



Zbiór Orzeczeń

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

Sprawa C-233/16

**Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED)
przeciwko
Generalitat de Catalunya**

[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 indywidualne powierzchnie handlowe – Pośrednia dyskryminacja z tego względu, że z punktu widzenia statystyki dotknięte są głównie zagraniczne sieci handlowe – Zwolnienie z podatku oraz zmniejszenie podatku dla osób trzecich jako niedozwolona pomoc – Wpływ pism Komisji na uznanie pomocy za niedozwoloną

I. Wprowadzenie

1. Niniejsza sprawa daje Trybunałowi okazję do sprecyzowania zakresu unijnego zakazu pomocy państwa. Hiszpańskie 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 Katalonii.

2. 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. W tej sprawie oraz w dwóch kolejnych sprawach² zwrócono się więc po raz kolejny do Trybunału o zajęcie stanowiska w przedmiocie konfliktu między władzą podatkową państw członkowskich z jednej strony a swobodami podstawowymi oraz przepisami dotyczącymi pomocy państwa z drugiej strony.

3. Jeszcze w 2005 r. Trybunał uznał podobny francuski podatek obciążający właścicieli powierzchni sprzedaży przekraczającej 400 m² za nieistotny z punktu widzenia przepisów dotyczących pomocy państwa³. Od tego czasu Trybunał rozwinął jednak pojęcie pomocy. Dlatego też musi on ponownie rozstrzygnąć, czy i w jakim zakresie nieobjęcie podatkiem właścicieli sklepów małopowierzchniowych powinno być weryfikowane w świetle przepisów dotyczących pomocy państwa.

¹ Język oryginału: niemiecki.

² Są to sprawy połączone C-234/16 i C-235/16 oraz C-236/16 i C-237/16.

³ Wyrok 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 34).

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

4. Unijne ramy niniejszej sprawy tworzone są przez art. 49 TFUE w związku z art. 54 TFUE, przez art. 107 i nast. TFUE oraz przez rozporządzenie (WE) nr 659/1999⁴ (zwane dalej „rozporządzeniem nr 659/1999”) [zmienione rozporządzeniem (UE) 2015/1589⁵, zwanym dalej „rozporządzeniem 2015/1589”].

B. Prawo hiszpańskie

5. Stanowiący przedmiot sporu w postępowaniu głównym podatek jest oparty na Ley del Parlament de Catalunya 16/2000, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales (ustawie parlamentu Katalonii 16/2000 z dnia 29 grudnia 2000 r. w sprawie podatku od dużych powierzchni handlowych, zwanej dalej „ustawą 16/2000”).

6. Zgodnie z motywami ustawy 16/2000 IGEC jest ustanawiany na całym terytorium katalońskim jako podatek o charakterze pozafiskalnym w celu zrekompensowania negatywnego wpływu, jaki może wyrzucić zakładanie dużej ilości sklepów wielkopowierzchniowych w kontekście zagospodarowania przestrzennego oraz ochrony środowiska, a także pokrycie potrzeb związanych z modernizacją i rozwojem handlu na obszarach miejskich. Celem ustanowienia niniejszego podatku jest również przywrócenie równowagi konkurencyjnej pomiędzy tymi dwoma rodzajami przedsiębiorstw.

7. Zgodnie z art. 2 (przedmiot opodatkowania) ustawy 16/2000 IGEC obciąża „szczególną zdolność ekonomiczną niektórych przedsiębiorstw handlowych prowadzących sklepy wielkopowierzchniowe”. Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego (art. 4 ustawy 16/2000) polega na wykorzystywaniu lokali wielkopowierzchniowych do celów handlowych. Wykorzystywanie lokali wielkopowierzchniowych do celów handlowych oznacza wykorzystywanie przez duże indywidualne przedsiębiorstwa handlowe zajmujące się handlem detalicznym. Za takie przedsiębiorstwa uważa się przedsiębiorstwa dysponujące powierzchnią sprzedaży równą co najmniej 2500 m².

8. Zgodnie z art. 5 (zwolnienia) ustawy 16/2000 z IGEC zwolnione jest wykorzystywanie lokali wielkopowierzchniowych przez indywidualne przedsiębiorstwa handlowe zajmujące się sprzedażą artykułów ogrodniczych, pojazdów, materiałów budowlanych i maszyn przemysłowych. Podatnikami IGEC są osoby fizyczne i prawne prowadzące duże indywidualne przedsiębiorstwa handlowe, niezależnie od tego, czy znajdują się one w centrum handlowym (art. 6 ustawy 16/2000).

9. Podstawę opodatkowania (art. 7 ustawy 16/2000) stanowi łączna powierzchnia dużego indywidualnego przedsiębiorstwa handlowego wyrażona w metrach kwadratowych. Na powierzchnię tę składają się następujące składniki: a) powierzchnia sprzedaży pomniejszona o 2499 m² zwolnionej z podatku powierzchni minimalnej; b) powierzchnia magazynów, warsztatów i powierzchni produkcyjnych; c) powierzchnia parkingów przeznaczonych głównie do użytku klientów, zmodyfikowana jeszcze przez zastosowanie współczynnika.

4 Rozporządzenie Rady z dnia 22 marca 1999 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 93 Traktatu WE (Dz.U. 1999, L 83, s. 1).

5 Rozporządzenie Rady z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. 2015, L 248, s. 9).

10. W przypadku podatników zajmujących się przede wszystkim sprzedażą mebli, artykułów sanitarnych, drzwi i okien, a także w przypadku sklepów z materiałami budowlanymi obniża się podstawę obliczania wymiaru podatku o 60% zgodnie z art. 8 ustawy 16/2000. W odpowiednim przypadku do kwoty podatku stosuje się, zgodnie z art. 11 ustawy 16/2000, bonifikatę w wysokości 40%, przewidzianą dla dużych przedsiębiorstw indywidualnych, do których można dotrzeć co najmniej trzema środkami transportu publicznego, nie licząc prywatnego samochodu. Zgodnie z art. 12 ustawy 16/2000 IGEC jest podatkiem cyklicznym. Okres opodatkowania odpowiada rokowi kalendarzowemu.

