

# Badanie selektywności systemu podatkowego stanowiącego program pomocy – glosa do wyroku TSUE z dnia 16 marca 2021 r. w sprawie C-562/19 P Komisja Europejska v. Rzeczpospolita Polska (podatek od sprzedaży detalicznej)

## Reviewing selectivity of a tax system constituting an aid scheme – case comment on the judgment of the Court of Justice of 16 March 2021 in C-562/19 P European Commission v the Republic of Poland (Polish tax on the retail sector)

dr Łukasz Stępkowski

Doktor nauk społecznych (dyscyplina: nauki prawne), adwokat, tłumacz przysięgły j. ang., adiunkt w Katedrze Prawa Gospodarczego i Finansowego, Instytut Nauk Prawnych Uniwersytetu Opolskiego, ORCID 0000-0001-5324-4218. Wyniki badań zawarte w niniejszej publikacji są między innymi efektem projektu Narodowego Centrum Nauki jako fundatora badań, o nr 2015/17/N/HS5/02575 pt „Sytuacja prawna przedsiębiorstwa w prawie Unii Europejskiej dotyczącym pomocy państwa”, którego to kierownikiem był autor.

### Streszczenie

Niniejszy artykuł ma na celu przedstawienie zagadnienia sposobu badania selektywności programu pomocy, który jest środkiem pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej<sup>1</sup>. Jednocześnie praca ta stanowi głosę do obecnie najnowszej wypowiedzi TSUE w tym przedmiocie, czyli do wyroku z dnia 16 marca 2021 r. w sprawie C-562/19 P Komisja Europejska v. Rzeczpospolita Polska<sup>2</sup> (podatek od sprzedaży detalicznej), wraz z omówieniem dotychczasowego dorobku orzecznictwa. Artykuł odnosi się do stanu prawa i orzecznictwa na dzień 31 marca 2021 r.

Słowa kluczowe: pomoc państwa, selektywność, art. 107 ust. 1 TFUE, system podatkowy, podatek od sprzedaży detalicznej.

### Abstract

This paper addresses the issue of assessing the criterion of selectivity of an aid scheme which is an aid measure subject to Article 107 (1) TFEU. At the same time, this work provides case commentary on the hitherto newest decision of the Court of Justice in that regard, i.e. the Judgment of the Court of 16 March 2021 in C-562/19 P European Commission v the Republic of Poland (Polish tax on the retail sector, EU:C:2021:201), together with a summary of the case-law of the Court on selectivity until now. The law is stated as it stood on 31 March 2021.

Keywords: State aid, selectivity, Article 107 (1) TFEU, system of taxation, Polish tax on the retail sector.

## 1. WPROWADZENIE

Selektywność jest jedną z przesłanek koniecznych dla zaistnienia środka pomocy państwa, o której mowa w art. 107 ust. 1 TFUE. Przepis ten stanowi, że: „Z zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w Traktatach, wszelka pomoc przyznawana przez Państwo Członkowskie lub przy użyciu

zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między Państwami Członkowskimi”. Na kanwie tego przepisu „sprzyjanie niektórym przed-

siębiorstwom”, w tym również sprzyjanie tylko jednemu, możliwemu do zidentyfikowania przedsiębiorstwu<sup>3</sup>, jest nazywane „selektywnością (ang. *selectivity*)” pomocy państwa.

Każdy środek wsparcia musi być m.in. selektywny, aby stanowić pomoc państwa<sup>4</sup>. Środki wsparcia niebędące środkami selektywnymi, mające zastosowanie bez różnicowania do wszystkich podmiotów gospodarczych, nie stanowią pomocy<sup>5</sup>. Nie są wobec tego objęte zakazem wynikającym z art. 108 ust. 3 zdanie 3 TFUE (klauzula *standstill*), skoro nie wszystkie przesłanki z art. 107 ust. 1 TFUE są spełnione.

Selektywność może się ujawnić względem danego środka wsparcia na więcej sposobów – prócz przypadku uprzywilejowania jednego konkretnego przedsiębiorstwa. Selektywność może m.in. wynikać z arbitralnych praktyk administracyjnych, gdy organ administracji decyduje o przyznaniu korzyści według uznaniowych kryteriów<sup>6</sup>. Selektywność również może wynikać z ograniczenia środka do określonego obszaru geograficznego przez władzę publiczną, o ile ów środek stanowiłby odstępstwo od systemu odniesienia, który dotyczy całego terytorium danego państwa członkowskiego<sup>7</sup>, oraz nie byłyby spełnione przesłanki wynikające z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości na temat autonomii samorządu terytorialnego, wyłączającej w pewnych wypadkach selektywność takich środków<sup>8</sup>.

