



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 9 listopada 2017 r.¹

Sprawy połączone C-234/16 i C-235/16

**Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED)
przeciwko
Consejería de Economía y Hacienda del Principado de Asturias (C-234/16),
Consejo de Gobierno del Principado de Asturias (C-235/16)**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Tribunal Supremo (sąd najwyższy, Hiszpania)]

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Swoboda przedsiębiorczości – Regionalny podatek obciążający duże powierzchnie handlowe – Pośrednia dyskryminacja z tego względu, że z punktu widzenia statystyki dotknięte są głównie zagraniczne sieci handlowe – Brak objęcia podatkiem i zwolnienia z podatku jako niedozwolona pomoc

I. Wstęp

1. Niniejsza sprawa jest związana z dwoma dalszymi sprawami zawisłymi przed Trybunałem² i daje mu, podobnie jak owe sprawy, możliwość doprecyzowania zakresu zakazu pomocy państwa w prawie Unii.
2. Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (krajowe stowarzyszenie dużych przedsiębiorstw dystrybucyjnych, zwane dalej „ANGED”) kwestionuje bowiem w postępowaniu głównym szczególny podatek od sklepów wielkopowierzchniowych (zwany dalej „IGEC”) w Asturii.
3. ANGED oraz Komisja uważają rzeczony podatek za ograniczenie swobody przedsiębiorczości i za niedozwoloną pomoc państwa, w szczególności dla małych przedsiębiorstw handlowych, ponieważ nie są one objęte tym podatkiem. Jednak również zawarte w ustawie zwolnienie pewnych dużych sklepów wielkopowierzchniowych (np. sprzedających materiały budowlane) jest rozpatrywane jako wątpliwe z punktu widzenia prawa Unii.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

4. Ramy prawa Unii stanowią w niniejszej sprawie art. 49 w związku z art. 54 TFUE oraz art. 107 i nast. TFUE.

¹ Język oryginału: niemiecki.

² Są to sprawy połączone C-236/16 i C-237/16 oraz sprawa C-233/16.

B. Prawo hiszpańskie

5. Sporny w postępowaniu głównym podatek od sklepów wielkopowierzchniowych (zwany dalej: IGEC) został ustanowiony na mocy Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de medidas presupuestarias, administrativas y fiscales [ustawa Księstwa Asturii nr 15/2002 z dnia 27 grudnia 2002 r. o środkach budżetowych, administracyjnych i fiskalnych (zwana dalej „ustawą 15/2002”) z dniem 1 stycznia 2003 r.

6. Od 1 stycznia 2015 r. regulują ją art. 19–36 Texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios, aprobado por Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio [tekst skonsolidowany obowiązujących w Księstwie Asturii przepisów w dziedzinie nakładanych w tej Wspólnocie Autonomicznej danin publicznych, zatwierdzony w Decreto Legislativo 1/2014 z dnia 23 lipca 2014 r. (zwany dalej „skonsolidowanymi przepisami”)].

7. W preambule ustawy 15/2002 ustawodawca stwierdził, że IGEC ma charakter pozafiskalny ze względu na to, iż nie realizuje on czysto budżetowego celu, lecz zmierza do przeniesienia na sklepy wielkopowierzchniowe negatywnego wpływu, jaki może pociągać ich działalność w kontekście ochrony środowiska i zagospodarowania przestrzennego i strukturę detalicznego handlu miejskiego.

8. Artykuł 21 ust. 1 ustawy 15/2002 (podobnie art. 19.2 skonsolidowanych przepisów) określa, że IGEC „stanowi obciążenie szczególnej zdolności ekonomicznej posiadanej przez niektóre przedsiębiorstwa handlowe prowadzące sklepy wielkopowierzchniowe ze względu na to, że okoliczność ta stanowi decydujący czynnik przesądzający o ich dominującej pozycji w sektorze i pociąga za sobą negatywny wpływ w kontekście zagospodarowania przestrzennego oraz ochrony środowiska, którego koszty nie są przez nie pokrywane”.

9. Zgodnie z art. 21 ust. 2 ustawy 15/2002 (art. 20 skonsolidowanych przepisów) wpływy z poboru tego podatku przeznaczają się na „opracowanie i realizację programów mających na celu stworzenie wytycznych sektorowych dotyczących infrastruktury handlu detalicznego” oraz na „poprawę w zakresie ochrony środowiska i sieci infrastrukturalnych”.

10. Zgodnie z art. 21 ustawy 15/2002 (art. 21 skonsolidowanych przepisów) zdarzenie podatkowe polega na wykorzystywaniu wielkopowierzchniowych lokali handlowych, a to ze względu na wpływ wywierany przez nie w kontekście zagospodarowania przestrzennego, ochrony środowiska i handlu miejskiego w Księstwie Asturii. Podatkowi podlegają – po zmianie wprowadzonej na mocy Ley del Principado de Asturias 6/2004, de 28 de diciembre, de acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2005 [ustawy Księstwa Asturii nr 6/2004 z dnia 28 grudnia 2004 r. powiązanej z budżetem na 2005 r. (zwana dalej „ustawą 6/2004”)] indywidualne i zbiorcze przedsiębiorstwa handlowe, których powierzchnia użytkowa wykorzystywana do ekspozycji i sprzedaży detalicznej wynosi przynajmniej 4000 m².

11. Podatnikami są właściciele dużych indywidualnych lub zbiorczych powierzchni handlowych. W tym zakresie za właścicieli uważa się właścicieli lokali, w których znajduje się sklep wielkopowierzchniowy, wykorzystujących owe lokale bezpośrednio w ramach własnej działalności gospodarczej lub oddających je do dyspozycji podmiotów trzecich celem prowadzenia przez nie tej działalności.

12. Podstawę opodatkowania stanowi powierzchnia parkingowa sklepu wielkopowierzchniowego, przy czym należy w każdym razie przyjąć, że powierzchnia ta stanowi co najmniej 50% powierzchni użytkowej ekspozycji i sprzedaży detalicznej. W każdym razie od powierzchni parkingowej należy odliczyć 1999 m² tytułem powierzchni wolnej od podatku.

13. W odniesieniu do podstawy opodatkowania stosuje się dwa współczynniki uwzględniające liczbę mieszkańców w obszarze oddziaływania sklepu wielkopowierzchniowego oraz łączną powierzchnię sklepu wielkopowierzchniowego. W tym drugim przypadku współczynnik wzrasta wraz z wielkością powierzchni. W danych przypadkach stosuje się bonifikatę w odniesieniu do kwoty podlegającego zapłacie podatku IGEC, jeżeli do sklepów wielkopowierzchniowych znajdujących się poza skupiskami miejskimi, można dotrzeć co najmniej dwoma różnego rodzaju środkami transportu publicznego lub jeżeli sklepy wielkopowierzchniowe realizują uznane za odpowiednie projekty z zakresu ochrony środowiska.

14. Na podstawie art. 21 ust. 4 ustawy 15/2002 (art. 22 skonsolidowanych przepisów) sklepy wielkopowierzchniowe prowadzące działalność wyłącznie w zakresie artykułów ogrodniczych, sprzedaży pojazdów, materiałów budowlanych, maszyn i zaopatrzenia dla przemysłu nie podlegają podatkowi, jeżeli ich powierzchnia użytkowej ekspozycji i sprzedaży detalicznej nie przekracza 10 000 m².

III. Postępowanie główne

15. W dniu 8 października 2003 r. ANGED – krajowe stowarzyszenie przedsiębiorstw dystrybucyjnych – wniósł do Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias (izby administracyjnej Sądu Najwyższego Asturii) skierowaną ostatecznie przeciwko podatkowi IGEC skargę na decyzję ministerstwa finansów Księstwa Asturii z dnia 3 lipca 2003 r. zatwierdzającej formularz zgłoszenia rejestracji, zmiany i wykreślenia z rejestru w zakresie IGEC.

16. Wyrokiem z dnia 31 lipca 2014 r. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, del Tribunal Superior de Justicia de Asturias (wydział drugi izby administracyjnej asturyjskiego Sądu Najwyższego) oddalił wniesioną przez ANGED skargę w postępowaniu administracyjno-sądowym.

17. W dniu 4 listopada 2014 r. ANGED wniósł skargę kasacyjną przeciwko temu wyrokowi podnosząc, że art. 21 ustawy 15/2002 narusza wynikającą z art. 49 TFUE zasadę swobody przedsiębiorczości.

18. W miesiącach lutym i maju 2013 r. ANGED wniosła do Komisji zażalenie skierowane przeciwko Królestwu Hiszpanii wskazując w uzasadnieniu, że przepisy ustanowione w sześciu wspólnotach autonomicznych dotyczące podatku od dużych powierzchni handlowych naruszają prawo Unii.

19. W piśmie skierowanym do Królestwa Hiszpanii w dniu 28 listopada 2014 r. Komisja powiadomiła, że rozważa, by brak objęcia podatkiem małych sklepów detalicznych i zwolnienie niektórych sklepów specjalistycznych uznać za niezgodną z prawem pomoc państwa. Zdaje się bowiem, że w ten sposób określonym przedsiębiorstwom przysparza się selektywnej korzyści ze względu na to, że regulacje te stanowią wyjątek od normalnego reżimu opodatkowania.