11. Piąty przepis dodatkowy Ley del Parlament de Catalunya 15/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (ustawy parlamentu Katalonii 15/2000 z dnia 29 grudnia 2000 r. o środkach podatkowych i administracyjnych), zmieniony na mocy art. 17 Ley del Parlament de Catalunya 31/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (ustawy parlamentu Katalonii 31/2002 z dnia 30 grudnia 2002 r. o środkach podatkowych i administracyjnych, zwanej dalej „ustawą 31/2002”), zawiera następujące uregulowanie:

„Wpływy uzyskane z [IGEC], których w żadnym przypadku nie należy przeznaczać na pomoc indywidualną dla przedsiębiorstw handlowych, rozdziela się według następujących kryteriów: a) co najmniej 40% przeznacza się na rozwój infrastruktury gminnej i zagospodarowanie przestrzenne handlu miejskiego; b) co najmniej 30% przeznacza się na opracowanie planów działania i zwiększenie dynamiki handlowej na obszarach dotkniętych dysfunkcjami związanymi z zakładaniem sklepów wielkopowierzchniowych; c) co najmniej 10% przeznacza się na opracowanie planów ochrony środowiska dla obszarów dotkniętych dysfunkcjami związanymi z zakładaniem sklepów wielkopowierzchniowych”.

III. Postępowanie główne

12. W dniu 21 lutego 2002 r. ANGED (krajowe stowarzyszenie przedsiębiorstw dystrybucyjnych) wniósł skierowaną przeciwko IGEC skargę administracyjną, podnosząc w niej szereg naruszeń hiszpańskich przepisów konstytucyjnych i ustawowych.

13. W skierowanym w dniu 2 października 2003 r. do Królestwa Hiszpanii piśmie odpowiedzialny za pomoc państwa dyrektor Dyrekcji Generalnej Komisji ds. Konkurencji (zwanej dalej „DG ds. Konkurencji”) poinformował, że po przeanalizowaniu w świetle art. 87 WE (obecnie art. 107 TFUE) otrzymanej przezeń skargi w przedmiocie IGEC Komisja doszła do wniosku, iż wpływy pochodzące z tego podatku są przeznaczane nie na pomoc szczególną dla przedsiębiorstw handlowych, lecz na finansowanie infrastruktury gminnej i zagospodarowanie przestrzenne handlu miejskiego, na opracowywanie planów działania i zwiększanie dynamiki handlowej, a także na opracowywanie planów ochrony środowiska. Wykluczona została możliwość uprzywilejowania za pomocą uzyskanych wpływów poszczególnych przedsiębiorstw czy sektorów (konkretnie rzecz ujmując – małych sklepów miejskich), gdyż za pomocą owych wpływów realizowano cel związany z interesem ogólnym całej społeczności.

14. Wyrokiem z dnia 27 września 2012 r. skarga administracyjna ANGED została oddalona. W dniu 12 grudnia 2012 r. ANGED wniósł do Tribunal Supremo (sądu najwyższego, Hiszpania) skargę kasacyjną na ten wyrok.

15. W lutym i maju 2013 r. ANGED wniósł do Komisji skargę na Królestwo Hiszpanii, w której podniósł, że dotyczące sześciu wspólnot autonomicznych uregulowania IGEC naruszają prawo Unii. W skierowanym w dniu 28 listopada 2014 r. do Królestwa Hiszpanii piśmie Komisja poinformowała, że nosi się ona z zamiarem uznania zwolnień przyznanych małym sklepom detalicznym i niektórym

sklepom specjalistycznym za niezgodną z prawem pomoc państwa. W ocenie Komisji zwolnienia te zdają się bowiem przysparzać określonym przedsiębiorstwom selektywnej korzyści ze względu na to, że stanowią one wyjątek od normalnego reżimu opodatkowania (obciążającego sklepy detaliczne w zależności od ich powierzchni).

16. Obecnie Tribunal Supremo (sąd najwyższy) postanowił wszcząć postępowanie prejudycjalne.

IV. Postępowanie przed Trybunałem

17. Tribunal Supremo (sąd najwyższy) zwrócił się do Trybunału z następującymi pytaniami:

- „1) Czy art. 49 i 54 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeczne z nimi jest istnienie regionalnego podatku obciążającego wykorzystywanie dużych indywidualnych powierzchni handlowych, których powierzchnia sprzedaży wynosi co najmniej 2500 m² ze względu na wpływ, jaki wykorzystywanie to może wywierać na ład przestrzenny, środowisko naturalne i handel miejski w tym regionie, lecz zgodnie z przepisami 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, jeśli: (i) podatek ten nie ma zastosowania w przypadku podmiotów prowadzących przedsiębiorstwa handlowe na powierzchni nieprzekraczającej 2500 m², niezależnie od łącznej powierzchni wszystkich prowadzonych przez dane podmioty przedsiębiorstw; (ii) z podatku tego zwolnione są duże zbiorcze przedsiębiorstwa handlowe; (iii) zwolnione z niego są też indywidualne przedsiębiorstwa handlowe zajmujące się sprzedażą artykułów ogrodniczych, pojazdów, materiałów budowlanych i maszyn przemysłowych i (iv) w przypadku podatników zajmujących się przede wszystkim sprzedażą mebli, artykułów sanitarnych, drzwi i okien, a także marketów budowlanych podstawa obliczania wymiaru podatku zostaje obniżona do 40%?
 - 2) Czy art. 107 ust. 1 TFUE należy interpretować w ten sposób, że niedozwoloną pomoc państwa w rozumieniu tego postanowienia stanowi (i) całkowite zwolnienie z IGEC indywidualnych przedsiębiorstw handlowych, których powierzchnia sprzedaży nie przekracza 2500 m², zbiorczych przedsiębiorstw handlowych oraz indywidualnych przedsiębiorstw handlowych zajmujących się sprzedażą artykułów ogrodniczych, pojazdów, materiałów budowlanych i maszyn przemysłowych oraz (ii) częściowe zwolnienie z IGEC indywidualnych przedsiębiorstw handlowych zajmujących się przede wszystkim sprzedażą mebli, artykułów sanitarnych, drzwi i okien, a także marketów budowlanych?
 - 3) Jeśli wspomniane całkowite i częściowe zwolnienia z IGEC stanowią pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, jaki byłby zakres czasowy takiej kwalifikacji, jeśli weźmie się pod uwagę pismo skierowane w dniu 2 października 2003 r. do stałego przedstawicielstwa Królestwa Hiszpanii przy Unii Europejskiej przez odpowiedzialnego za pomoc państwa dyrektora DG ds. Konkurencji w związku ze sprawą CP 11/01, dotyczącą środków, jakie miały zostać przyznane przez Wspólnotę Autonomiczną Katalonii w przyjętej przez parlament kataloński ustawie?”.
18. W postępowaniu przed Trybunałem ANGED, Katalonia oraz Komisja Europejska przedstawiły w przedmiocie tych pytań uwagi na piśmie oraz wzięły udział w rozprawie w dniu 6 lipca 2017 r.