## 2. SELEKTYWNOŚĆ W SPRAWACH PODATKOWYCH

Wypada na wstępie tutaj przypomnieć, że środek pomocy państwa niekoniecznie musi się wiązać z przyznaniem i wypłatą świadczenia pieniężnego lub świadczenia w naturze na rzecz danego przedsiębiorstwa. Według utrwalonego orzecznictwa TSUE pomoc może również zaistnieć, gdy występują interwencje w różny sposób zmniejszające ciężary, które w normalnej sytuacji ponoszone są z budżetu danego przedsiębiorstwa<sup>9</sup>. Niemniej, jako że nie istnieje w takim przypadku określony „transfer” pieniężny na rzecz beneficjentów, a pomoc może być wprowadzana w życie jako ogólny (tj. ustanawiany przy użyciu kryteriów abstrakcyjno-generalnych) system wsparcia<sup>10</sup> (np. w formie ustawy), taka pomoc może być trudniejsza do wykrycia w praktyce, a selektywności takich środków tym bardziej nie można domniemywać.

Nasuwa się więc pytanie, w jaki sposób takie środki wsparcia powinny być analizowane w celu oceny, czy stanowią pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Otóż, mimo że samo brzmienie przepisu art. 107 ust. 1 TFUE takiego sposobu nie dostarcza, w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości wypracowano „trójstopniowy” tryb badania selektywności w sprawach podatkowych dotyczących środków ogólnych.

Po pierwsze, konieczne jest określenie systemu odniesienia, tj. „zidentyfikowanie i zbadanie reżimu podatkowego, który jest powszechny lub «normalny» w danym państwie członkowskim”<sup>11</sup>. Błąd już przy wyznaczeniu prawidłowych ram odniesienia dla badania danego środka z zasady oznacza, że wyniki analizy są błędne w całości<sup>12</sup>. Co więcej, nie wystarczy przy wyznaczaniu ram odniesienia wskazać treści przepisów (norm prawnych) danego państwa członkowskiego, ale ten etap wymaga wzięcia pod uwagę również praktyki administracyjnej i sądowej co do danych norm, a także kręgu adresatów tych norm („zasięgu podmiotowego”)<sup>13</sup>. System odniesienia nie może być określony fragmentarycznie, jako jedynie kilka prze-

pisów z danej ustawy<sup>14</sup>, oraz musi uwzględniać zakres kompetencji podmiotu, który przyjmuje środek (zwłaszcza nieobjęjący całego terytorium państwa członkowskiego)<sup>15</sup>.

Zdaniem Komisji przy środkach wsparcia w sprawach „podatkowych” system odniesienia opiera się na takich elementach, jak podstawa opodatkowania, podatnicy, zdarzenie podatkowe i stawki podatkowe<sup>16</sup>. Ramy odniesienia mają być rzeczywistością istniejącą, a nie hipotetyczną, np. co do hipotetycznej, niestosowanej stawki podatkowej lub kwoty podatku<sup>17</sup>, lub względem fikcyjnego albo niekompletnie ustalonego systemu w jego całości<sup>18</sup>.

Po drugie, należy ustalić, czy dany środek stanowi odstępstwo od tych ram odniesienia, korzystniejsze dla beneficjenta, które to odstępstwo wprowadza różnicowanie podmiotów gospodarczych znajdujących się – w świetle celu wyznaczonego systemowi podatkowemu danego państwa członkowskiego – w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Innymi słowy, należy rozważyć, czy w ramach systemu odniesienia środek wprowadza odmienne traktowanie beneficjenta (beneficjentów) względem przedsiębiorstw nieobjętych takim odmiennym traktowaniem, a będących w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (bez względu na to, czy są to wszystkie albo niektóre przedsiębiorstwa danego sektora lub przedsiębiorstwa z różnych sektorów gospodarki<sup>19</sup>). Okoliczność, że jedynie podatnicy spełniający warunki zastosowania danego środka mogą z niego skorzystać, nie może sama w sobie decydować o uznaniu, że ten środek ma selektywny charakter<sup>20</sup>.

Zawiadomienie Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa nie wskazuje, co należy rozumieć przez „cel systemu” na potrzeby badania odstępstwa od ram odniesienia<sup>21</sup>. Z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości wynika, że w normalnej sytuacji „celem” systemu na potrzeby ustalenia, czy dany środek stanowi odstępstwo od ram odniesienia przy badaniu selektywności, jest przedmiot opodatkowania danym podatkiem lub zdarzenie podatkowe (ewentualnie inna okoliczność, np. wydanie decyzji) wywołujące obowiązek podatkowy. Taki wniosek płynie z orzeczeń TSUE w sprawach *Ministerio de Defensa i Navantia*<sup>22</sup>, *ANGED*<sup>23</sup>, *Paint Graphos*<sup>24</sup>, *Kernkraftwerke Lippe-Ems*<sup>25</sup>, a także *A-Brauerei*<sup>26</sup>, a względem „opłaty” za korzystanie z wód publicznych śródlądowych – z orzeczenia w sprawach połączonych *UNESA i in.*<sup>27</sup>; podobnie odnotowuje się to w doktrynie prawa pomocy państwa<sup>28</sup>.

