpić w postępowaniu głównym od respektowania zakazu pomocy państwa przewidzianego w art. 107 ust. 1 TFUE i przyznać kościołowi katolickiemu sporne zwolnienie z podatku, nawet gdyby faktycznie stanowiło ono sprzeczną z prawem pomoc państwa.

95. Zgodnie z art. 351 akapit pierwszy TFUE prawo Unii nie narusza praw i obowiązków wynikających z umów międzynarodowych zawartych z państwem trzecim przez państwo członkowskie przed jego przystąpieniem do Unii.

96. Artykuł 351 TFUE jest postanowieniem o charakterze generalnym i obowiązuje w stosunku do wszystkich umów międzynarodowych – niezależnie od ich przedmiotu<sup>80</sup> – które mogą mieć wpływ na stosowanie prawa Unii. Postanowienie to może zatem również znaleźć zastosowanie do umowy z 1979 r.

97. Jednakże z art. 351 TFUE nie wynika *obowiązek* odstąpienia od przepisów prawa Unii takich jak art. 107 ust. 1 TFUE. Państwa członkowskie mają raczej jedynie uzyskać *możliwość* dotrzymania ewentualnych zobowiązań międzynarodowych zaciągniętych przed przystąpieniem do Unii<sup>81</sup> i w tym celu – o ile zaistnieje taka konieczność – odstąpić od przepisów prawa Unii<sup>82</sup>. Natomiast w zakresie, w jakim dana umowa międzynarodowa pozostawia państwu członkowskiemu margines uznania, państwo to powinno wykorzystać go w taki sposób, aby zachować się w sposób zgodny z prawem Unii<sup>83</sup>.

98. W każdym wypadku jest zadaniem nie Trybunału, lecz sądu krajowego, ustalenie zakresu obowiązków międzynarodowych, które wynikają dla Hiszpanii z umowy z 1979 r.<sup>84</sup>.

79 – Podobnie już moja opinia w sprawie *Vervloet i in.*, C-76/15, EU:C:2016:386, pkt 115, w odniesieniu do zagadnienia, kiedy pomoc może zostać uznana za „przyznaną” lub „wprowadzoną w życie” w rozumieniu art. 108 ust. 3 TFUE. To samo kryterium wystąpienia zakłócenia konkurencji może zostać użyte do dokonania rozgraniczenia pomiędzy nową pomocą a istniejącymi systemami pomocy.

80 – Wyroki: z dnia 14 października 1980 r., *Burgoa*, 812/79, EU:C:1980:231, pkt 6; z dnia 2 sierpnia 1993 r., *Levy*, C-158/91, EU:C:1993:332, pkt 11.

81 – Wyroki: z dnia 28 marca 1995 r., *Evans Medical i Macfarlan Smith*, C-324/93, EU:C:1995:84, pkt 27; z dnia 14 stycznia 1997 r., *Centro-Com*, C-124/95, EU:C:1997:8, pkt 56; z dnia 21 grudnia 2011 r., *Air Transport Association of America i in.*, C-366/10, EU:C:2011:864, pkt 61.

82 – Podobnie wyroki: z dnia 14 stycznia 1997 r., *Centro-Com*, C-124/95, EU:C:1997:8, pkt 61; z dnia 3 września 2008 r., *Kadi i Al Barakaat International Foundation/Rada i Komisja*, C-402/05 P i C-415/05 P, EU:C:2008:461, pkt 301.

83 – Wyrok z dnia 28 marca 1995 r., *Evans Medical i Macfarlan Smith*, C-324/93, EU:C:1995:84, pkt 32.

84 – Wyroki: z dnia 2 sierpnia 1993 r., *Levy*, C-158/91, EU:C:1993:332, pkt 21; z dnia 28 marca 1995 r., *Evans Medical i Macfarlan Smith*, C-324/93, EU:C:1995:84, pkt 29; z dnia 14 stycznia 1997 r., *Centro-Com*, C-124/95, EU:C:1997:8, pkt 58.

99. Sąd odsyłający będzie zatem musiał zbadać, czy z art. IV ust. 1 lit. B umowy z 1979 r. wynika bezwzględnie, że kościół katolicki w stosunku do *wszystkich* swych budynków w Hiszpanii – także tych, które w całości lub w części są przeznaczone do prowadzenia działalności gospodarczej – *musi zostać generalnie zwolniony* z podatku od konstrukcji, instalacji i robót budowlanych. Jedynie w takim wypadku istniałby konflikt z zakazem pomocy państwa z art. 107 ust. 1 TFUE i jedynie w takim zakresie art. 351 akapit pierwszy TFUE pozwalałby sądowi odsyłającemu na odstąpienie od stosowania art. 107 ust. 1 TFUE przy rozstrzygnięciu sporu prawnego w postępowaniu głównym.

100. Na marginesie należy zwrócić uwagę, że państwo hiszpańskie w takim wypadku byłoby zobowiązane na podstawie art. 351 akapit drugi TFUE do zastosowania wszelkich właściwych środków w celu wyeliminowania ewentualnej niezgodności art. IV ust. 1 lit. B umowy z 1979 r. z przepisami prawa Unii dotyczącymi pomocy państwa. W pierwszej kolejności Hiszpania powinna aktywnie skorzystać z zawartego w art. VI umowy mechanizmu rozstrzygania sporów, aby w porozumieniu ze Stolicą Apostolską – przynajmniej na przyszłość – osiągnąć taką interpretację art. IV ust. 1 lit. B umowy, która byłaby zgodna z prawem Unii, a w szczególności z art. 107 ust. 1 TFUE. Jeżeli takie podejście nie doprowadziłoby w odpowiednim czasie do sytuacji zgodnej z prawem Unii, Hiszpania musiałaby wypowiedzieć umowę<sup>85</sup>.

#### **4. Podsumowanie**

101. Podsumowując, można stwierdzić, że:

Zwolnienie z podatku takie jak będące przedmiotem sporu w niniejszej sprawie nie narusza zakazu pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE w zakresie, w jakim dotyczy ono budynku szkolnego, który jest używany przez kościół katolicki do świadczenia usług nauczania w ramach jego misji społecznej, kulturalnej i oświatowej. Takie zwolnienie z podatku stanowi natomiast zakazaną na podstawie art. 107 ust. 1 TFUE pomoc państwa w zakresie, w jakim dany budynek jest używany do celów czysto komercyjnych.

#### **VI – Wnioski**

102. W świetle powyższych rozważań proponuję Trybunałowi udzielenie na wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Juzgado de lo Contencioso-administrativo nr 4 de Madrid (sąd administracyjny nr 4 w Madrycie) następującej odpowiedzi:

Zwolnienie z podatku od konstrukcji, instalacji i robót budowlanych, jakie przysługuje kościołowi katolickiemu na podstawie umowy w sprawie zagadnień gospodarczych z dnia 3 września 1979 r. zawartej pomiędzy państwem hiszpańskim a Stolicą Apostolską, nie narusza zakazu pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE w zakresie, w jakim dotyczy ono budynku szkolnego, który nie jest używany przez kościół katolicki do komercyjnego świadczenia usług w zakresie nauczania, lecz jest używany do świadczenia usług nauczania w ramach jego misji społecznej, kulturalnej i oświatowej.

85 — Wyroki: z dnia 14 września 1999 r., Komisja/Belgia, C-170/98, EU:C:1999:411, pkt 42; a także z dnia 4 lipca 2000 r., Komisja/Portugalia, C-62/98, EU:C:2000:358, pkt 49; Komisja/Portugalia, C-84/98, EU:C:2000:359, pkt 58.