V. Ocena prawna

A. W przedmiocie dopuszczalności

19. Katalonia uważa pytania prejudycjalne za częściowo niedopuszczalne, ponieważ sąd odsyłający nie przedstawia informacji niezbędnych do dokonania oceny prawnej, a ponadto chodzi o sytuację wyłącznie krajową. W szczególności sąd odsyłający nie wyjaśnił, w jakim zakresie podatek faktycznie obciąża europejskie przedsiębiorstwa prowadzące działalność transgraniczną.

20. Oba te zarzuty nie są przekonujące. Istnieją istotne elementy dla dokonania oceny z punktu widzenia prawa Unii (zob. powyżej). Ocena faktycznej dyskryminacji jest kwestią prawną, którą należy badać poza dopuszczalnością. W zakresie, w jakim chodzi o kwestię, czy pobór podatku od większych sklepów detalicznych dotyczy w szczególności przedsiębiorstw zagranicznych i z tego względu zniechęca do korzystania ze swobody przedsiębiorczości w Hiszpanii, nie można również przyjmować sytuacji wyłącznie krajowej.

21. Nawet jeśli bowiem ANGED jest przede wszystkim krajowym stowarzyszeniem hiszpańskich przedsiębiorstw handlu detalicznego, w przypadku ustawy 16/2000 chodzi o regulację, która dotyczy również przedsiębiorstw z innych państw członkowskich. Zważywszy, że sąd odsyłający najwyraźniej bada ważność tej regulacji, końcowy wyrok tego sądu ma skutki również dla tych przedsiębiorstw. W odniesieniu do tego przypadku Trybunał orzekł już, że udziela on odpowiedzi na pytania skierowane do niego w związku z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobód podstawowych⁶.

22. Bardziej problematyczne jest jednak to, że skarżący w postępowaniu głównym jest stowarzyszeniem dużych przedsiębiorstw handlu detalicznego, którego członkowie nie mogliby odmówić zapłaty spornego podatku nawet wtedy, gdyby nieobjęcie podmiotów prowadzących mniejsze sklepy detaliczne należało uznać za niedozwoloną pomoc państwową. Wynika to z orzecznictwa, zgodnie z którym podmiot zobowiązany do zapłaty podatku nie może w celu uchylecia się od tej zapłaty powoływać się na to, że środek podatkowy, z którego korzystają inne przedsiębiorstwa, stanowi pomoc państwa⁷.

23. Ponieważ jednak podatek należy z reguły (i również w niniejszym przypadku) wykorzystywać z przeznaczeniem na konkretny cel, należy zawsze sprawdzać (zob. pkt 63 i 64 poniżej), czy wpływy z tego podatku są wykorzystywane w sposób niebudzący wątpliwości z punktu widzenia przepisów dotyczących pomocy państwa⁸. Tym samym również podmiot zobowiązany do zapłaty podatku może mieć interes w jego weryfikacji. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest więc dopuszczalny.

B. W przedmiocie ograniczenia swobód podstawowych

24. 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.

6 Wyroki: z dnia 8 maja 2013 r., *Libert i in.* (C-197/11 i C-203/11, EU:C:2013:288, pkt 35); z dnia 15 listopada 2016 r., *Ullens de Schooten* (C-268/15, EU:C:2016:874, pkt 51).

7 Wyroki: z dnia 20 września 2001 r., *Banks* (C-390/98, EU:C:2001:456, pkt 80 i przytoczone tam orzecznictwo); 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).

8 W przedmiocie znaczenia tej kwestii zobacz w szczególności wyrok 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 37, 45 i nast.).

25. 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 równą co najmniej 2500 m². Każdy metr kwadratowy powierzchni sprzedaży, który przekracza przewidzianą w art. 7 ustawy 16/2000 „wolną powierzchnię” 2499 m², zostaje obłożony stawką podatkową w wysokości 17,429 EUR. Indywidualny sklep detaliczny o powierzchni 2500 m² (z pominięciem podlegających jeszcze uwzględnieniu w sposób proporcjonalny powierzchni magazynów i parkingów) podlegałby zatem rzeczonemu podatkowi w ramach 1 m².

26. Ta powierzchnia jest jeszcze modyfikowana przez współczynnik, który zwiększa się wraz z wielkością powierzchni (do 10 000 m²). Prowadzi to do pewnego progresywnego działania podatku. Dla określonych rodzajów dużych indywidualnych przedsiębiorstw handlowych istnieją ponadto bonifikaty lub zwolnienia z podatku. W rezultacie większe przedsiębiorstwa handlowe muszą ponosić zarówno bezwzględnie, jak i względnie większy ciężar podatkowy niż mniejsze pod względem powierzchni indywidualne przedsiębiorstwa handlowe, przy czym wszystkim przedsiębiorstwom handlowym zajmującym się handlem detalicznym jest przyznawana „wolna powierzchnia” wynosząca 2499 m².

1. W przedmiocie ograniczenia swobody przedsiębiorczości

27. 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 członkowskiego⁹. Ograniczeniami swobody przedsiębiorczości są, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, wszelkie środki, które uniemożliwiają korzystanie z tej swobody, utrudniają je lub ograniczają jego atrakcyjność¹⁰.

28. Jest tak *per se* w przypadku podatków. Moim zdaniem¹¹ przy ocenie swobód podstawowych pod kątem takich obciążeń istotne jest to, że sytuacja transgraniczna jest traktowana mniej korzystnie niż sytuacja krajowa¹².

a) Brak dyskryminującego ograniczenia

29. W niniejszym przypadku brak jest już jednak *nierównego* traktowania. W odniesieniu do powierzchni sprzedaży od 1 m² do 2499 m² nie następuje tutaj, zgodnie z art. 7 lit. a) ustawy 16/2000, nierówne traktowanie małych i dużych, krajowych lub zagranicznych przedsiębiorstw handlowych. Żadne z przedsiębiorstw posiadających tę powierzchnię nie jest obciążane podatkiem. Wartość graniczna działa tutaj jak zwolniona z podatku kwota podstawowa, z której korzystają wszystkie sklepy detaliczne. Mniejsze przedsiębiorstwa handlowe (mające powierzchnię sprzedaży nieprzekraczającą 2500 m²) nie są objęte podatkiem, zaś większe są nim wprawdzie objęte, jednakże w odniesieniu do powierzchni sprzedaży do 2499 m² nie są obciążone z punktu widzenia przepisów podatkowych. Ponieważ ta „podstawowa wolna kwota” dotyczy zarówno dużych, jak i małych przedsiębiorstw handlowych, brak jest już w tym względzie niekorzystnego traktowania jakiegokolwiek przedsiębiorstwa handlowego. Tym samym wyłączone jest w tej mierze ograniczenie swobody przedsiębiorczości.