Dodać jednak należy, że chociaż istnienie odstępstwa jest istotną okolicznością na potrzeby ustalenia istnienia selektywności<sup>29</sup>, to drugi etap analizy selektywności nie zawsze jest konieczny albo adekwatny do ustalenia takiej selektywności danego (ogólnego) środka wsparcia. Innymi słowy, istnieją systemy (ramy) odniesienia, które są stworzone w taki sposób, aby same z siebie uprzywilejować niektóre przedsiębiorstwa. Sam podatek, którego dotyczy sprawa, może być środkiem pomocy, jeśli jego celem jest objęcie jednej kategorii przedsiębiorstw, a nieobjęcie nim drugich, znajdujących się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, a w szczególności bezpośrednio konkurujących ze sobą<sup>30</sup>. Podatek może być również częścią środka pomocy („integralnym składnikiem”), o ile stwierdzi się istnienie – w świetle znajdujących zastosowanie uregulowań krajowych – obowiązkowego powiązania celowego danego podatku z pomocą, polega-

jącego na tym, że środki uzyskane z podatku są obowiązkowo przeznaczane na finansowanie pomocy i wpływają bezpośrednio na jej wielkość<sup>31</sup>.

Nadto ramy odniesienia można tak dostosować i łączyć przepisy podatkowe w taki sposób, aby ich zastosowanie w praktyce pociągało za sobą zróżnicowane obciążenie podatkowe różnych przedsiębiorstw znajdujących się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, co w praktyce uprzywilejowuje pewną określoną kategorię przedsiębiorstw, tak jakby wprowadzono odstępstwo od „ogólnego” systemu<sup>32</sup>. Gdy jednak się ustali, że istnieje odstępstwo od ustalonych ram odniesienia<sup>33</sup>, to środek jest selektywny *prima facie* (na pierwszy rzut oka). Jednakże nawet taki środek nie musi prowadzić do selektywności, na „trzecim” etapie analizy państwo członkowskie może bowiem wykazać, że takie zróżnicowanie wynika z charakteru lub ze struktury systemu podatkowego, w który wpisują się takie środki<sup>34</sup>.

Trybunał Sprawiedliwości używa również zamiennie zbitek „istota lub struktura”<sup>35</sup>, „charakter i systematyka”<sup>36</sup>, „charakter lub ogólna struktura”<sup>37</sup>, „rodzaj oraz struktura systemu”<sup>38</sup>, a także „charakter i ogólna struktura”<sup>39</sup> systemu podatkowego na określenie tego elementu analizy, najwyraźniej nie przywiązuje więc wielkiej wagi do precyzji stosowanych przez siebie pojęć. Nie wydaje się zarazem, aby spójniki koniunkcji albo alternatywy (i/lub) były istotne dla TSUE na potrzeby tej kwestii, skoro używa on ich zamiennie, w tym również w granicach jednego rozstrzygnięcia<sup>40</sup>.

Jeśli państwo członkowskie wykaże istnienie takiej okoliczności, środek nie jest uważany za selektywny – a więc nie może być uznany za środek pomocy państwa. Zdaniem Komisji trzeci etap analizy selektywności dotyczy przypadków, w których środek wynika bezpośrednio z istotnych podstawowych lub przewodnich zasad systemu odniesienia lub w których jest on wynikiem wewnętrznych mechanizmów niezbędnych do zapewnienia funkcjonowania i skuteczności tego systemu<sup>41</sup>, a nie „zewnętrznych celów polityki, niezwiązanych z systemem odniesienia”.

Powstaje tu pytanie, jakie okoliczności spełniają warunki tego wyłączenia, a w szczególności jakie tego typu okoliczności zostały potwierdzone przez Trybunał Sprawiedliwości. Należy dodać też, że ciężar wykazania takich okoliczności spoczywa na państwie członkowskim, które chce się na nie powołać, a nie na Komisji<sup>42</sup>, aczkolwiek Komisja jest zobowiązana rozważyć w ewentualnej decyzji argumenty danego państwa członkowskiego (ewentualnie strony zainteresowanej) w tym przedmiocie; jeśli tego nie czyni albo czyni to błędnie, następuje obraza art. 107 ust. 1 TFUE<sup>43</sup>.

Orzecznictwo wskazuje, że ulga od podatku od osób prawnych, w tym od dywidend, przewidziana dla przedsiębiorstw uznanych za istotne społecznie (wynikająca „z celu ustawodawcy krajowego, polegającego na uprzywilejowaniu finansowania organizacji uważanych za istotne na płaszczyźnie społecznej”), wchodzi w zakres art. 107 ust. 1 TFUE<sup>44</sup>. Również zwolnienie z podatku od towarów i usług z powodu określonego celu społecznego (dokonane nadto wbrew normie prawa Unii) nie pozwala na stwierdzenie braku selektywności samo z siebie<sup>45</sup>.