20. Tribunal Supremo (sąd najwyższy, Hiszpania) postanowił wszcząć postępowanie w trybie prejudycjalnym.

IV. Postępowanie przed Trybunałem

21. Przedstawił on Trybunałowi następujące pytania:

- 1) Czy art. 49 i 54 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeczne z nimi jest istnienie regionalnego podatku obciążającego działanie dużych przedsiębiorstw handlowych, których powierzchnia użytkowa ekspozycji i sprzedaży detalicznej wynosi co najmniej 4000 m² ze względu na wpływ, jaki działanie to może wywierać na ład przestrzenny, środowisko naturalne i handel

miejski w tym regionie, lecz mającego zastosowanie niezależnie od tego, czy te przedsiębiorstwa handlowe znajdują się rzeczywiście na skonsolidowanym obszarze miejskim i nakładanego w praktyce przede wszystkim na przedsiębiorstwa z innych państw członkowskich, przy czym

- podatek ten nie ma zastosowania w przypadku podmiotu prowadzącego indywidualne i zbiorcze przedsiębiorstwa handlowe, z których każde ma powierzchnię użytkową ekspozycji i sprzedaży detalicznej nieprzekraczającą 4000 m², niezależnie od tego, ile wynosi ta łączna powierzchnia użytkowa wszystkich prowadzonych przez dany podmiot przedsiębiorstw;
- z tego podatku zwolnione są duże indywidualne przedsiębiorstwa handlowe o powierzchni użytkowej ekspozycji i sprzedaży detalicznej nieprzekraczającej 10 000 m², jeśli zajmują się wyłącznie i jedynie sprzedażą artykułów ogrodniczych, pojazdów, materiałów budowlanych, maszyn i zaopatrzenia dla przemysłu?

2) Czy art. 107 ust. 1 TFUE należy interpretować w ten sposób, że niedozwoloną pomocą państwa w rozumieniu tego postanowienia stanowi nieopodatkowanie asturyjskim IGEC indywidualnych i zbiorczych przedsiębiorstw handlowych, których powierzchnia użytkowa ekspozycji i sprzedaży detalicznej wynosi mniej niż 4000 m² oraz dużych indywidualnych przedsiębiorstw handlowych, których powierzchnia użytkowa wykorzystywana do ekspozycji i sprzedaży detalicznej nie przekracza 10 000 m², jeśli zajmują się wyłącznie i jedynie sprzedażą artykułów ogrodniczych, pojazdów, materiałów budowlanych, maszyn i zaopatrzenia dla przemysłu?

22. W postępowaniu przed Trybunałem ANGED, Asturia i Komisja Europejska przedłożyli uwagi na piśmie i wzięli udział w rozprawie w dniu 6 lipca 2017 r.

V. Ocena prawna

A. Zur Beschränkung der Grundfreiheiten

23. W pierwszym pytaniu prejudycjalnym sąd odsyłający pyta, czy swoboda przedsiębiorczości sprzeciwia się podatkowi takiemu jak IGEC. Należy więc rozstrzygnąć, czy 1) ma miejsce ograniczenie swobody przedsiębiorczości, które 2) nie jest uzasadnione.

24. Tłem dla owego pytania jest sposób działania IGEC. W zakresie zdarzenia podatkowego podatek ten nawiązuje do istnienia dużego indywidualnego przedsiębiorstwa handlowego, mianowicie przedsiębiorstwa, które dysponuje powierzchnią sprzedaży wynoszącą co najmniej 4000 m². Jednakże w ramach podstawy opodatkowania bierze się pod uwagę powierzchnię przeznaczoną na parkingi sklepu wielkopowierzchniowego, przy czym jako minimalną powierzchnię parkingową uwzględnia się w każdym razie 50% powierzchni sprzedaży. W efekcie zastosowanie ma kryterium łączne odnoszące się do powierzchni sprzedaży i powierzchni parkingowej. Powierzchnia sprzedaży zyskuje znaczenie wówczas, gdy jest dwa razy większa od powierzchni parkingowej. Przedsiębiorstwom handlowym przyznaje się przy tym „powierzchnię wolną od podatku” wynoszącą 1999 m² powierzchni parkingowej.

25. Owa powierzchnia parkingowa jest jeszcze modyfikowana przez różne współczynniki, przy czym jeden z nich zwiększa się wraz z wielkością powierzchni. Prowadzi to do pewnego progresywnego działania podatku. W rezultacie większe przedsiębiorstwa handlowe muszą ponosić zarówno bezwzględnie, jak i względnie większy ciężar podatkowy niż mniejsze pod względem powierzchni indywidualne przedsiębiorstwa handlowe.

1. W przedmiocie ograniczenia swobody przedsiębiorczości

26. Zgodnie z art. 49 TFUE w związku z art. 54 TFUE swoboda przedsiębiorczości obejmuje podjęcie i wykonywanie samodzielnej działalności zarobkowej przez obywateli państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego³. Ograniczeniami swobody przedsiębiorczości są, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, wszelkie środki, które uniemożliwiają korzystanie z tej swobody, utrudniają ją lub ograniczają jego atrakcyjność⁴.

27. Jest tak *per se* w przypadku podatków. Moim zdaniem⁵ przy ocenie swobód podstawowych pod kątem takich obciążeń istotne jest to, że sytuacja transgraniczna jest traktowana mniej korzystnie niż sytuacja krajowa⁶.

a) Ukryta dyskryminacja przedsiębiorstw zagranicznych

28. W niniejszej sprawie nie można stwierdzić jawnej dyskryminacji przedsiębiorstw zagranicznych. Przeciwnie, każdy podmiot prowadzący „duże indywidualne przedsiębiorstwo handlowe” podlega temu podatkowi w związku z powierzchnią parkingową, która przekracza próg 1999 m². Jak orzekł już Trybunał⁷, okoliczność, że zagraniczne podmioty gospodarcze wolą otwierać większe placówki handlowe w celu osiągnięcia efektów skali koniecznych dla optymalizacji ich szans na penetrację nowego terytorium, dotyczy raczej wejścia na nowy rynek, a nie „przynależności państwowej” podmiotu gospodarczego⁸.

29. Zakazane są jednak również wszelkie ukryte formy dyskryminacji, które przez zastosowanie innych kryteriów rozróżnienia faktycznie prowadzą do takiego samego rezultatu⁹ (tzw. dyskryminacja ukryta lub pośrednia).

30. W wyroku *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* Trybunał orzekł, że w razie obliczania wymiaru podatku w zależności od obrotu przedsiębiorstwa w określonych okolicznościach może faktycznie dojść do dyskryminacji przedsiębiorstw mających siedzibę w innych państwach członkowskich¹⁰. Konkretnie chodziło o szczególny podatek od przedsiębiorstw handlu detalicznego, którego stawka była bardzo silnie progresywna w zależności od obrotu. Ponadto dla przedsiębiorstw, które były częścią grupy spółek, za podstawę zaklasyfikowania do stopnia podatkowego uznawany był obrót skonsolidowany zamiast obrotu indywidualnego przedsiębiorstwa. Trybunał orzekł, że pośrednia dyskryminacja może mieć miejsce, jeżeli *większość* przedsiębiorstw, które ze względu na swój duży obrót są poddane silnej progresji podatku, stanowi część grupy spółek powiązaną z innym państwem członkowskim¹¹.

3 Wyroki: z dnia 11 marca 2004 r., *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138, pkt 40 i przywołane tam orzecznictwo); z dnia 13 grudnia 2005 r., *SEVIC Systems* (C-411/03, EU:C:2005:762, pkt 18); a także z dnia 21 stycznia 2010 r., *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, pkt 38).

4 Wyroki: z dnia 29 listopada 2011 r., *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 36); z dnia 21 maja 2015 r., *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, pkt 34); z dnia 16 kwietnia 2015 r., *Komisja/Niemcy* (C-591/13, EU:C:2015:230, pkt 56 i przytoczone tam orzecznictwo).

5 Zobacz moje opinie w sprawach: C (C-122/15, EU:C:2016:65, pkt 66); X (C-498/10, EU:C:2011:870, pkt 28, 29); *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, pkt 83, 84); X (C-686/13, EU:C:2015:31, pkt 40).

6 Zobacz także wyroki z dnia 6 grudnia 2007 r., *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, pkt 51, 53); postanowienie z dnia 4 czerwca 2009 r., *KBC Bank* (C-439/07 i C-499/07, EU:C:2009:339, pkt 80); a także wyrok z dnia 14 kwietnia 2016 r., *Sparkasse Allgäu* (C-522/14, EU:C:2016:253, pkt 29).

7 Wyrok z dnia 24 marca 2011 r., *Komisja/Hiszpania* (C-400/08, EU:C:2011:172).

8 Wyrok z dnia 24 marca 2011 r., *Komisja/Hiszpania* (C-400/08, EU:C:2011:172, pkt 61).

9 Zobacz między innymi wyroki: z dnia 5 grudnia 1989 r., *Komisja/Włochy* (C-3/88, EU:C:1989:606, pkt 8); z dnia 13 lipca 1993 r., *Commerzbank* (C-330/91, EU:C:1993:303, pkt 14); z dnia 14 lutego 1995 r., *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, pkt 26); z dnia 8 lipca 1999 r., *Baxter i in.* (C-254/97, EU:C:1999:368, pkt 10); z dnia 25 stycznia 2007 r., *Meindl* (C-329/05, EU:C:2007:57, pkt 21); z dnia 18 marca 2010 r., *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148, pkt 37); z dnia 1 czerwca 2010 r., *Blanco Pérez i Chao Gómez* (C-570/07 i C-571/07, EU:C:2010:300, pkt 117 i 118); z dnia 5 lutego 2014 r., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, pkt 30); a także z dnia 8 czerwca 2017 r., *Van der Weegen i in.* (C-580/15, EU:C:2017:429, pkt 33); zob. także moja opinia w sprawie *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, pkt 34).