⁹ 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).

¹⁰ 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).

¹¹ 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).

¹² 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 i Beleggen, Risicokapitaal, Beheer* (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).

30. Jedynie w razie dokonania odmiennej oceny tej kwestii powstaje w ogóle pytanie, czy nieobjęcie podatkiem sklepów małopowierzchniowych należy uznać za jawną lub ukrytą dyskryminację.

b) Tytułem ewentualnym: jawna lub ukryta dyskryminacja przedsiębiorstw zagranicznych

31. W niniejszej sprawie nie można stwierdzić jawnej dyskryminacji przedsiębiorstw zagranicznych. Przeciwnie, każdy podmiot prowadzący „duże indywidualne przedsiębiorstwo handlowe” podlega temu podatkowi wraz z powierzchnią sprzedaży, która przekracza próg 2499 m² (art. 4 ustawy 16/2000). Jak orzekł już Trybunał¹³, 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 gospodarczego¹⁴.

32. Zakazane są jednak również wszelkie ukryte formy dyskryminacji, które przez zastosowanie innych kryteriów rozróżnienia faktycznie prowadzą do takiego samego rezultatu¹⁵ (tzw. dyskryminacja ukryta lub pośrednia).

33. 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 członkowskich¹⁶. 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 członkowskim¹⁷.

1) Sama przeważająca większość przypadków nie jest wystarczająca

34. 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.

35. 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 podstawowych¹⁸. 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.

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

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

15 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, 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).

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

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

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

2) Przesłanki ukrytej dyskryminacji

36. 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 przypadków¹⁹, jak też zwykły fakt, że dany przepis dotyczy większej liczby zainteresowanych nierezydentów²⁰, lub mówił nawet jedynie o samym ryzyku postawienia w gorszej sytuacji²¹. Stwierdzić można by jedynie dotychczas, że nie należy wymagać stuprocentowej zgodności kryterium z siedzibą spółki²².

37. Z drugiej strony niepewny jest nie tylko konieczny w świetle orzecznictwa stopień korelacji, lecz również kwestia, czy korelacja ta musi istnieć w typowy sposób²³ lub czy musi ona wynikać z istoty kryterium rozróżnienia, jak wskazuje na to kilka wyroków²⁴, czy też może opierać się na raczej przypadkowych stosunkach faktycznych²⁵.

38. 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 dyskryminacja²⁶. Ukryta dyskryminacja musi więc w mojej ocenie dotyczyć co do swojej istoty²⁷ lub w znacznie przeważającej mierze w szczególności przedsiębiorstw zagranicznych, tak jak to mogło mieć miejsce w wyroku Hervis Sport- és Divatkereskedelmi²⁸.

39. 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 Katalonii 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).

40. Ponadto sposób, w jaki zostało dokonane określenie „pochodzenia” tych przedsiębiorstw²⁹, 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

19 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.).

20 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).

21 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.

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

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

24 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).

25 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.

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

27 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).

28 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.).

29 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 „kontroli” i „udziałowcach” niż na miejscu osiedlenia się spółek.

hiszpańskie. I nawet gdyby pod uwagę brani byli wspólnicy spółki, rezultat nie będzie inny. W tym względzie materiał przedstawiony przez ANGED 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%. Nie wynika z tego, że przedsiębiorstwa z innych państw są tutaj de facto dyskryminowane bezpośrednio lub strukturalnie w porównaniu do przedsiębiorstw hiszpańskich.

2. Tytułem posilkowym: uzasadnienie

41. 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 ze zwolnień i z bonifikat w obrębie IGEC (art. 5 i art. 8 ust. 1 ustawy 16/2000) korzystają głównie przedsiębiorstwa krajowe.

42. 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 osiągnięcia³⁰.

a) Nadrzędne względy interesu ogólnego

43. IGEC służy łaadowi przestrzennemu i ochronie środowiska (zob. pkt 6 powyżej). Podmioty prowadzące działalność gospodarczą powinny uczestniczyć w kosztach negatywnych zewnętrznych skutków, które powodują one w nieproporcjonalny sposób (na przykład w szczególnych kosztach infrastruktury), ponieważ same nie ponoszą tych kosztów w odpowiednim zakresie. Cele zagospodarowania przestrzennego³¹ oraz ochrony środowiska³² są uznane w orzecznictwie Trybunału jako względy uzasadniające.

44. Ponadto powinno nastąpić nawiązanie do szczególnej zdolności ekonomicznej, która jest bezpośrednio związana z wykorzystywaniem dużych powierzchni sprzedaży, i zaabsorbowanie tej zdolności. W wyniku tego powinna zostać również trochę osłabiona korzyść konkurencyjna ze względu na wielkość powierzchni sprzedaży w porównaniu do mniejszych powierzchni handlowych. 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 podatkowych³³.

30 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).

31 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).

32 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).

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

b) W przedmiocie proporcjonalności ograniczenia

45. Ograniczenie musi być ponadto odpowiednie do zapewnienia osiągnięcia celu i nie może wykraczać poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia³⁴ – w niniejszej sprawie jest to kompensacja oddziaływania na przestrzeń i środowisko, które to oddziaływanie jest związane z zakładaniem dużych sklepów wielkopowierzchniowych.

1) W przedmiocie odpowiedniego charakteru podatku

46. 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 systematyczny³⁵.

47. 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 celu³⁶.

48. Ponadto Trybunał respektuje również swobodę decyzyjną państw członkowskich przy uchwalaniu powszechnych ustaw³⁷. W szczególności od prawodawcy podatkowego wymagane jest również podejmowanie decyzji politycznych, gospodarczych i socjalnych. Musi on również³⁸ 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.

49. 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.

34 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).

35 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).

36 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).

37 Wyroki: z dnia 24 marca 1994 r., Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, pkt 61); z dnia 21 września 1999 r., Läära i in. (C-124/97, EU:C:1999:435, pkt 14, 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.

38 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).

50. 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 systematyczny³⁹.

51. 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 nieopodatkowania zbiorczych przedsiębiorstw handlowych, w których indywidualne powierzchnie handlowe nie przekraczają progu granicznego. W ten sposób podatek nie jest nieodpowiedni, lecz uwzględnia różną formę organizacyjną między wieloma małymi przedsiębiorstwami handlowymi i jednym dużym przedsiębiorstwem handlowym.