Cel ulgi od podatku dochodowego od osób prawnych przyznanej przez państwo członkowskie, polegający na po-

prawieniu konkurencyjności niektórych przedsiębiorstw w danym momencie rozwoju sektora, nie stanowi uzasadnienia ze względu na naturę lub strukturę systemu podatkowego<sup>46</sup>.

Uwzględnianie celów ochrony środowiska również nie jest blankietowym upoważnieniem do wyłączenia środków selektywnych *prima facie* z zakresu zastosowania art. 107 ust. 1 TFUE<sup>47</sup>.

Skutki dla zatrudnienia, a także działanie na podstawie polityki rozwoju regionalnego lub polityki spójności społecznej same w sobie nie wystarczają dla wykazania istnienia omawianego „uzasadnienia” dla odstępstw od systemu odniesienia<sup>48</sup>. Cele obrony narodowej, które mają być osiągnięte dzięki wprowadzeniu zwolnienia z podatku, również nie stanowią takiego blankietowego uzasadnienia<sup>49</sup>. Nie wywołuje też takiego skutku samo bycie kościelną osobą prawną lub kościelną jednostką organizacyjną<sup>50</sup>.

Nadto w najnowszym orzecznictwie Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że na potrzeby badania pomocy w formie programu pomocy niezarobkowy charakter działalności pewnych podmiotów (klubów sportowych), objętych razem z podmiotami działającymi dla zysku (spółkami akcyjnymi) jednym systemem odniesienia, brak działania dla zysku nie ma wpływu na ocenę istnienia pomocy<sup>51</sup>. TSUE natomiast nie zaprzeczył Komisji, gdy ta powołała się na tego typu uzasadnienie dla faktu, że dochód samej spółdzielni nie jest opodatkowany podatkiem dochodowym od osób prawnych, gdy dochody takie są przekazywane w całości na rzecz członków spółdzielni, a następnie takie dochody tych członków są opodatkowane<sup>52</sup>.

Trybunał Sprawiedliwości nie zaprzeczył również (ale też wprost i wyraźnie nie potwierdził, bo pozostawił tę kwestię sądowi krajowemu) w wyroku w sprawie ANGED, że zróżnicowanie niektórych przedsiębiorstw względem podatku od wielkopowierzchniowych obiektów handlowych<sup>53</sup> może być uzasadnione na kanwie cech tego podatku (zwalczanie negatywnego wpływu na środowisko naturalne i ład przestrzenny), jeśli mimo objęcia systemem odniesienia i stwierdzenia istnienia zróżnicowania poprzez odstępstwo – działalność danego typu przedsiębiorstw jest mniej szkodliwa dla środowiska naturalnego i ładu przestrzennego<sup>54</sup>.

Przyznano również, że unikanie podwójnego opodatkowania lub zapobieganie nadużyciom mogą stanowić uzasadnienia, które wyłączają selektywność środka na „trzecim” etapie analizy<sup>55</sup>. W wyroku w sprawach połączonych *Paint Graphos i in.* TSUE dodał, że „trzeci” etap analizy powinien zawierać analizę proporcjonalności (tj. analizę zgodności z tą ogólną zasadą prawa Unii Europejskiej) takiego wyłączenia<sup>56</sup>.

W tak zarysowanym stanie prawnym w dniu 16 marca 2021 r. zapadł wyrok w sprawie *Komisja v. Polska*, a także wyrok w sprawie *Komisja v. Węgry*, również dotyczący pomocy państwa w sprawach podatkowych.

### 3. WYROK W SPRAWIE KOMISJA V. POLSKA

Omawiany wyrok dotyczy ustawy z dnia 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej<sup>57</sup>. Ustawa ta była przedmiotem decyzji Komisji Europejskiej wydanych w trakcie postępowania administracyjnego (w tym formalnej procedury dochodzenia)<sup>58</sup>. Jednakże wyrokiem Sądu z dnia 16 maja 2019 r. w sprawach połączonych T-836/16 i T-624/17 Rzecz-

pospolita Polska przeciwko Komisji Europejskiej<sup>59</sup> stwierdziła nieważność tych decyzji przede wszystkim ze względu na błąd przy ustalaniu ram odniesienia<sup>60</sup>.

Od tego wyroku Komisja wniosła odwołanie. Zarzuciła Sądowi przede wszystkim obrazę art. 107 ust. 1 TFUE co do kryterium selektywności i błąd w uznaniu, że nieprawidłowo wytyczyła ramy odniesienia<sup>61</sup>. Na skutek tego odwołania zapadło omawiane rozstrzygnięcie, po uprzednim wydaniu opinii przez Rzecznik Generalnej Juliane Kokott<sup>62</sup>.