10 Wyrok z dnia 5 lutego 2014 r., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, pkt 39).

11 Wyrok z dnia 5 lutego 2014 r., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, pkt 39 i nast.).

1) *Sama przeważająca większość przypadków nie jest wystarczająca*

31. Niniejszy przypadek nie jest jednak porównywalny z powyższą sytuacją. Ani IGEC nie jest silnie progresywny, ani też nie są obliczane łącznie wyniki grupy spółek. Przeciwnie, pod uwagę brana jest wielkość danej powierzchni sprzedaży na miejscu.

32. W mojej ocenie użycie kryterium zastosowania w *przeważającej mierze* do przedsiębiorstw zagranicznych (tak jak przyjmują Komisja i ANGED) nie może przy tym wystarczyć do potwierdzenia ukrytej dyskryminacji w ramach swobód podstawowych¹². Takie założenie zakazywałoby na przykład państwu członkowskiemu wprowadzenie podatku od przedsiębiorstw, gdyby w tym państwie członkowskim w związku z procesami historycznymi działało więcej niż 50% przedsiębiorstw zagranicznych. Sama okoliczność, że – bardziej lub mniej przypadkowo – osoby dotknięte wprowadzeniem podatku pochodzą w znacznej mierze lub nawet w większości z innych państw członkowskich, nie może więc jeszcze stanowić jako taka ukrytej dyskryminacji.

2) *Przesłanki ukrytej dyskryminacji*

33. Należy zatem wyjaśnić dokładne przesłanki ukrytej dyskryminacji. Powstaje tu z jednej strony pytanie, jak silna musi być korelacja między wybranym kryterium rozróżnienia i siedzibą spółki, aby móc uznać odmienne traktowanie ze względu na siedzibę. Trybunał brał dotychczas pod uwagę zarówno zgodność w większości przypadków¹³, jak też zwykły fakt, że dany przepis dotyczy większej liczby zainteresowanych nierezydentów¹⁴, lub mówił nawet jedynie o samym ryzyku postawienia w gorszej sytuacji¹⁵. Stwierdzić można by jedynie dotychczas, że nie należy wymagać stuprocentowej zgodności kryterium z siedzibą spółki¹⁶.

34. Z drugiej strony niepewny jest nie tylko konieczny w świetle orzecznictwa stopień korelacji, lecz również kwestia, czy korelacja ta musi istnieć w typowy sposób¹⁷ lub czy musi ona wynikać z istoty kryterium rozróżnienia, jak wskazuje na to kilka wyroków¹⁸, czy też może opierać się na raczej przypadkowych stosunkach faktycznych¹⁹.

12 Zobacz tym względzie także moja opinia w sprawie Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, pkt 41).

13 Zobacz wyroki: z dnia 7 lipca 1988 r., Stanton i L'Étoile 1905 (143/87, EU:C:1988:378, pkt 9); z dnia 13 lipca 1993 r., Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, pkt 15); z dnia 8 lipca 1999 r., Baxter i in. (C-254/97 EU:C:1999:368, pkt 13); a także z dnia 22 marca 2007 r., Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, pkt 32); zob. także wyroki: z dnia 3 marca 1988 r., Bergandi (252/86, EU:C:1988:112, pkt 28), w przedmiocie art. 95 EWG; z dnia 26 października 2010 r., Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, pkt 48), w przedmiocie swobody przepływu usług; a także z dnia 5 lutego 2014 r., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, pkt 39 i nast.).

14 Zobacz wyrok z dnia 1 czerwca 2010 r., Blanco Pérez i Chao Gómez (C-570/07 i C-571/07, EU:C:2010:300, pkt 119).

15 Zobacz wyroki: z dnia 22 marca 2007 r., Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, pkt 32); a także z dnia 1 czerwca 2010 r., Blanco Pérez i Chao Gómez (C-570/07 i C-571/07, EU:C:2010:300, pkt 119); zob. także wyrok z dnia 8 maja 1990 r., Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, pkt 14), dotyczący swobody przepływu pracowników.

16 Zobacz podobnie wyrok z dnia 28 czerwca 2012 r., Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, pkt 41), dotyczący swobody przepływu pracowników.

17 Zobacz wyrok z dnia 8 lipca 1999 r., Baxter i in. (C-254/97, EU:C:1999:368, pkt 13).

18 Zobacz wyroki: z dnia 8 lipca 1999 r., Baxter i in. (C-254/97, EU:C:1999:368, pkt 13); z dnia 10 września 2009 r., Komisja/Niemcy (C-269/07, EU:C:2009:527, pkt 54); z dnia 1 czerwca 2010 r., Blanco Pérez i Chao Gómez (C-570/07 i C-571/07, EU:C:2010:300, pkt 119); z dnia 28 czerwca 2012 r., Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, pkt 41); z dnia 5 grudnia 2013 r., Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken (C-514/12, EU:C:2013:799, pkt 26); a także z dnia 2 marca 2017 r., Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, pkt 36).

19 Zobacz wyrok z dnia 5 grudnia 1989 r., Komisja/Włochy (C-3/88, EU:C:1989:606, pkt 9); zob. także wyrok z dnia 9 maja 1985 r., Humblot (112/84, EU:C:1985:185, pkt 14), dotyczący art. 95 EWG.

35. Moim zdaniem do przyjęcia ukrytej dyskryminacji w przepisach podatkowych konieczne są węższe przesłanki. Dyskryminacja ta powinna obejmować tutaj jedynie takie przypadki, które z czysto formalnego punktu widzenia nie stanowią dyskryminacji, jednak działają tak jak dyskryminacja²⁰. Ukryta dyskryminacja musi więc w mojej ocenie dotyczyć co do swojej istoty²¹ lub w znacznie przeważającej mierze w szczególności przedsiębiorstw zagranicznych, tak jak to mogło mieć miejsce w wyroku Hervis Sport- és Divatkereskedelmi²².

36. Nie można tego jednak przyjąć w przypadku nawiązania do określonej powierzchni sprzedaży, której wielkość graniczna prowadzi jedynie do tego, że w jednym roku (w piętnastoletnim okresie) w innym regionie (o zupełnie innych wartościach granicznych)²³ według pisma Komisji z 2004 r. około 61,5% danych firm handlu detalicznego było prowadzone przez przedsiębiorstwa z innych państw członkowskich (lub miało wspólników z innych państw członkowskich).

37. Ponadto sposób, w jaki zostało dokonane określenie „pochodzenia” tych przedsiębiorstw²⁴, nie jest jasny. W szczególności w przepisach podatkowych pochodzenie przedsiębiorstwa jest określane zasadniczo według jego siedziby w rozumieniu miejsca osiedlenia się, a nie według narodowości wspólników. Z uwagi na to, że ANGED jest *krajowym* stowarzyszeniem przedsiębiorstw dystrybucyjnych w Hiszpanii, jego członkowie mogliby być uważani również za przedsiębiorstwa hiszpańskie. I nawet gdyby pod uwagę brano byli wspólnicy spółki, z przedstawionych danych liczbowych nie wynika nic innego, co jednak podlega ocenie sądu krajowego²⁵. Owe dane nie wskazują na to, by przedsiębiorstwa z innych państw członkowskich były co do swojej istoty lub w znacznie przeważającej mierze dyskryminowane w porównaniu do przedsiębiorstw hiszpańskich.

2. *Hilfsweise: Rechtsfertigung*

38. Gdyby jednak, wbrew powyższym uwagom, przyjęte miało zostać występowanie ukrytej dyskryminacji, wówczas należałoby zbadać, czy jest ona uzasadniona. Badanie to obejmuje jednak tylko nieopodatkowanie mniejszych przedsiębiorstw handlowych. Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie wynika bowiem, że z nieopodatkowania pewnych dużych przedsiębiorstw w obrębie IGEC (art. 22 skonsolidowanych przepisów – zwanego dalej dla celów lepszego odróżnienia „zwolnieniem”) korzystają głównie przedsiębiorstwa krajowe.

39. Ograniczenie swobód podstawowych może być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego, pod warunkiem że jest ono odpowiednie dla zagwarantowania realizacji zamierzonego celu i nie wykracza poza to, co niezbędne do jego osiągnięcia²⁶.

20 Zobacz w tym względzie już moja opinia w sprawie Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, pkt 40).

21 Tak w szczególności, w zakresie zastosowania swobody przedsiębiorczości, wyrok z dnia 1 czerwca 2010 r., Blanco Pérez i Chao Gómez (C-570/07 i C-571/07, EU:C:2010:300, pkt 119).

22 Wyrok z dnia 5 lutego 2014 r., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47); a także moja opinia w sprawie Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, pkt 37 i nast.).

23 Dotyczyło to Katalonii w postępowaniu C-233/16 przy wartości granicznej wynoszącej 2500 m².

24 Zobacz także wyrok z dnia 24 marca 2011 r., Komisja/Hiszpania (C-400/08, EU:C:2011:172, pkt 60), w którym Trybunał w większym stopniu oparł się na „kontrolach” i „udziałowcach” niż na miejscu osiedlenia się spółek.

25 W tym względzie materiał przedstawiony przez ANGED w odniesieniu do Katalonii w sprawie C-233/16 o wartości granicznej 2500 m² dowodzi, że „tylko” 52,03% całkowitych wpływów podatkowych jest ponoszone przez przedsiębiorstwa z innych państw członkowskich oraz że udział tych przedsiębiorstw w całkowitej „opodatkowanej” powierzchni sprzedaży wynosi „tylko” 46,77%. Również z danych przedstawionych przez Asturię w jej piśmie wynika, że częściowo 50% osób, których to dotyczy względnie 50% udziałowców nie pochodzi z Hiszpanii.