52. Rozróżnienie między indywidualnymi i zbiorczymi przedsiębiorstwami handlowymi oraz brak rozróżnienia między przedsiębiorstwami na obszarze miejskim i wiejskim dowodzi tylko tego, że rzeczony podatek mógłby ewentualnie – z punktu widzenia środowiskowego – być ukształtowany jeszcze lepiej, aby jeszcze bardziej precyzyjnie urzeczywistniać wymienione cele, co jednak nie oznacza, że ów podatek jest w sposób oczywisty nieodpowiedni do osiągnięcia wymienionych celów.

2) W przedmiocie konieczności podatku

53. Należy zatem wyjaśnić, czy rzeczony podatek (związany z powierzchnią sprzedaży 2500 m²) jest również konieczny do osiągnięcia tych celów.

54. 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 celów⁴⁰.

55. 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 okolicznościach⁴¹. Idea ta musi tym bardziej dotyczyć postępowania prejudycjalnego.

56. Wartości graniczne mają przy tym tę specyfikę, że zawsze można postawić pytanie, dlaczego w ustawie zamiast wybranych 2500 m² nie przyjęto na przykład 2000 m² lub 3000 m². 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.

³⁹ 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).

⁴⁰ 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).

⁴¹ 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).

57. Większa wartość graniczna 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 czerpią korzyści z infrastruktury miasta w większym stopniu niż mniejsze przedsiębiorstwa handlowe. Oznacza to, że powierzchnia sprzedaży przedsiębiorstw handlowych jest czynnikiem istotnym dla osiągnięcia celów ustawy.

58. Wreszcie – inaczej niż utrzymują Komisja i ANGED – wymogi budowlane przy zakładaniu sklepu nie są w równej mierze odpowiednie do zapewnienia uczestnictwa podatników w zewnętrznych efektach dużych sklepów lub do dostarczenia zachęty finansowej do zakładania raczej mniejszych sklepów.

3) W przedmiocie proporcjonalności podatku

59. Ograniczenia swobód podstawowych muszą być ponadto również proporcjonalne do realizowanego celu⁴². Oznacza to, że ograniczenie i jego skutki nie mogą być dysproporcjonalne w stosunku do zamierzonego (wartego ochrony) celu⁴³. W rezultacie wymaga to dokonania wyważenia skutków z uwzględnieniem abstrakcyjnego znaczenia chronionego dobra prawnego (tutaj ochrony środowiska i ładu przestrzennego) oraz naruszonego dobra prawnego⁴⁴ (tutaj hipotetycznie wykonywania swobody podstawowej).

60. 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 2499 m² nie jest w ogóle opodatkowane i zgodnie z informacjami władz katalońskich podatek podlega odliczeniu od podstawy obliczania wymiaru podatku dochodowego. Z drugiej strony oferowane są bonifikaty, jeżeli przedsiębiorstwa handlowe są osiągalne za pomocą dwóch lub większej liczby środków transportu publicznego (zob. art. 11 ustawy 16/2000). 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 społeczeństwa⁴⁵. W rezultacie uzasadniałoby to nawet (ukryte) ograniczenie swobody przedsiębiorczości.

C. W przedmiocie istnienia pomocy

61. W odniesieniu do pytania drugiego należy zbadać, czy przepisy ustawy 16/2000 należy uznać za niedozwoloną pomoc, o której mowa w art. 107 ust. 1 TFUE.

⁴² 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).

⁴³ 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).

⁴⁴ 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.).

⁴⁵ Wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r., British Aggregates/Komisja (C-487/06 P, EU:C:2008:757, pkt 91).

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

62. Na wstępie należy przypomnieć, że Trybunał już wielokrotnie orzekał, iż podmiot zobowiązany do zapłaty podatku nie może w celu uchylecia się od tej zapłaty powoływać się na to, że zwolnienie innych przedsiębiorstw stanowi pomoc państwa⁴⁶.

63. 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 wewnętrznym⁴⁷.

64. W tej materii można stwierdzić (jak poinformowała w swoim piśmie z dnia 2 października 2003 r. Komisja), że wpływy z tego podatku nie są przeznaczane na pomoc szczególną dla przedsiębiorstw handlowych. Przeciwnie, są one wykorzystywane w celu finansowania infrastruktury gminnej i zagospodarowania przestrzennego handlu miejskiego, opracowywania planów działania i zwiększania dynamiki handlowej, a także opracowywania planów ochrony środowiska. Zatem zgodnie z ówczesnym stanowiskiem Komisji wykluczona jest możliwość uprzywilejowania poszczególnych przedsiębiorstw czy sektorów za pomocą uzyskanych wpływów, gdyż za ich pomocą realizowany jest cel związany z interesem ogólnym całej społeczności.

65. 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.

66. Jednakże z uwagi jednak, 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 użyteczne przynajmniej dla sądu odsyłającego.

2. Znamiona pomocy

67. 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, 2) zwolnienie z podatku określonych większych przedsiębiorstw handlowych lub 3) zmniejszony podatek od określonych większych przedsiębiorstw handlowych.

⁴⁶ 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).

⁴⁷ 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).

68. 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 zakłóceniem⁴⁸.

a) W przedmiocie pojęcia korzyści

69. 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 rynkowych⁴⁹.

70. 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 TFUE⁵⁰.

71. 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 skutki⁵¹.

72. W odniesieniu do nieopodatkowania mniejszych przedsiębiorstw handlowych należy stwierdzić, że zgodnie z art. 4 ustawy 16/2000 podatkiem powinny zostać obciążone tylko przedsiębiorstwa handlowe, w których powierzchnia sprzedaży przekracza 2500 m². Przyczyną tego jest to, że od tej wielkości domniemywa się (w silnie stypizowany sposób) istnienie pewnej siły gospodarczej (zob. art. 2 ustawy 16/2000). W normalnych warunkach rynkowych i również zgodnie z wolą hiszpańskiego ustawodawcy regionalnego mniejsze przedsiębiorstwa handlowe (nieprzekraczające wymienionej w art. 4 ust. 3 ustawy 16/2000 wielkości granicznej równej 2500 m²) nie są obciążone podatkiem. W konsekwencji nie są dla nich zmniejszane również żadne obciążenia, które mniejsze przedsiębiorstwa handlowe muszą *normalnie* ponosić. Nawet większe przedsiębiorstwa handlowe nie muszą ponosić żadnych ciężarów w odniesieniu do pierwszych 2499 m² swoich powierzchni sprzedaży. W tym zakresie brak jest znów (zob. pkt 29, 30 powyżej) niekorzystnego traktowania oraz korzyści gospodarczej, jakiej mniejsze przedsiębiorstwa handlowe nie uzyskałyby w normalnych warunkach rynkowych.