Orzeczenie to jest istotne z tego względu, że dostarcza wskazówek, w jaki sposób państwo członkowskie w zgodzie z prawem pomocy państwa może wyznaczać system odniesienia (podatek), a nadto z tego względu, że niewątpliwie doprecyzowuje, na czym Komisja powinna się skupiać przy badaniu kryterium selektywności. Omawianym orzeczeniem TSUE utrzymał wyrok Sądu w całości i oddalił, moim zdaniem trafnie, odwołanie Komisji. Trybunał Sprawiedliwości wyraźnie potwierdził, że progresywny charakter (progresywna stawka) podatku (w tym podatku od przychodu) jest elementem cech konstrukcyjnych podatku jako ram odniesienia<sup>63</sup>. Takie stwierdzenie w mojej ocenie jest spójne z wcześniejszym orzecznictwem, które niewątpliwie traktuje dany podatek (jego cechy konstrukcyjne, a więc i stawki podatku) jako system odniesienia. Co więcej, sama Komisja powinna wziąć pod uwagę, że dopuściła już wcześniej zarówno stawki podatku jako element systemu odniesienia, jak również progresywny charakter podatku (dochodowego) jako element uzasadnienia wystarczający do wyłączenia selektywności<sup>64</sup>, czego jednak nie uczyniła w omawianej sprawie.

TSUE odniósł się również *obiter dictum* do ewentualnej kwestii wytyczenia ram odniesienia przez Polskę w sposób zmierzający do obejścia pomocy państwa (analogicznie do wyroku w sprawach połączonych *Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo*), lecz uznał, że Komisja nie wykazała takiej okoliczności<sup>65</sup>. Trybunał Sprawiedliwości odwołał się też do wyroku w sprawie *Dirk Andres* ze wskazaniem, że błędne wytyczenie ram odniesienia powoduje nieważność decyzji w całości, co w niniejszej sprawie również dotyczy decyzji o wszczęciu postępowania i nakazu zawieszenia jako obarczonych oczywistym błędem w ocenie po stronie Komisji Europejskiej<sup>66</sup>.

TSUE potwierdził w omawianym wyroku, a także w wyroku w sprawie *Komisja v. Węgry*, że prawo Unii w dziedzinie pomocy państwa co do zasady nie stoi na przeszkodzie temu, aby państwa członkowskie zdecydowały się na wybór progresywnych stawek opodatkowania mających na celu uwzględnienie zdolności podatkowej podatników. Nadto TSUE zaakceptował na potrzeby oceny selektywności, że opodatkowanie progresywne może się opierać na obrocie również w przypadku, gdy nie ma ono na celu wyrównania negatywnych skutków, które mogłyby wynikać z działalności opodatkowanej, oraz że kwota obrotu stanowi co do zasady neutralne kryterium rozróżnienia i jednocześnie istotny wskaźnik zdolności płatniczej podatników<sup>67</sup>.

Jak się również wydaje, z wypowiedzi Trybunału Sprawiedliwości udzielonej względem nalegania przez Komisję na opodatkowywanie przez państwa członkowskie zysków, a nie przychodu lub obrotu, oraz względem argumentu „podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym, związanego

z kumulacją opodatkowania przychodu i opodatkowania zysków”, wynika, że prawo Unii w przedmiocie pomocy państwa nie ma służyć do motywowania państw członkowskich przez Komisję do obronienia określonej metody opodatkowania, a jedynie do „zniesienia korzyści selektywnych, z których mogłyby korzystać niektóre przedsiębiorstwa ze szkodą dla innych, znajdujących się w porównywalnej sytuacji”<sup>68</sup>.

#### 4. PODSUMOWANIE

Po stwierdzeniu nieważności decyzji Komisji przez Sąd oraz utrzymaniu w mocy takiego stwierdzenia przez Trybunał, co ma skutek *ex tunc*, od początku postępowania, skoro stwierdzono również nieważność decyzji o wszczęciu formalnej procedury dochodzenia – Komisja jest obowiązana zastosować się do wyroku, tj. na zasadzie art. 266 TFUE podjąć odpowiednie środki w celu wykonania wyroków Sądu i TSUE<sup>69</sup>. Komisja będzie zmuszona albo wydać nową decyzję z art. 4 ust. 2 w związku z art. 15 ust. 1 rozporządzenia 2015/1589<sup>70</sup> o niestanowieniu przez środek pomocy – bez przeprowadzenia formalnej procedury dochodzenia, albo umorzyć postępowanie<sup>71</sup>, albo ewentualnie podjąć próbę ponownego pełnego zbadania pomocy, tj. ponownie zacząć badać ramy odniesienia z udziałem zainteresowanych stron, w tym wydać nową decyzję o wszczęciu formalnej procedury dochodzenia, z zaproszeniem zainteresowanych stron do złożenia uwag. Jednakże w tym trzecim wypadku Komisja nie będzie już mogła odstąpić od ustalenia, że sam progresywny charakter stawki podatku od sprzedaży detalicznej nie jest w stanie wywołać selektywności, a także będzie musiała przyjąć, że ustawa z dnia 6 lipca 2016 r. w całości, a nie we fragmentach albo w połączeniu z hipotetycznymi elementami, wyznacza ramy odniesienia, i będzie musiała się powołać na inne okoliczności<sup>72</sup> uzasadniające prowadzenie postępowania<sup>73</sup>.