26 Wyroki: z dnia 5 października 2004 r., CaixaBank France (C-442/02, EU:C:2004:586, pkt 17); z dnia 24 marca 2011 r., Komisja/Hiszpania (C-400/08, EU:C:2011:172, pkt 73); z dnia 5 lutego 2014 r., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, pkt 42).

a) Nadrzędne względy interesu ogólnego

40. IGEC służy ładowi przestrzennemu i ochronie środowiska (zob. pkt 7 i 8 powyżej). Opodatkowane przedsiębiorstwa powinny przy tym uczestniczyć w kosztach, które generują w nieproporcjonalny sposób (na przykład w szczególnych kosztach infrastruktury), ponieważ same nie ponoszą tych kosztów w odpowiednim zakresie (por. art. 19.2 skonsolidowanych przepisów). Cele zagospodarowania przestrzennego²⁷ oraz ochrony środowiska²⁸ są uznane w orzecznictwie Trybunału jako względy uzasadniające.

41. Ponadto powinno nastąpić nawiązanie do szczególnej zdolności ekonomicznej, „która w przypadku niektórych przedsiębiorstw handlowych wynika z tego, że są one organizowane w formie wielkich centrów sprzedaży, gdyż przyczynia się to w stopniu decydującym do tego, że przyjmują one pozycję wiodącą w tym sektorze” oraz zaabsorbowanie tej zdolności. W mojej ocenie Trybunał nie musiał dotychczas jeszcze rozstrzygać, czy odmienna zdolność ekonomiczna (a zatem odmienna zdolność do ponoszenia ciężarów finansowych) może zostać uznana za względ uzasadniający ograniczenie swobód podstawowych. Nie chciałabym jednak wykluczyć, że – jak w przypadku progresywnej taryfy – odmienna zdolność ekonomiczna mogłaby uzasadniać odmienne traktowanie z punktu widzenia przepisów podatkowych²⁹.

b) W przedmiocie proporcjonalności ograniczenia

42. Ograniczenie musi być ponadto odpowiednie do zapewnienia osiągnięcia celu i nie może wykraczać poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia – w niniejszej sprawie jest to kompensacja oddziaływania na przestrzeń i środowisko, które to oddziaływanie jest związane z zakładaniem dużych sklepów wielkopowierzchniowych³⁰.

1) W przedmiocie odpowiedniego charakteru podatku

43. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału przepis krajowy jest odpowiedni do zapewnienia osiągnięcia zamierzonego celu jedynie wtedy, gdy rzeczywiście odzwierciedla zamiar osiągnięcia tego celu w sposób spójny i systematyczny³¹.

44. W tym względzie prawodawca unijny dysponuje szerokim zakresem uznania w dziedzinie, w której wymagane jest od niego dokonywanie politycznych, ekonomicznych czy społecznych wyborów i w której ma on dokonywać kompleksowych ocen. Oznacza to, że przyjęty w tej dziedzinie środek jest niezgodny z prawem jedynie wówczas, gdy jest on ewidentnie niewłaściwy do realizacji zamierzonego przez właściwą instytucję celu³².

27 Wyroki: z dnia 1 października 2009 r., Woningstichting Sint Servatius (C-567/07, EU:C:2009:593, pkt 29); z dnia 24 marca 2011 r., Komisja/Hiszpania (C-400/08, EU:C:2011:172, pkt 74).

28 Wyroki: z dnia 11 marca 2010 r., Attanasio Group (C-384/08, EU:C:2010:133, pkt 50); z dnia 24 marca 2011 r., Komisja/Hiszpania (C-400/08, EU:C:2011:172, pkt 74).

29 Zobacz w tym względzie moja opinia w sprawie Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, pkt 59 i nast.).

30 Wyroki: z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, pkt 35); z dnia 13 grudnia 2005 r., SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, pkt 23); z dnia 12 września 2006 r., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, pkt 47); z dnia 15 maja 2008 r., Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, pkt 27); z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 42); z dnia 17 lipca 2014 r., Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 25).

31 Wyroki: z dnia 17 listopada 2009 r., Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, pkt 42); z dnia 12 lipca 2012 r., HIT i HIT LARIX (C-176/11, EU:C:2012:454, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo); a także z dnia 11 czerwca 2015 r., Berlington Hungary i in. (C-98/14, EU:C:2015:386, pkt 64).

32 Wyroki: z dnia 10 grudnia 2002 r., British American Tobacco (Investments) i Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, pkt 123 i przytoczone tam orzecznictwo); a także z dnia 4 maja 2016 r., Polska/Parlament i Rada (C-358/14, EU:C:2016:323, pkt 79).

45. Ponadto Trybunał respektuje również swobodę decyzyjną państw członkowskich przy uchwalaniu powszechnych ustaw³³. W szczególności od prawodawcy podatkowego wymagane jest również podejmowanie decyzji politycznych, gospodarczych i socjalnych. Musi on również³⁴ dokonywać kompleksowych ocen. W braku wspólnotowej harmonizacji ustawodawca krajowy dysponuje w dziedzinie prawa podatkowego pewnym zakresem swobody przy ustanawianiu podatku od powierzchni handlowych. Oznacza to, że wymóg spójności jest spełniony, jeżeli IGEC w sposób oczywisty nie jest nieodpowiedni do osiągnięcia celu.

46. IGEC obciąża szczególnie duże pod względem powierzchni przedsiębiorstwa handlowe. Jest to najwyraźniej oparte na założeniu, że generują one zwiększony przepływ klientów i dostaw handlowych. Możliwe, że z tego zwiększonego przepływu klientów i dostaw handlowych wynika większa emisja hałasu oraz emisja do atmosfery, i tym samym większe zanieczyszczenie środowiska naturalnego. Zatem ustawa, która za pośrednictwem podatku bardziej obciąża przedsiębiorstwa handlowe z większymi emisjami hałasu i gazów, wydaje się odpowiednia do stworzenia zachęty do prowadzenia raczej mniejszych przedsiębiorstw handlowych, które – każde indywidualnie – powodują mniejsze emisje.

47. Ponieważ mniejsze przedsiębiorstwa są również łatwiejsze do zintegrowania pod względem zagospodarowania przestrzennego, sprzyja to także idei racjonalnego i sprawiedliwego podziału limitowanej przestrzeni. W tym względzie rzeczona ustawa może również służyć ochronie środowiska i jest odpowiednia do osiągnięcia celów zagospodarowania przestrzennego w sposób spójny i systematyczny³⁵.

48. Bez znaczenia jest w tym względzie, że IGEC nie dokonuje rozróżnienia między założeniem przedsiębiorstwa handlowego na obszarze miejskim lub wiejskim. Duże przedsiębiorstwa handlowe, niezależnie od ich położenia, przyciągają do siebie więcej dostawców i klientów niż mniejsze przedsiębiorstwa handlowe. To samo dotyczy braku zsumowania wielu sklepów tego samego właściciela.

49. Brak rozróżnienia między przedsiębiorstwami na obszarze miejskim i wiejskim (i ewentualnie również brak zsumowania) dowodzi tylko tego, że rzeczony podatek mógłby ewentualnie – z punktu widzenia środowiskowego – być ukształtowany jeszcze lepiej, aby jeszcze bardziej precyzyjnie urzeczywistnić wymienione cele, co jednak nie oznacza, że ów podatek jest w sposób oczywisty nieodpowiedni do osiągnięcia wymienionych celów.

2) W przedmiocie konieczności podatku

50. Należy zatem wyjaśnić, czy rzeczony podatek (odnoszący się do powierzchni parkingowej począwszy od minimalnej powierzchni sprzedaży wynoszącej 4000 m²) jest również konieczny do osiągnięcia tych celów.

33 Wyroki: z dnia 24 marca 1994 r., Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, pkt 61); z dnia 21 września 1999 r., Läärä i in. (C-124/97, EU:C:1999:435, pkt 14 i 15); a także z dnia 6 listopada 2003 r., Gambelli i in. (C-243/01, EU:C:2003:597, pkt 63) – wszystkie dotyczące gier losowych; wyrok z dnia 5 marca 1996 r., Brasserie du pêcheur i Factortame (C-46/93 i C-48/93, EU:C:1996:79, pkt 48 i nast.), w przedmiocie przepisów dotyczących artykułów żywnościowych.

34 W przedmiocie podobnego kryterium kontroli przy ocenie działania instytucji Unii i państw członkowskich zob. także wyrok z dnia 5 marca 1996 r., Brasserie du pêcheur i Factortame (C-46/93 i C-48/93, EU:C:1996:79, pkt 47).

35 Zobacz także, w odniesieniu do podobnej ustawy, wyrok z dnia 24 marca 2011 r., Komisja/Hiszpania (C-400/08, EU:C:2011:172, pkt 80).

51. Przy ocenie konieczności w ramach proporcjonalności należy mieć na względzie, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, że gdy istnieje możliwość wyboru spośród większej liczby odpowiednich rozwiązań, należy stosować te najmniej restrykcyjne, a wynikające z tego niedogodności nie mogą być nadmierne w stosunku do zamierzonych celów³⁶.