73. Nieobjęcie podatkiem małych przedsiębiorstw handlowych nie może więc stanowić pomocy państwa. Za taką korzyść mogą być uznane co najwyżej obniżona stawka podatkowa lub zwolnienie określonych większych przedsiębiorstw handlowych (zgodnie z art. 5 ustawy 16/2000 dotyczy to w szczególności sklepów z materiałami budowlanymi, a zgodnie z art. 8 ust. 2 ustawy 16/2000 marketów budowlanych) z mającego jako taki zastosowanie podatku. Korzyść ta musiałaby być wówczas ponadto selektywna.

48 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).

49 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).

50 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).

51 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).

b) W przedmiocie selektywności korzyści

74. 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 lub 2) zmniejszenie podatku dla określonych większych przedsiębiorstw handlowych.

75. Posiłkowo – w razie uznania przez Trybunał również nieobjęcia podatkiem mniejszych przedsiębiorstw handlowych za korzyść, jakiej nie uzyskalyby one w normalnych warunkach rynkowych – należy również zbadać, czy 3) nieobjęcie podatkiem podmiotów prowadzących mniejsze sklepy należy uznać za taką „selektywną korzyść”.

1) Selektywność w prawie podatkowym lub prawie danin publicznych

76. Badanie tej selektywności sprawia poważne trudności w przypadku przepisów podatkowych i przepisów z zakresu danin publicznych państw członkowskich⁵².

77. W orzecznictwie Trybunału stale powtarza się jako punkt wyjścia, że uregulowanie podatkowe nie jest selektywne wtedy, gdy znajduje zastosowanie bez zróżnicowania do wszystkich podmiotów gospodarczych⁵³. 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 przesłanki⁵⁴.

78. 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 niedyskryminujący⁵⁵. 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.

⁵² 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.

⁵³ 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.).

⁵⁴ 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).

⁵⁵ 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).

79. 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 prawnej⁵⁶. 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 podatkowego⁵⁷.

80. 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 skutki⁵⁸.

81. 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 rozumieniu⁵⁹.

82. 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.

83. 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 częścią⁶⁰.

⁵⁶ 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).

⁵⁷ 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).

⁵⁸ 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).

⁵⁹ Zobacz podobnie także wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., P (C-6/12, EU:C:2013:525, pkt 22–27).

⁶⁰ 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).

84. 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 szczególne⁶¹.

85. W wyroku Komisja/World Duty Free Group SA i in.⁶² stwierdzenie to zostało na pierwszy rzut oka nieco zrelatywizowane⁶³. 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 spełniona⁶⁴. 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 szczególne subwencje eksportowe mogą spełniać kryterium selektywności, nawet jeżeli dotyczą one wszystkich podatników.

2) W przedmiocie selektywnego charakteru poszczególnych okoliczności stanowiących nierówne traktowanie

86. 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, obniżenie podatku lub zwolnienie z podatku określonych indywidualnych przedsiębiorstw handlowych i nieobjęcie podatkiem zbiorczych przedsiębiorstw handlowych.

87. Tak więc sąd odsyłający wybrał od razu 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 jest nieobjęcie podatkiem zbiorczych przedsiębiorstw handlowych, systemem odniesienia jest jednak opodatkowanie wszystkich przedsiębiorstw handlowych, niezależnie od ich rodzaju. Wreszcie, w zakresie, w jakim wskazywane są zwolnione lub obciążone z bonifikatą większe indywidualne przedsiębiorstwa handlowe, systemem odniesienia byłyby wszystkie większe indywidualne przedsiębiorstwa handlowe.

88. 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 Królestwo⁶⁵ – 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.⁶⁶ – wyłącznie ocena danego nierównego traktowania w świetle celu realizowanego przez ustawę.

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 104).

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, 73, 74, 86 i nast.).

⁶³ Punkty 59 i 86 nie wydają się pod tym względem całkowicie zgodne.

⁶⁴ 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, 86).

⁶⁵ 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).

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, 67, 74).

89. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału należy więc wyjaśnić, czy uregulowania zawarte w ustawie 16/2000 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 ustawie⁶⁷.

i) Analiza celu ustawy

90. Oznacza to przede wszystkim bliższą analizę celu ustawy. Jak stwierdzono w pkt 43 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

91. W odniesieniu do wymienionej w art. 8 ustawy 16/2000 bonifikaty podatkowej (zmniejszenie podstawy netto obliczania wymiaru podatku o 60%) należy mieć na względzie, że sprzedawcy mebli, okien i drzwi oraz markety budowlane 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.

92. 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 zrozumiałe⁶⁸ i nie jest oczywiście niewłaściwe w świetle celu polegającego na obciążeniu szczególnej zdolności ekonomicznej.

93. 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 oknami lub drzwiami 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. To, czy rzeczywiście tak jest, może pozostać nierozstrzygnięte. 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 48 powyżej). W niniejszym przypadku nie można jednak stwierdzić takiej oczywistej wady.

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

⁶⁷ Zobacz wyrażnie wyrok z dnia 8 września 2011 r., *Paint Graphos* (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 70).

⁶⁸ Zobacz także wyrok z dnia 4 czerwca 2015 r., *Komisja/MOL* (C-15/14 P, EU:C:2015:362, pkt 65).

iii) Zwolnienie z podatku przedsiębiorstw o szczególnie dużych powierzchniach

95. W odniesieniu do wymienionego w art. 5 ustawy 16/2000 zwolnienia z podatku sklepów, w których sprzedawane są artykuły ogrodnicze, pojazdy, materiały budowlane i maszyny przemysłowe, należy uwzględnić podobną sytuację. Przedsiębiorstwa te – w związku z asortymentem sprzedaży – są zdane na szczególnie duże powierzchnie.

96. Domniemanie szczególnej zdolności ekonomicznej w przypadku większych powierzchni jest tu jeszcze bardziej wątpliwe. W tym względzie podatek dotyka ich jeszcze mocniej niż pozostałych podatników. Dlatego też i tutaj uwzględnienie tego szczególnego obciążenia jest zrozumiałe i nie jest niewłaściwe [celowi ustawy]. Tak samo jest w odniesieniu do frekwencji klientów i wpływów z dostaw w porównaniu do „normalnie” często odwiedzanych sklepów wielkopowierzchniowych, takich jak przykładowo dyskonty spożywcze. Wymienione w art. 5 ustawy 16/2000 przedsiębiorstwa handlowe z reguły sprzedają towary innym przedsiębiorstwom, które kupują większe ilości, jednakże rzadziej odwiedzają sklepy.

iv) Tytułem ewentualnym: nieobjęcie podatkiem mniejszych przedsiębiorstw handlowych

97. Ponadto sąd odsyłający ma również wątpliwości co do całkowitego nieobjęcia podatkiem indywidualnych przedsiębiorstw handlowych, w których powierzchnia sprzedaży nie przekracza 2500 m². Selektowna 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 prawnej⁶⁹.