Można też na koniec dodać, że TSUE przesądził o tym, że polski podatek od sprzedaży detalicznej ma (być uważany za podatek mający) charakter podatku bezpośredniego<sup>74</sup>, co do czego wyrażano wątpliwości w doktrynie<sup>75</sup>.

#### Przypisy

- 1 Wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 47, dalej: TFUE.
- 2 EU:C:2021:201, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62019CJ0562>, dostęp: 22.05.2021, dalej: wyrok w sprawie *Komisja v. Polska*.
- 3 Tak np. wyrok TSUE z dnia 26 października 2016 r. w sprawie C-211/15 *P Orange v. Komisja Europejska*, EU:C:2016:798, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62015CJ0211>, dostęp: 22.05.2021, pkt 54; decyzja Komisji (UE) 2021/69 z dnia 24 lutego 2020 r. w sprawie pomocy państwa SA.43549 (2017/C) (ex2017/FC) (ex.2016/NN) (ex.2015/EO) wdrożonej przez Rumunię na rzecz CFR Marfă (notyfikowana jako dokument nr C (2020) 1115), Dz. Urz. UE L 32 z 29.01.2021, s. 1, pkt 177. Obejmuje to przyznawanie korzyści monopolistom (zob. wyrok TSUE z dnia 3 marca 2021 r. w sprawach połączonych C-434/19 i C-435/19 *Poste Italiane SpA v. Riscossione Sicilia SpA agente riscossione per la provincia di Palermo e delle altre provincie siciliane oraz Agenzia delle entrate – Riscossione v. Poste Italiane SpA*, EU:C:2021:162, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62019CJ0434>, dostęp: 22.05.2021, pkt 54).
- 4 Innymi słowy, selektywność jest jedną z przesłanek konstytucyjnych dla pomocy państwa. Zob. np. wyrok TSUE z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-487/06 *British Aggregates Association v. Komisja Wspólnot Europejskich i Zjednoczone Królestwo*, EU:C:2008:757, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62006CJ0487>,