52. W tym kontekście należy również przypomnieć, że to do państwa członkowskiego powołującego się na nadrzędny wzgląd interesu ogólnego w celu uzasadnienia ograniczenia jednej ze swobód przepływu należy wykazanie, że jego uregulowanie jest właściwe i konieczne dla osiągnięcia zamierzonego zgodnego z prawem celu, przy czym ów ciężar dowodu nie może prowadzić – już w ramach postępowania o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego – do wymagania od tego państwa członkowskiego, aby wykazało ono w sposób pozytywny, iż żaden inny możliwy do wyobrażenia środek nie pozwala na osiągnięcie tego celu w tych samych okolicznościach³⁷. Idea ta musi tym bardziej dotyczyć postępowania prejudycjalnego.

53. Wartości graniczne mają przy tym tę specyfikę, że zawsze można postawić pytanie, dlaczego w ustawie zamiast wybranych 4000 m² nie przyjęto na przykład 3000 m² lub 5000 m² minimalnej powierzchni zakupowej. Pytanie to powstaje jednak przy każdej wartości granicznej i moim zdaniem odpowiedzi na nie może udzielić tylko legitymowany demokratycznie ustawodawca. Inaczej niż utrzymuje Komisja, ustawodawca nie musi przy tym empirycznie wykazywać, w jaki sposób ustalił tę wartość graniczną, i nie ma znaczenia, czy ta wartość graniczna jest z punktu widzenia Komisji przekonująca lub nawet „prawidłowa”, o ile nie jest ona ewidentnie chybiona. Takiego przypadku nie można jednak stwierdzić w niniejszej sprawie.

54. Większa wartość graniczna (5000 m²) mogłaby być łagodniejszym środkiem, jednak z punktu widzenia państwa członkowskiego nie mogłaby ona być środkiem równie odpowiednim. Nie da się jawnie zaprzeczyć, że większe przedsiębiorstwa handlu detalicznego stanowią większe wyzwania dla zagospodarowania przestrzennego obszarów miejskich oraz uwzględniania aspektów ochrony środowiska. Nie da się również zaprzeczyć, że wielkość przedsiębiorstw handlowych wskazuje na większe obroty i tym samym na większą zdolność ekonomiczną (a więc większą wydajność finansową). Nie można również uznać za oczywiście błędne stwierdzenia, że większe przedsiębiorstwa handlowe z dużymi parkingami czerpią korzyści z infrastruktury miasta w większym stopniu niż mniejsze przedsiębiorstwa handlowe (z dużymi parkingami). Oznacza to, że powierzchnia sprzedaży przedsiębiorstw handlowych jest czynnikiem istotnym dla osiągnięcia celów ustawy.

55. Również brak zsumowania wielu sklepów tego samego właściciela nie jest w tym zakresie wątpliwy. Jeżeli cel ustawy jest ukierunkowany na skutki wywoływane przez poszczególne przedsiębiorstwa handlowe, to właściwym środkiem – z punktu widzenia ustawodawcy – jest ustanowienie jako kryterium wielkości danego przedsiębiorstwa handlowego w miejscu jego położenia.

56. Wreszcie – inaczej niż utrzymują Komisja i ANGED – wymogi budowlane przy zakładaniu sklepu nie są w równej mierze odpowiednie do dostarczenia zachęty finansowej do zakładania raczej mniejszych sklepów.

³⁶ Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 11 lipca 1989 r., Schröder HS Kraftfutter (265/87, EU:C:1989:303, pkt 21); z dnia 8 lipca 2010 r., Afton Chemical (C-343/09, EU:C:2010:419, pkt 45); z dnia 22 stycznia 2013 r., Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, pkt 50); z dnia 15 lutego 2016 r., N. (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, pkt 54); z dnia 4 maja 2016 r., Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, pkt 48); z dnia 30 czerwca 2016 r., Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, pkt 33).

³⁷ Zobacz wyroki: z dnia 23 października 1997 r., Komisja/Niderlandy (C-157/94, EU:C:1997:499, pkt 58); z dnia 10 lutego 2009 r., Komisja/Włochy (C-110/05, EU:C:2009:66, pkt 66); z dnia 24 marca 2011 r., Komisja/Hiszpania (C-400/08, EU:C:2011:172, pkt 75).

3) W przedmiocie proporcjonalności podatku

57. Ograniczenia swobód podstawowych muszą być ponadto również proporcjonalne do realizowanego celu³⁸. Oznacza to, że ograniczenie i jego skutki nie mogą być dysproporcjonalne w stosunku do zamierzonego (wartego ochrony) celu³⁹. W rezultacie wymaga to dokonania wyważenia skutków z uwzględnieniem abstrakcyjnego znaczenia chronionego dobra prawnego (tutaj ochrony środowiska i ładu przestrzennego) oraz naruszonego dobra prawnego⁴⁰ (tutaj hipotetycznie wykonywania swobody podstawowej).

58. W niniejszej sprawie podatek nie jest dysproporcjonalny w stosunku do realizowanego celu. Z jednej strony obciążenie nie jest tak duże, by działalność gospodarcza nie była możliwa (tak zwany skutek duszący). W szczególności pierwsze 1999 m² powierzchni parkingowej nie jest w ogóle opodatkowane i zgodnie z informacjami władz podatek podlega odliczeniu od podstawy obliczania wymiaru hiszpańskiego podatku dochodowego. Z drugiej strony oferowane są bonifikaty, jeżeli przedsiębiorstwa handlowe realizują określone projekty ochrony środowiska lub są osiągalne za pomocą przynajmniej dwóch środków transportu publicznego. Ponadto ochrona środowiska, jak również planowanie przestrzenne są dobrami prawnymi mającymi duże, a w przypadku ochrony środowiska bardzo duże znaczenie (jak wyraźnie wskazują art. 11 TFUE, art. 3 ust. 3 TUE i art. 37 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej) dla współżycia społeczeństwa⁴¹. W rezultacie uzasadniałoby to nawet (ukryte) ograniczenie swobody przedsiębiorczości.

B. W przedmiocie istnienia pomocy

59. W odniesieniu do pytania drugiego należy zbadać, czy przepisy ustawy 15/2002 (względnie skonsolidowanych przepisów) należy uznać za niedozwoloną pomoc, o której mowa w art. 107 ust. 1 TFUE.

1. Powołanie się na istnienie pomocy w celu uniknięcia długu podatkowego

60. Na wstępie należy przypomnieć, że Trybunał już wielokrotnie orzekał, iż podmiot zobowiązany do zapłaty podatku nie może w celu uchylenia się od tej zapłaty powoływać się na to, że zwolnienie innych przedsiębiorstw, stanowi pomoc państwa⁴².

61. Odmienne byłyoby w przypadku, gdyby podatek oraz przewidziane zwolnienie stanowiły *integralny składnik pomocy*. W tym względzie niezbędne jest istnienie w świetle znajdujących zastosowanie uregulowań krajowych koniecznego związku między przeznaczeniem podatku a pomocą, polegającego na tym, że środki uzyskane z podatku są obowiązkowo przeznaczane na finansowanie pomocy i wpływają bezpośrednio na stopień natężenia pomocy, a w konsekwencji również na ocenę z punktu widzenia zgodności pomocy z rynkiem wewnętrznym⁴³.

38 Wyroki: z dnia 11 października 2007 r., ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, pkt 82 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 21 grudnia 2011 r., Komisja/Polska (C-271/09, EU:C:2011:855, pkt 58).

39 Wyroki: z dnia 12 lipca 2001 r., Jippes i in. (C-189/01, EU:C:2001:420, pkt 81); z dnia 9 listopada 2010 r., Volker i Markus Schecke i Eifert (C-92/09 i C-93/09, EU:C:2010:662, pkt 76 i nast.); z dnia 22 stycznia 2013 r., Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, pkt 50); a także z dnia 30 czerwca 2016 r., Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, pkt 33).

40 Zobacz podobnie wyrok z dnia 9 listopada 2010 r., Volker i Markus Schecke i Eifert (C-92/09 i C-93/09, EU:C:2010:662, pkt 76 i nast.).

41 Wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r., British Aggregates/Komisja (C-487/06 P, EU:C:2008:757, pkt 91).

42 Wyroki: z dnia 20 września 2001 r., Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, pkt 80); z dnia 27 października 2005 r., Distribution Casino France i in. (od C-266/04 do C-270/04, C-276/04 i od C-321/04 do C-325/04, EU:C:2005:657, pkt 42 i nast.); z dnia 15 czerwca 2006 r., Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 i C-41/05, EU:C:2006:403, pkt 43 i nast.); a także z dnia 6 października 2015 r., Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, pkt 21).

43 Wyroki: z dnia 25 czerwca 1970 r., Francja/Komisja (47/69, EU:C:1970:60, pkt 16/17 i nast.); z dnia 13 stycznia 2005 r., Streekgewest (C-174/02, EU:C:2005:10, pkt 26); a także z dnia 27 października 2005 r., Distribution Casino France i in. (od C-266/04 do C-270/04, C-276/04 i od C-321/04 do C-325/04, EU:C:2005:657, pkt 40).

62. W tej materii można stwierdzić, że wpływy z tego podatku nie są przeznaczane na pomoc szczególnie dla przedsiębiorstw handlowych. Przeciwnie, są one wykorzystywane w celu „tworzenia i realizacji programów rozwoju sektorowych wytycznych dla kształtowania przestrzeni handlowych” i w celu „poprawy stanu środowiska i sieci infrastrukturalnych” (art. 20 skonsolidowanych przepisów). Wykluczona jest zatem możliwość uprzywilejowania danego przedsiębiorstwa lub konkretnej branży za pomocą uzyskanych wpływów, gdyż za ich pomocą realizowany jest cel związany z interesem ogólnym całej społeczności.