98. W niniejszej sprawie brak jest różnego traktowania mniejszych i większych przedsiębiorstw handlowych, ponieważ duże przedsiębiorstwa handlowe również nie są obciążone podatkiem w odniesieniu do pierwszych 2499 m² swoich powierzchni sprzedaży (zob. w tym względzie pkt 72 powyżej). W tym względzie wszystkie przedsiębiorstwa handlowe otrzymują tę „korzyść” nieobciążenia podatkiem. Nawet gdyby małe przedsiębiorstwa handlowe zostały objęte zakresem zastosowania podatku, nie byłyby one obciążone podatkiem w odniesieniu do powierzchni sprzedaży od 1 m² do 2499 m², tak jak duże przedsiębiorstwa handlowe. Ponadto małe i duże przedsiębiorstwa handlowe nie znajdują się w porównywalnej sytuacji (zob. pkt 100 i nast. powyżej). Jednak nawet gdyby zostało przyjęte odmienne traktowanie, to różnicowanie to jest uzasadnione (zob. pkt 103 i nast. powyżej).

– Porównywalna sytuacja faktyczna i prawna?

99. 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 dyskryminacyjne⁷⁰.

⁶⁹ 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).

⁷⁰ 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, 101); 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).

100. 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.

101. 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.

102. W mojej ocenie to samo dotyczy dotychczasowego nieobjęcia podatkiem tzw. zbiorczych przedsiębiorstw handlowych. Zważywszy, że ani indywidualna siła ekonomiczna pojedynczego podmiotu prowadzącego przedsiębiorstwo handlowe, ani powodowane przez niego negatywne oddziaływanie na środowisko nie zwiększają się wyłącznie w wyniku tego, że jest on częścią zbiorczego przedsiębiorstwa handlowego, zgodna również z celem ustawy – inaczej niż twierdzi Komisja – jest sytuacja, w której dotychczas brany pod uwagę był tylko *pojedynczy podmiot prowadzący przedsiębiorstwo handlowe*. Jako że użytkownicy lub najemcy powierzchni sklepowych w dużym centrum handlowym nie są ze swojej strony przedsiębiorstwami handlowymi, nieobjęcie ich dotychczas podatkiem nie jest również sprzeczne z logiką ustawy.

– *Tytułem ewentualnym: uzasadnienie różnicowania*

103. 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.

104. 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.

105. Również z punktu widzenia aspektów procedury administracyjnej nie można zakwestionować okoliczności, że liczba objętych podatkiem i następnie podlegających również kontroli przedsiębiorstw handlowych jest redukowana przy pomocy wartości granicznej. Służy to 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 indywidualnej powierzchni sprzedaży zamiast na indywidualnym obrocie lub indywidualnym zysku, ponieważ to pierwsze kryterium jest łatwe do stwierdzenia (prosta i efektywna administracja) i mniej podatne na obchodzenie niż przykładowo zysk.

106. Rozstrzygnięcie zagadnienia, czy „zbiorcze przedsiębiorstwa handlowe” mogłyby zostać również objęte podatkiem, czy też byłoby to nawet lepsze dla celów realizowanych przez ustawę (lub nawet „bardziej logiczne”, jak w rezultacie wydaje się uważać Komisja), jest decyzją, której podjęcie należy do ustawodawcy krajowego, i Trybunał nie może na nie udzielić odpowiedzi. W każdym razie nieobjęcie podatkiem „zbiorczych przedsiębiorstw handlowych” (obok lub zamiast indywidualnych przedsiębiorstw handlowych) nie jest w sposób oczywisty błędne (w szczególności „noszące znamiona nadużycia” – zob. w tym względzie pkt 82 powyżej) z perspektywy prawa unijnego.

c) Wnioski

107. W rezultacie nieobjęcie podatkiem mniejszych przedsiębiorstw handlowych (a także zbiorczych 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 16/2000.

108. Zmniejszenie ciężaru podatkowego dla przedsiębiorstw wielkopowierzchniowych można również obiektywnie wyjaśnić w świetle realizowanych przez ustawę celów. To samo dotyczy zwolnienia z podatków. W świetle typizującej analizy z uwzględnieniem przysługującej ustawodawcy swobody prognostycznej zwolnione i obciążone z bonifikatą przedsiębiorstwa różnią się bowiem w zakresie obciążenia środowiska naturalnego i zdolnością ekonomiczną przypadającą na każdą powierzchnię.

3. Trzecie pytanie prejudycjalne: wpływ różnych działań Komisji na czasowe obowiązywanie oceny jako pomoc

109. W trzecim pytaniu prejudycjalnym sąd odsyłający zapytuje o czasowe obowiązywanie stwierdzenia pomocy państwa. Najwyraźniej chodzi mu w tym względzie o to, czy stwierdzenie istnienia pomocy ma skutek *ex nunc* czy *ex tunc*. Mając na uwadze powyższe odpowiedzi, nie trzeba jednak udzielać odpowiedzi na to pytanie.

110. Nawet gdyby przyjąć, że nieobjęcie podatkiem mniejszych przedsiębiorstw handlowych jest bezprawnie przyznana pomocą, roszczenie o zwrot tej korzyści w rozpatrywanej sprawie i tak jest wyłączone. Z orzecznictwa wynika, że zwrot pomocy podatkowej oznacza poddanie transakcji w rzeczywistości przeprowadzonych przez beneficjentów danej pomocy zasadom podatkowym, które zostałyby zastosowane w przypadku braku bezprawnie przyznanej pomocy⁷¹. Również w przypadku objęcia zakresem zastosowania IGEC sklepów małopowierzchniowych pierwsze 2499 m² nie byłoby obciążone podatkiem, w związku z czym nie ma miejsca na obciążenie podatkiem tych sklepów z mocą wsteczną.

111. Trzecie pytanie sądu odsyłającego odnosi się tylko do zwolnienia z podatku i do zmniejszenia podatku na podstawie art. 5 i art. 8 ust. 2 ustawy 16/2000. W tym zakresie należałoby zbadać, czy pismo DG ds. Konkurencji z dnia 2 października 2003 r. skutkuje tym, że obecnie występuje istniejąca pomoc, która może zostać uchylona *ex nunc*.

a) W przedmiocie występowania istniejącej pomocy

112. W odniesieniu do istniejącej pomocy art. 17 i nast. rozporządzenia nr 659/1999 (obecnie art. 21 i nast. rozporządzenia 2015/1589) przewidują szczególny system, który wyłącza zwrot pomocy z mocą wsteczną. Zatem możliwe jest wówczas jedynie uchylenie regulacji ustanawiającej pomoc (art. 18 rozporządzenia nr 659/1999, obecnie art. 22 rozporządzenia 2015/1589) *ex nunc*.