- dostęp: 22.05.2021, pkt 81, dalej: wyrok w sprawie British Aggregates Association.
- <sup>5</sup> Zob. np. wyrok TSUE z dnia 29 marca 2012 r. w sprawie C-417/10 Ministero dell'Economia e delle Finanze i Agenzia delle Entrate v. 3M Italia SpA, EU:C:2012:184, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62010CJ0417>, dostęp: 22.05.2021, pkt 39, dalej: wyrok w sprawie 3M Italia.
- <sup>6</sup> Zob. wyrok TSUE z dnia 29 czerwca 1999 r. w sprawie C-256/97 Déménagements-Manutention Transport SA (DMT), EU:C:1999:332, Zb. Orz. 1999, s. I-03913, pkt 27 („a degree of latitude”); wyrok TSUE z dnia 18 lipca 2013 r. w sprawie C-6/12 P Oy, EU:C:2013:525, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62012CJ0006>, dostęp: 22.05.2021, pkt 25, dalej: wyrok w sprawie P Oy. Jednakże zdaniem TSUE istnienie wyłącznie takich uprawnień dyskrecjonalnych, ograniczonych „obiektywnymi kryteriami”, które „nie są zewnętrzne” względem danej regulacji podatkowej, z zasady nie tworzy selektywności (wyrok TSUE z dnia 25 lipca 2018 r. w sprawie C-128/16 P Komisja Europejska v. Królestwo Hiszpanii i in., EU:C:2018:591, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0128>, dostęp: 22.05.2021, pkt 55).
- <sup>7</sup> Zob. zawiadomienie Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (2016/C 262/01), Dz. Urz. UE C 262 z 19.07.2016, s. 1, pkt 144 ppkt 1, dalej: zawiadomienie Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa.
- <sup>8</sup> Samo ograniczenie geograficzne danego środka do określonego terytorium nie tworzy bowiem (jedynie ono, samo z siebie) selektywności. Zob. wyrok TSUE z dnia 11 września 2008 r. w sprawach połączonych od C-428/06 do C-434/06 Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) i in. v. Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya i in., EU:C:2008:488, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62006CJ0428>, dostęp: 22.05.2021, pkt 47; wyrok TSUE z dnia 6 września 2006 r. w sprawie C-88/03 Republika Portugalska v. Komisja Wspólnot Europejskich, EU:C:2006:511, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62003CJ0088>, dostęp: 22.05.2021, pkt 57.
- Moim zdaniem nie można jednak wykluczyć selektywności z powodu określonej treści środka, który uprzywilejowuje przedsiębiorstwa na konkretnym obszarze państwa członkowskiego, mniejszym niż całe jego terytorium, gdy te przedsiębiorstwa są w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej względem innych przedsiębiorstw, nieobjętych tym środkiem, uwzględniając regionalny charakter takiego środka. Zob. wyrok TSUE z dnia 9 czerwca 2011 r. w sprawach połączonych Comitato „Venezia vuole vivere” i in. v. Komisja Europejska, EU:C:2011:368, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62009CJ0071>, dostęp: 22.05.2021, pkt 96: „[...] korzyści o zakresie ograniczonym do części terytorium państwa członkowskiego zobowiązanego do przestrzegania zasad dotyczących pomocy mogą stanowić korzyści o charakterze selektywnym”; wyrok TSUE z dnia 26 kwietnia 2018 r. w sprawie C-233/16 Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) v. Generalitat de Catalunya, EU:C:2018:280, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0233>, dostęp: 22.05.2021, pkt 61, dalej: wyrok w sprawie ANGED.
- <sup>9</sup> Zob. np. wyrok TSUE z dnia 14 września 2004 r. w sprawie C-276/02 Królestwo Hiszpanii v. Komisja Wspólnot Europejskich, EU:C:2004:521, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62002CJ0276>, dostęp: 22.05.2021, pkt 24 i cytowane tam orzecznictwo.
- <sup>10</sup> Zob. wyrok TSUE z dnia 4 czerwca 2015 r. w sprawie C-15/14 P Komisja Europejska v. MOL Magyar Olaj- és Gázipari Nyrt, EU:C:2015:362, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62014CJ0015>, dostęp: 22.05.2021, pkt 60, dalej: wyrok w sprawie MOL.
- <sup>11</sup> Zob. wyrok TSUE z dnia 8 września 2011 r. w sprawach połączonych od C-78/08 do C-80/08 Ministero dell'Economia e delle Finanze i in. v. Paint Graphos Soc. coop. arl i in., EU:C:2011:550, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62008CJ0078>, dostęp: 22.05.2021, pkt 49, dalej: wyrok w sprawach połączonych Paint Graphos i in.; wyrok TSUE z dnia 21 grudnia 2016 r. w sprawie C-524/14 P Komisja Europejska v. Hansestadt Lübeck, dawniej Flughafen Lübeck GmbH, EU:C:2016:971, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62014CJ0524>, dostęp: 22.05.2021, pkt 55.
- <sup>12</sup> Zob. wyrok TSUE z dnia 28 czerwca 2018 r. w sprawie C-203/16 P Dirk Andres v. Komisja Europejska (EU:C:2018:505, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62018CJ0203>, dostęp: 22.05.2021, pkt 109, dalej: wyrok w sprawie Dirk Andres), gdzie analiza Komisji została uznana za błędną w całości z powodu błędnego wyznaczenia ram odniesienia.
- <sup>13</sup> Zob. wyrok w sprawie P Oy, pkt 20.
- <sup>14</sup> Zob. wyrok w sprawie Dirk Andres, pkt 103: „[...] selektywność przepisu podatkowego nie może być właściwie oceniana w świetle ram odniesienia obejmujących kilka przepisów, które zostały sztucznie wyodrębnione z szerszych ram prawnych”.
- <sup>15</sup> Wyrok TSUE z dnia 7 listopada 2019 r. w sprawach połączonych od C-105/18 do C-113/18 Asociación Española de la Industria Eléctrica (UNESA) i in. v. Administración General del Estado, EU:C:2019:935, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62018CJ0105>, dostęp: 22.05.2021, pkt 72 i 73 oraz 77, dalej: wyrok w sprawach połączonych UNESA i in.
- <sup>16</sup> Zob. zawiadomienie Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa, pkt 134. Trudno nie zauważyć, że są to po prostu elementy konstrukcyjne danego podatku (zob. W. Nykiel, w: *System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, L. Etel (red.) Warszawa 2010, s. 29).
- <sup>17</sup> Zob. wyrok TSUE z dnia 21 grudnia 2016 r. w sprawach połączonych C-164/15 P i C-165/15 P Komisja Europejska v. Aer Lingus Ltd i Ryanair Designated Activity Company, EU:C:2016:990, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62015CJ0164>, dostęp: 22.05.2021, pkt 52, dalej: wyrok w sprawach połączonych Aer Lingus i Ryanair; A. Bartosch, *EU-Beihilfenrecht. Kommentar*, München 2016, s. 110.
- <sup>18</sup> Zob. wyrok TSUE z dnia 16 marca 2021 r. w sprawie C-596/19 P Komisja Europejska v. Węgry, EU:C:2021:202, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62019CJ0596>, dostęp: 22.05.2021, pkt 51, dalej: wyrok w sprawie Komisja v. Węgry.
- <sup>19</sup> Zob. wyrok TSUE z dnia 20 grudnia 2017 r. w sprawie C-70/16 P Comunidad Autónoma de Galicia i Redes de Telecomunicación Galegas Retegal, SA (Retegal) v. Komisja Europejska, EU:C:2017:1002, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0070>, dostęp: 22.05.2021, pkt 61.
- <sup>20</sup> Zob. wyrok TSUE z dnia 21 grudnia 2016 r. w sprawach połączonych C-20/15 P i C21/15 P Komisja Europejska v. World Duty Free Group SA i in., EU:C:2016:981, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62015CJ0020>, dostęp: 22.05.2021, pkt 59, dalej: wyrok w sprawach połączonych World Duty Free i in.
- <sup>21</sup> Zob. zawiadomienie Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa, pkt 135, gdzie wskazuje się na „istotny cel tego systemu odniesienia”, ale nie wyjaśnia się, jaki to istotny cel ma być.
- <sup>22</sup> Wyrok TSUE z dnia 9 października 2014 r. w sprawie C-522/13 Ministerio de Defensa i Navantia SA v. Concello de Ferrol, EU:C:2014:2262, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62013CJ0522>, dostęp: 22.05.2021, pkt 40 (podatek od nieruchomości): „[...] w świetle celu polegającego na opodatkowaniu posiadania bądź korzystania z nieruchomości gruntowych”; dalej: wyrok w sprawie Ministerio de Defensa i Navantia.
- <sup>23</sup> Wyrok w sprawie ANGED, pkt 52 (podatek od szkód środowiskowych powodowanych przez sklepy wielkopowierzchniowe): „[...] podatek [...] został ustanowiony w celu wspierania ochrony środowiska i zagospodarowania przestrzennego. [...] jego pobór ma na celu skorygowanie i zrekompensowanie skutków, jakie ma dla środowiska naturalnego i ładu przestrzennego prowadzenie działalności przez wielkopowierzchniowe obiekty handlowe, wynikające w szczególności ze spowodowanego tą działalnością wzmożenia ruchu, a to poprzez włączenie prowadzących te obiekty przedsiębiorstw w finansowanie planów ochrony środowiska i poprawy infrastruktury”. W tej sprawie TSUE uwzględnił również „niefiskalny” cel danego podatku, skoro odniósł się do „celu wspierania ochrony środowiska i zagospodarowania przestrzennego”.
- <sup>24</sup> Wyrok w sprawach połączonych Paint Graphos i in., pkt 54: „[...] cel realizowany przez reżim podatku od osób prawnych, czyli opodatkowanie zysków osiągniętych przez spółki”.
- <sup>25</sup> Wyrok TSUE z dnia 4 czerwca 2015 r. w sprawie C-5/14 Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH v. Hauptzollamt Osnabrück, EU:C:2015:354, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62014CJ0005>, dostęp: 23.05.2021, pkt 78: „[...] podatek od wykorzystania paliwa jądrowego do przemysłowego wytwarzania energii elektrycznej w celu uzyskania wpływów podatkowych”; pkt 91: „[...] z tytułu jego wykorzystania do przemysłowego wytwarzania energii elektrycznej, bez rozróżnienia pochodzenia tego paliwa”; dalej: wyrok w sprawie Kernkraftwerke Lippe-Ems.