63. W świetle powyższego należy stwierdzić, że przedsiębiorstwa zobowiązane do zapłaty tego podatku nie mogą się powołać przed sądami krajowymi na niezgodność z prawem przyznanego „zwolnienia podatkowego” w celu uchylecia się od zapłaty tego podatku lub uzyskania jego zwrotu. Skoro jednak nie mogą powołać się na tę niezgodność, to zbyteczne są wszystkie dalsze uwagi dotyczące ewentualnego istnienia pomocy. Kontrola dopuszczalności pomocy w postaci nieobjęcia podatkiem mniejszych przedsiębiorstw handlowych należałaby wówczas do Komisji w zwykłym postępowaniu dotyczącym pomocy, o którym mowa w art. 108 TFUE.

64. Jednakże z uwagi na to, że sąd odsyłający nie weryfikuje decyzji podatkowych, lecz stanowiącą ich podstawę ustawę w sposób, który mógłby mieć znaczenie również dla osób innych niż ANGED, dalsze uwagi dotyczące art. 107 TFUE mogą być przynajmniej użyteczne dla sądu odsyłającego.

2. Znamiona pomocy

65. Z tym zastrzeżeniem należy zbadać, czy za pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE należy uznać 1) nieobjęcie podatkiem podmiotów prowadzących mniejsze przedsiębiorstwa handlowe lub 2) zwolnienie z podatku określonych większych przedsiębiorstw handlowych.

66. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału uznanie danego środka krajowego za „pomoc państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE wymaga, po pierwsze, aby była to interwencja państwa lub przy użyciu zasobów państwowych; po drugie, interwencja ta musi być w stanie wpłynąć na wymianę handlową między państwami członkowskimi; po trzecie, musi ona przyznawać beneficjentowi selektywną korzyść; i po czwarte, musi ona zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem⁴⁴.

a) W przedmiocie pojęcia korzyści

67. W odniesieniu do kwestii, czy przepisy rozpatrywane w postępowaniu głównym przyznają beneficjentowi korzyść, należy przypomnieć, iż zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału za pomoc państwa uznaje się interwencje, które niezależnie od swojej formy mogą uprzywilejowywać przedsiębiorstwa w sposób bezpośredni lub pośredni lub które można uznać za korzyść gospodarczą, jakiej przedsiębiorstwo będące beneficjentem nie uzyskałoby w normalnych warunkach rynkowych⁴⁵.

68. Również korzyść podatkowa, która wprawdzie nie jest związana z przekazaniem zasobów państwowych, ale stawia beneficjentów w lepszej sytuacji finansowej niż inni podatnicy, może być objęta art. 107 ust. 1 TFUE⁴⁶.

⁴⁴ Wyroki: z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, pkt 40); z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group SA i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 53); a także z dnia 27 czerwca 2017 r., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, pkt 38).

⁴⁵ Wyroki: z dnia 9 października 2014 r., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 21); a także z dnia 27 czerwca 2017 r., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, pkt 65).

⁴⁶ Zobacz w szczególności 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).

69. Za pomoc uznaje się zatem w szczególności interwencje, które w różnych formach zmniejszają ciężary, które obciążają *normalnie* budżet przedsiębiorstwa i które tym samym, nie będąc subwencjami w ścisłym rozumieniu tego słowa, mają taki sam charakter i identyczne skutki⁴⁷.

70. W odniesieniu do nieopodatkowania mniejszych przedsiębiorstw handlowych należy stwierdzić, że zgodnie z ustawą 15/2002 (względnie zgodnie ze skonsolidowanymi przepisami) podatkiem powinny zostać obciążone tylko przedsiębiorstwa handlowe, w których powierzchnia sprzedaży wynosi co najmniej 4000 m². Przyczyną tego jest to, że od tej wielkości domniemywa się (w silnie stypizowany sposób) istnienie pewnej siły gospodarczej (zob. art. 19.2 skonsolidowanych przepisów). W normalnych warunkach rynkowych i również zgodnie z wolą hiszpańskiego ustawodawcy regionalnego mniejsze przedsiębiorstwa handlowe, nieprzekraczające wymienionej w art. 21 skonsolidowanych przepisów wielkości granicznej w zakresie powierzchni parkingowej, nie są obciążone podatkiem. W konsekwencji nie są dla nich zmniejszane również żadne obciążenia, które mniejsze przedsiębiorstwa handlowe muszą *normalnie* ponosić. W tym zakresie brak jest korzyści gospodarczej, jakiej mniejsze przedsiębiorstwa handlowe nie uzyskałyby w normalnych warunkach rynkowych.

71. Nieobjęcie podatkiem małych przedsiębiorstw handlowych nie może więc stanowić pomocy państwa. Za taką korzyść może być uznane co najwyżej zwolnienie określonych większych przedsiębiorstw handlowych (zgodnie z art. 22 skonsolidowanych przepisów dotyczy to w szczególności sklepów z maszynami, materiałami budowlanymi lub zaopatrzeniem dla przemysłu, o ile ich powierzchnia sprzedaży nie przekracza 10000 m²) z mającego jako taki zastosowanie podatku. Korzyść ta musiałaby być wówczas ponadto selektywna.

b) W przedmiocie selektywności korzyści

72. W tym względzie należy zbadać, czy za „sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, a więc w rozumieniu orzecznictwa Trybunału za „selektywną korzyść” należy uznać 1) zwolnienie z podatku niektórych większych przedsiębiorstw handlowych.

73. Posiłkowo – w razie uznania przez Trybunał również nieobjęcia podatkiem mniejszych przedsiębiorstw handlowych (w szczególności z dużym parkingiem) za korzyść, jakiej nie uzyskałyby one w normalnych warunkach rynkowych – należy również zbadać, czy 2) nieobjęcie podatkiem podmiotów prowadzących mniejsze sklepy należy uznać za taką „selektywną korzyść”.

1) Selektywność w prawie podatkowym lub prawie danin publicznych

74. Badanie tej selektywności sprawia poważne trudności w przypadku przepisów podatkowych i przepisów z zakresu danin publicznych państw członkowskich⁴⁸.

⁴⁷ Wyroki: z dnia 15 marca 1994 r., Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, pkt 13); z dnia 19 marca 2013 r., Bouygues i Bouygues Télécom/Komisja (C-399/10 P i C-401/10 P, EU:C:2013:175, pkt 101); z dnia 14 stycznia 2015 r., Eventech, C-518/13, EU:C:2015:9, pkt 33; a także z dnia 27 czerwca 2017 r., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, pkt 66).

⁴⁸ Zobacz w szczególności aktualne odesłanie prejudycjalne Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, Niemcy) (postanowienie z dnia 30 maja 2017 r. – II R 62/14, BFHE 257, 381) dotyczące tzw. klauzuli koncernowej § 6a Grunderwerbsteuergesetz (niemieckiej ustawy dotyczącej podatku od nabycia nieruchomości), obecnie zawisłe przed Trybunałem pod sygnaturą C-374/17.

75. W orzecznictwie Trybunału stale powtarza się jako punkt wyjścia, że uregulowanie podatkowe nie jest selektywne wtedy, gdy znajduje zastosowanie bez zróżnicowania do wszystkich podmiotów gospodarczych⁴⁹. Zgodnie z orzecznictwem nie można jednak przyjąć selektywności uregulowania podatkowego jedynie na podstawie okoliczności, iż dane uregulowanie podatkowe przynosi korzyści wyłącznie tym przedsiębiorstwom, które spełniają jego przesłanki⁵⁰.

76. Dlatego też w wypadku korzyści podatkowych Trybunał określił szczególne przesłanki dla stwierdzenia ich selektywności. Stosownie do tego decydujące znaczenie ma kwestia, czy przesłanki dla korzyści podatkowej zostały wybrane zgodnie z kryteriami krajowego systemu podatkowego w sposób niedyskryminujący⁵¹. W tym celu należy, po pierwsze, zidentyfikować obowiązujący w danym państwie członkowskim powszechny lub „normalny” system podatkowy. W świetle tego powszechnego lub normalnego systemu podatkowego należy, po drugie, ustalić, czy korzyść przynoszona przez przedmiotowy środek podatkowy ma charakter selektywny.

77. Jest to możliwe, jeżeli środek ten odbiega od powszechnego systemu w zakresie, w jakim wprowadza rozróżnienie między podmiotami gospodarczymi, które w świetle realizowanego celu systemu podatkowego tego państwa członkowskiego znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej⁵². Jednak nawet jeżeli przesłanki te są spełnione, korzyść może być uzasadniona istotą lub ogólnymi celami regulacji, której część ona stanowi, w szczególności jeżeli uregulowanie to wynika bezpośrednio z podstawowych lub przewodnich zasad krajowego systemu podatkowego⁵³.

78. Takie szczególne badanie jest konieczne w przypadku przepisów podatkowych w celu stwierdzenia ich selektywności, ponieważ korzyści podatkowe – odmiennie niż subwencje w ścisłym znaczeniu tego słowa w postaci świadczeń pieniężnych – powstają w ramach systemu podatkowego, któremu przedsiębiorcy podlegają w powszechny sposób stale i przymusowo. Systemy podatkowe wprowadzają przy tym w rozmaity sposób różnicowania, które z reguły służą tylko dokładnej realizacji celu podatku. Takie „uprzywilejowane” różnicowania niebędące subwencjami w ścisłym znaczeniu tego słowa mogą jednak zostać uznane zgodnie z orzecznictwem za pomoc tylko wtedy, gdy mają taki sam charakter i gdy wywierają identyczne skutki⁵⁴.