113. Z art. 1 lit. b) rozporządzenia nr 659/1999 [identycznego pod względem treści z art. 1 lit. b) rozporządzenia 2015/1589] wynika, co stanowi istniejącą pomoc. Pomoc ta oznacza pomoc dozwoloną [ppkt (ii)] lub pomoc uznaną za pomoc istniejącą na podstawie art. 15 [ppkt (iv)]. Przywołany przez sąd odsyłający przepis art. 1 lit. b) ppkt (v) rozporządzenia nr 659/1999 nie jest natomiast właściwy, jak zgodnie podnoszą również ANGED i Komisja, ponieważ nie wykazano, że w czasie gdy został wprowadzony w życie IGEC, nie stanowił on pomocy, a w okresie późniejszym stał się pomocą ze względu na rozwój rynku wewnętrznego.

⁷¹ Tak wyraźnie wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/Aer Lingus i Ryanair Designated Activity (C-164/15 P-REC i C-165/15 P, EU:C:2016:990, pkt 93); zob. podobnie wyrok z dnia 15 grudnia 2005 r., Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, pkt 119).

114. Nie występuje również dozwolona pomoc, o której mowa w art. 1 lit. b) ppkt (ii) rozporządzenia nr 659/1999, ponieważ pismo DG ds. Konkurencji z dnia 2 października 2003 r. nie stanowi zezwolenia na pomoc, lecz jedynie informuje o tym, że Komisja po analizie dokonanej na podstawie skargi doszła do wniosku, że wpływy nie są przeznaczane na pomoc szczególną.

115. Pismo to – zgodnie z twierdzeniem Komisji – nie może być uważane za zezwolenie na pomoc. Z art. 3 rozporządzenia nr 659/1999 (identycznego pod względem treści z art. 3 rozporządzenia 2015/1589) wynika, że pomocy podlegającej obowiązkowi zgłoszenia nie wprowadza się w życie do czasu podjęcia przez Komisję decyzji zezwalającej na taką pomoc. Z art. 4 rozporządzenia nr 659/1999 (i z art. 4 rozporządzenia 2015/1589) wynika, że Komisja wydaje decyzję na podstawie zgłoszenia pomocy przez państwo członkowskie. Takiego zgłoszenia brak jest w niniejszej sprawie. Zatem Komisja nie miała podstaw do wydania zezwolenia, a Królestwo Hiszpanii nie miało powodu do uznania, że zezwolenie zostało wydane. Jednoznacznie potwierdza to również brzmienie rzeczzonego pisma.

116. W konsekwencji należy zbadać jedynie art. 1 lit. b) ppkt (iv) rozporządzenia nr 659/1999. W świetle tego przepisu istniejąca pomoc występuje zgodnie z art. 15 ust. 3 rozporządzenia nr 659/1999 (obecnie art. 17 ust. 3 rozporządzenia 2015/1589) po upływie dziesięcioletniego okresu przedawnienia przewidzianego w art. 15 ust. 1 rozporządzenia nr 659/1999 (obecnie art. 17 ust. 1 rozporządzenia 2015/1589). Okres ten rozpoczyna bieg zgodnie z ust. 2 w dniu, w którym przyznano pomoc niezgodną z prawem. Jeśli zwolnienie z podatku stanowi pomoc, wówczas pomoc zostaje przyznana w chwili wymagalności zbyt niskiego podatku.

117. Podatek staje się wymagalny za każdy rok w chwili upływu okresu opodatkowania (zgodnie z art. 12 ustawy 16/2000 jest nim rok kalendarzowy), a więc za 2001 r. z upływem 2001 r., to jest w 2002 r. Okres przedawnienia wynosi zasadniczo 10 lat, przy czym jakiekolwiek działanie podejmowane przez Komisję powoduje przerwanie tego okresu. Zakładając, że wszczęcie kontroli na podstawie skargi w 2002 r. wystarczy do przerwania, wówczas okres przedawnienia rozpoczyna bieg również w odniesieniu do lat 2001 i 2002 dopiero w 2003 r. Okres przedawnienia owego „zredukowanego” podatku za te lata upłynął zatem w 2013 r. W odniesieniu do 2003 r. okres ten rozpoczął bieg z początkiem 2004 r. i upłynął z końcem 2013 r. W odniesieniu do 2004 r. okres przedawnienia upłynąłby z końcem 2014 r. Niemniej jednak w związku z pismem Komisji w 2014 r. biegnie znów nowy okres przedawnienia. Jedynie lata 2001–2003 są uważane za istniejącą pomoc. Od 2004 r. nie występuje istniejąca pomoc.

118. Zgodnie z motywem 13 i art. 14 rozporządzenia nr 659/1999 (obecnie art. 16 rozporządzenia 2015/1589) oraz orzecznictwem Trybunału⁷² pomoc należy zasadniczo bezwzględnie odzyskać od beneficjenta pomocy – byłoby nim obciążone z bonifikatą lub zwolnione duże przedsiębiorstwa handlowe, lub dotychczas nieobjęte podatkiem małe przedsiębiorstwa handlowe.

b) Wnioski

119. W razie gdyby Trybunał uznał bonifikatę podatkową i zwolnienie z podatku lub nieobjęcie podatkiem małych przedsiębiorstw handlowych za niedozwoloną pomoc, jedynie te działania są uważane za istniejącą pomoc w odniesieniu do lat 2001–2003 w rozumieniu art. 17 i nast. rozporządzenia nr 659/1999.

⁷² Wyroki: z dnia 15 grudnia 2005 r., Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, pkt 113) – odzyskanie jako logiczny skutek stwierdzenia jej niezgodności z prawem; 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 89, 90).

VI. Propozycja orzeczenia

120. 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 nie przekracza 2500 m², nieobjęcie podatkiem zbiorczych przedsiębiorstw handlowych oraz zmniejszenie podatku dla marketów budowlanych i przedsiębiorstw handlowych zajmujących się przede wszystkim sprzedażą mebli, artykułów sanitarnych, drzwi i okien stanowi pomoc państwa. To samo dotyczy zwolnienia z podatku przedsiębiorstw handlowych zajmujących się sprzedażą artykułów ogrodnich, pojazdów, materiałów budowlanych, maszyn i artykułów przemysłowych.