49 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 8 listopada 2001 r., *Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, pkt 35); 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 73); z dnia 29 marca 2012 r., *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, pkt 39); z dnia 9 października 2014 r., *Ministerio de Defensa i Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 23); a także z dnia 21 grudnia 2016 r., *Komisja/World Duty Free Group SA i in.* (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 53 i nast.).

50 Zobacz podobnie w szczególności wyroki: z dnia 29 marca 2012 r., *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, pkt 42); a także z dnia 21 grudnia 2016 r., *Komisja/World Duty Free Group SA i in.* (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 59).

51 Zobacz także podobnie wyroki: z dnia 14 stycznia 2015 r., *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, pkt 53); a także z dnia 21 grudnia 2016 r., *Komisja/World Duty Free Group SA i in.* (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 54); wyraźnie również, poza prawem podatkowym, wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., *Komisja/Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, pkt 53, 55).

52 Zobacz wyroki: z dnia 17 listopada 2009 r., *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, EU:C:2009:709); z dnia 8 września 2011 r., *Paint Graphos* (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 49); z dnia 29 marca 2012 r., *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, pkt 42); z dnia 18 lipca 2013 r., *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, pkt 19); z dnia 9 października 2014 r., *Ministerio de Defensa i Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 35); z dnia 21 grudnia 2016 r., *Komisja/Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, pkt 49, 58); z dnia 21 grudnia 2016 r., *Komisja/World Duty Free Group SA i in.* (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 54); a także z dnia 21 grudnia 2016 r., *Komisja/Aer Lingus i Ryanair Designated Activity* (C-164/15 P i C-165/15 P, EU:C:2016:990, pkt 51).

53 Zobacz wyroki: z dnia 8 września 2011 r., *Paint Graphos* (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 65, 69); z dnia 18 lipca 2013 r., *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, pkt 22); zob. także podobnie w szczególności wyroki: z dnia 2 lipca 1974 r., *Włochy/Komisja* (173/73, EU:C:1974:71, pkt 33); z dnia 8 listopada 2001 r., *Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, pkt 42); 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 145); z dnia 9 października 2014 r., *Ministerio de Defensa i Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 42, 43).

54 Zobacz w szczególności 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 czerwca 2006 r., *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 i C-41/05, EU:C:2006:403, pkt 29); z dnia 19 marca 2013 r., *Bouygues i Bouygues Télécom/Komisja* (C-399/10 P i C-401/10 P, EU:C:2013:175, pkt 101); a także z dnia 9 października 2014 r., *Ministerio de Defensa i Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 22).

79. Jedynie w wypadku, gdy państwo członkowskie wykorzystuje swój istniejący system podatkowy jako środek do podziału środków pieniężnych na cele, które są umiejscowione poza tym systemem podatkowym, istnieje wystarczająca podstawa do zrównania takich korzyści podatkowych z subwencjami w ścisłym rozumieniu⁵⁵.

80. Trybunał dokonuje w tym względzie oceny spójności, przy czym niespójność wskazuje ostatecznie na nadużycie. Tym razem nie chodzi o pytanie dotyczące tego, czy podatnik dokonuje wyboru noszącej znamiona nadużycia konstrukcji w celu uchylecia się od podatku. Przeciwnie, pytanie dotyczy tego, czy państwo członkowskie – patrząc obiektywnie – „nadużywa” swojego prawa podatkowego w celu subwencjonowania poszczególnych przedsiębiorstw poza przepisami dotyczącymi pomocy państwa.

81. Z tego ustalenia wynika, że pierwotnie niedające się uzasadnić w ramach krajowego systemu podatkowego nierówne traktowanie jest konieczne, aby stwierdzić selektywność korzyści podatkowej w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. W tym względzie decydujące jest to, czy różnicowanie to wynika z charakteru lub ze struktury systemu, którego jest ono częścią⁵⁶.

82. Ponadto w przypadku tego nieuzasadnionego nierównego traktowania musiałyby chodzić, zgodnie z brzmieniem art. 107 ust. 1 TFUE, o różnicowanie na rzecz określonego przedsiębiorstwa lub określonej produkcji towarów. Dlatego też Trybunał w szczególności w wyroku Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo stwierdził, że przedsiębiorstwa będące beneficjentami uregulowania podatkowego powinny być oznaczone w nim jako grupa uprzywilejowana ze względu na ich cechy szczególne⁵⁷.

83. W wyroku Komisja/World Duty Free Group SA i in.⁵⁸ stwierdzenie to zostało na pierwszy rzut oka nieco zrelatywizowane⁵⁹. Uregulowanie podatkowe przewidujące korzyści podatkowe (krótki okres amortyzacji) dla wszystkich podatników, którzy nabywali krajowe przedsiębiorstwa z wartością firmy, zostało w tej sprawie uznane za selektywne z tego względu, że podatnicy, którzy nabywali krajowe przedsiębiorstwa, mogli dokonywać amortyzacji tylko w dłuższym okresie. Ponieważ rzeczeni podatnicy jako tacy nie stanowią określonych przedsiębiorstw lub branż produkcji, przesłanka art. 107 ust. 1 TFUE nie jest spełniona⁶⁰. Niemniej jednak wyrok ten dotyczył szczególnego przypadku „promowania eksportu” rodzimych przedsiębiorstw w odniesieniu do inwestycji za granicą kosztem zagranicznych przedsiębiorstw, co jest sprzeczne z ideą art. 111 TFUE. Dlatego też szczególnie subwencje eksportowe mogą spełniać kryterium selektywności, nawet jeżeli dotyczą one wszystkich podatników.

2) W przedmiocie selektywnego charakteru poszczególnych okoliczności stanowiących nierówne traktowanie

84. Sąd odsyłający uważa selektywne uprzywilejowanie przez przedmiotowe uregulowanie pod wieloma względami za możliwe, a mianowicie poprzez nierówne traktowanie indywidualnych przedsiębiorstw handlowych w zależności od ich wielkości i zwolnienie z podatku określonych indywidualnych przedsiębiorstw handlowych.

⁵⁵ Zobacz podobnie także wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., P (C-6/12, EU:C:2013:525, pkt 22–27).

⁵⁶ Wyroki: z dnia 9 października 2014 r., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 42); a także z dnia 27 czerwca 2017 r., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, pkt 71).

⁵⁷ Zobacz wyrok 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 104).

⁵⁸ Wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group SA i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, 73, 74, 86 i nast.).

⁵⁹ Punkty 59 i 86 nie wydają się pod tym względem całkowicie zgodne.

⁶⁰ W mojej ocenie wynika to najpóźniej z uwag zawartych w wyroku z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group SA i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 85 i 86).

85. Tak więc sąd odsyłający wybrał różne „normalne” uregulowania podatkowe jako podstawę do oceny. Jeśli bowiem domniemywa on konkretnie selektywność nieobjęcia podatkiem mniejszych indywidualnych przedsiębiorstw handlowych, zakłada system odniesienia, zgodnie z którym podatkiem należałoby objąć wszystkie indywidualne przedsiębiorstwa handlowe. W zakresie, w jakim wskazywane są zwolnione, większe indywidualne przedsiębiorstwa handlowe, systemem odniesienia byłyby wszystkie większe indywidualne przedsiębiorstwa handlowe.

86. Zatem w zależności od nierównego traktowania będącego przedmiotem oceny rozważania dotyczą różnych systemów odniesienia. Z powyższego wynika, że – tak jak już stwierdził to Trybunał w wyroku Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo⁶¹ – określenie „normalnego” opodatkowania nie może mieć decydującego znaczenia. Decydująca jest – jak Trybunał podkreślił po raz kolejny w wyroku Komisja/World Duty Free Group SA i in.⁶² – wyłącznie ocena danego nierównego traktowania w świetle celu realizowanego przez ustawę.

87. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału należy więc wyjaśnić, czy uregulowania zawarte w ustawie 15/2002 (względnie skonsolidowanych przepisów) skutkują nierównym traktowaniem, którego przyczyny nie znajdują się w samej ustawie podatkowej, lecz realizują cele leżące poza nią, a więc cele, które nie są właściwe tej ustawie⁶³.

i) Analiza celu ustawy

88. Oznacza to przede wszystkim bliższą analizę celu ustawy. Jak stwierdzono w pkt 40 powyżej, celem ustawy jest ochrona środowiska, ładu przestrzennego oraz obciążenie kosztami przedsiębiorstw, które ze względu na wykorzystywanie dużych powierzchni sprzedaży pozwalają domniemywać – przy analizie dokonywanej w sposób typizujący – szczególną zdolność ekonomiczną. Do tego dochodzi pewna „funkcja redystrybucyjna”, jeżeli podmioty silniejsze ekonomicznie są obciążane finansowo bardziej niż podmioty słabsze ekonomicznie.

ii) Zmniejszony podatek dla dużych sklepów wielkopowierzchniowych

89. W odniesieniu do wymienionego w art. 22 skonsolidowanych przepisów zwolnienia podatkowego należy mieć na względzie, że sprzedawcy pojazdów, materiałów budowlanych, maszyn i zaopatrzenia dla przemysłu oraz przedsiębiorstwa handlowe z zakresu artykułów ogrodniczych z reguły potrzebują, ze względu na swój asortyment, większych powierzchni sprzedaży i składowania. W tym względzie w porównaniu do dużych przedsiębiorstw handlowych z drobnym asortymentem typizujące domniemanie większej zdolności ekonomicznej w przypadku większych powierzchni sprzedaży nie jest w pełni odpowiednie.

90. Do tego dochodzi fakt, że takie przedsiębiorstwa handlowe są w szczególnym stopniu zdane na większe powierzchnie, w związku z czym sporny podatek dotyka ich szczególnie. Ponieważ zasady proporcjonalności należy przestrzegać w szczególności w prawie podatkowym, uwzględnienie tego szczególnego obciążenia przez ustawodawcę krajowego jest całkiem zrozumiałe⁶⁴ i nie jest oczywiście niewłaściwe w świetle celu polegającego na obciążeniu szczególnej zdolności ekonomicznej.

61 Zobacz wyrok 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 90, 91, 131).

62 Wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group SA i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 54, 67, 74).

63 Zobacz wyraźnie wyrok z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 70).

64 Zobacz także wyrok z dnia 4 czerwca 2015 r., Komisja/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, pkt 65).

91. Również w świetle celu ochrony środowiska należy uwzględnić – inaczej niż sądzi ANGED –, że wymienieni podatnicy nie przyciągają od razu, ze względu na swój asortyment towarów, tak dużej liczby klientów na każdy metr kwadratowy, jak inne przedsiębiorstwa handlowe. Sklep z materiałami budowlanymi jest z reguły rzadziej odwiedzany przez klienta niż mający tę samą powierzchnię dyskont ze środkami spożywczymi. Przy tym ta mniejsza frekwencja klientów wpływa raczej również na mniejsze natężenie dostaw. Przedsiębiorstwa handlowe wymienione w art. 22 skonsolidowanych przepisów sprzedają z reguły na rzecz innych przedsiębiorców, kupujących większe ilości, lecz rzadziej odwiedzających powierzchnie handlowe.

92. Jest również zrozumiałe, że owo zwolnienie jest ograniczone do powierzchni 10 000 m². Stoi to na przeszkodzie zachętom do tworzenia szczególnie dużych przedsiębiorstw handlowych, sprzedających wskazane towary. Ponieważ ustawodawca krajowy musi podjąć w tym względzie decyzję o charakterze prognostycznym, może ona być weryfikowana jedynie pod kątem jej oczywistej wadliwości (w przedmiocie kryteriów oceny zob. pkt 45 powyżej). W niniejszym przypadku nie można jednak stwierdzić takiej oczywistej wady.

93. W świetle celu zagospodarowania przestrzennego nie można na pierwszy rzut oka stwierdzić, dlaczego markety budowlane powinny być do pewnej wielkości zwolnione. Jest to jednak bez znaczenia, ponieważ wystarczy, by różne traktowanie mogło być uzasadnione jednym z celów ustawy. W niniejszej sprawie jest tak w odniesieniu do obciążenia według zdolności ekonomicznej i uwzględnienia negatywnego oddziaływania na środowisko.

iii) Tytułem ewentualnym: nieobjęcie podatkiem mniejszych przedsiębiorstw handlowych

94. Ponadto sąd odsyłający ma również wątpliwości co do całkowitego nieobjęcia podatkiem indywidualnych przedsiębiorstw handlowych, w których powierzchnia sprzedaży wynosi mniej, niż 4000 m². Selektywna korzyść jest możliwa zgodnie z orzecznictwem tylko wtedy, gdy dany środek ustanawia odstępstwo od systemu powszechnego w takim zakresie, w jakim wprowadza zróżnicowanie podmiotów gospodarczych znajdujących się, w świetle celu wyznaczonego systemowi podatkowemu danego państwa członkowskiego, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej⁶⁵.

– Porównywalna sytuacja faktyczna i prawna?

95. W szczególności w wyroku Komisja/World Duty Free Group SA i in. Trybunał podkreślił, że w świetle celu przyświecającego danemu uregulowaniu beneficjenci muszą znajdować się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej i tym samym zostać poddani odmiennemu traktowaniu, które może zostać zasadniczo uznane za dyskryminacyjne⁶⁶.

96. Oznacza to, że nieobjęcie podmiotów prowadzących mniejsze przedsiębiorstwa handlowe (indywidualnie lub jako część zbiorczych przedsiębiorstw handlowych) nie stanowi dla nich selektywnej korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. To różnicowanie jest bowiem nieodłącznie związane z celem ustawy, który polega na redukcji niekorzystnych skutków dla środowiska naturalnego i planowania przestrzennego powodowanych przez *większe* przedsiębiorstwa handlowe poprzez stworzenie zachęty do prowadzenia mniejszych przedsiębiorstw handlowych, które nie są obciążone podatkiem. W związku z tym również brak zsumowania wielu przedsiębiorstw handlowych tego samego właściciela jest nie tylko zrozumiałe, lecz również konsekwentne i wynikające z celu ustawy.

⁶⁵ Zobacz wyroki: z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 49); z dnia 18 lipca 2013 r., P (C-6/12, EU:C:2013:525, pkt 19); z dnia 9 października 2014 r., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 35); a także z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group SA i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 54).

⁶⁶ Wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group SA i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 54); wcześniej już także wyroki: z dnia 28 lipca 2011 r., Mediaset/Komisja (C-403/10 P, niepublikowany EU:C:2011:533, pkt 36); 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 75); dnia 14 stycznia 2015 r., Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, pkt 55); a także z dnia 4 czerwca 2015 r., Komisja/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, pkt 59).

97. Większe i mniejsze przedsiębiorstwa handlowe różnią się właśnie swoją powierzchnią sprzedaży i wywodzoną z tego zdolnością ekonomiczną oraz wpływami z tytułu klienteli i dostaw na każdy metr kwadratowy. Z punktu widzenia państwa członkowskiego, który tutaj nie jest oczywiście błędny, nie znajdują się one w porównywalnej sytuacji prawnej i faktycznej.

– *Tytułem ewentualnym: uzasadnienie różnicowania*

98. W razie gdyby Trybunał przyjął natomiast faktyczną i prawną porównywalność małych i dużych przedsiębiorstw handlowych, należy zbadać, czy różnicowanie, które ma być w niej widziane, może być uzasadnione.

99. W mojej ocenie można to potwierdzić w odniesieniu do wielkości powierzchni sprzedaży. Wielkość powierzchni sprzedaży wskazuje (w każdym razie nie w sposób oczywiście błędny) na pewną liczbę artykułów i klientów, a więc na pewien ruch klientów oraz dostaw i wynikające z tego hałas i emisje do atmosfery oraz na inne efekty, które wywołują szczególne ciężary dla gminy. Również wielkość przedsiębiorstwa handlowego można uważać za (poważną) oznakę większego obrotu i tym samym większej zdolności ekonomicznej, a zatem większej wydajności gospodarczej. To samo dotyczy nawiązania do wielkości parkingu (gdy wynosi ona ponad 50% powierzchni sprzedaży) i domniemania leżącego u podstaw IGEC, że przedsiębiorstwa handlowe o powierzchni sprzedaży mniejszej niż 4000 m² rzadko dysponują powierzchnią parkingową przekraczającą 1999 m².

100. Również z punktu widzenia aspektów procedury administracyjnej nie można zakwestionować okoliczności, że liczba objętych podatkiem i następnie podlegających również kontroli przedsiębiorstw handlowych jest zredukowana przy pomocy wartości granicznej. Służy to – podobnie jak brak zsumowania powierzchni różnych sklepów – również uproszczeniu administracji. Nawet w unijnym prawie VAT tzw. mali przedsiębiorcy (to jest przedsiębiorcy, których obrót nie przekracza pewnej „wolnej kwoty”) nie są opodatkowani, przy czym dotychczas nie było to uważane za naruszenie przepisów dotyczących pomocy państwa. Dla realizowanych celów jest ponadto całkowicie zrozumiałe oparcie się na powierzchni parkingowej (lub powierzchni parkingowej, gdy stanowi ona ponad 50% powierzchni sprzedaży) zamiast na obrocie lub indywidualnym zysku, ponieważ to pierwsze kryterium jest łatwe do stwierdzenia (prosta i efektywna administracja) i mniej podatne na obchodzenie niż przykładowo zysk.

c) Wnioski

101. W rezultacie nieobjęcie podatkiem mniejszych przedsiębiorstw handlowych nie stanowi selektywnej korzyści tych przedsiębiorstw. W tym względzie brak jest korzyści lub nieuzasadnionego nierównego traktowania. Nieobjęcie ich podatkiem jest uzasadnione ustawowymi celami ustawy 15/2020 (względnie skonsolidowanych przepisów).

102. Zwolnienie z podatku określonych przedsiębiorstw o większych powierzchniach jest możliwe do wytłumaczenia w kontekście realizowanych celów ustawy.

VI. Propozycja orzeczenia

103. W świetle powyższego proponuję, aby udzielić odpowiedzi na pytania prejudycjalne Tribunal Supremo (sądu najwyższego, Hiszpania) w następujący sposób:

1. Artykuły 49 i 54 TFUE nie sprzeciwiają się podatkowi od sklepów detalicznych nakładanemu według powierzchni sprzedaży, takiemu jak ten w niniejszej sprawie.

2. Artykuł 107 ust. 1 TFUE nie może być interpretowany w ten sposób, że nieobjęcie podatkiem przedsiębiorstw handlowych, w których powierzchnia sprzedaży jest mniejsza niż 4000 m² i zwolnienie z podatku dużych przedsiębiorstw handlowych prowadzących działalność wyłącznie w zakresie artykułów ogrodnich, sprzedaży pojazdów, materiałów budowlanych, maszyn i zaopatrzenia dla przemysłu, jeżeli ich powierzchnia użytkowej ekspozycji i sprzedaży detalicznej nie przekracza 10 000 m² stanowi pomoc państwa.