- <sup>26</sup> Wyrok TSUE z dnia 19 grudnia 2018 r. w sprawie C-374/17 Finanzamt B v. A-Brauerei, EU:C:2018:1024, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62017CJ0374>, dostęp: 23.05.2021, pkt 37: „[...] ramy odniesienia, w świetle których należy dokonać badania porównywalności, składają się z norm prawa niemieckiego w dziedzinie podatku od nabycia nieruchomości, które jako całość określają przedmiot lub zdarzenie powodujące podatek”; pkt 39: „[...] cel realizowany przez system podatkowy w odniesieniu do podatku od nabywania nieruchomości polega na objęciu podatkiem każdej zmiany podmiotu uprawnionego z tytułu praw (*Rechtsträgerwechsel*) odnoszących się do nieruchomości lub, innymi słowy, na tym, aby opodatkować każde przeniesienie prawa własności do nieruchomości z osoby fizycznej lub prawnej na inną osobę fizyczną lub prawną w rozumieniu prawa cywilnego”; dalej: wyrok w sprawie A-Brauerei.
- <sup>27</sup> Wyrok w sprawach połączonych UNESA i in., pkt 67.
- <sup>28</sup> Zob. C. Quigley, *EU State Aid Law and Policy*, Oxford 2015, s. 114: „Normally, the objective of a tax measure is to raise public finance. Thus, the objective of corporation tax is to tax company profits”. Autor ten odnotowuje wyrok w sprawie 3M Italia (pkt 27 – zapłata opłaty zastępczej celem zakończenia postępowania podatkowego; cel: skrócenie czasu trwania długotrwałych postępowań podatkowych) jako przykład nietypowego celu podatku niewpisującego się w normalne podejście TSUE (tamże, pkt 42; C. Quigley, dz. cyt., s. 115). Moim zdaniem ten wyrok nie jest tak odległy od typowego podejścia Trybunału Sprawiedliwości i nie przeczy samej zasadzie oceny, ponieważ i w wyroku w sprawie 3M Italia TSUE odnosił się do zdarzenia podatkowego na potrzeby danego podatku („o ile to postępowanie zostało zainicjowane skargą wniesioną w pierwszej instancji ponad dziesięć lat przed dniem wejścia w życie tego przepisu i administracja podatkowa przegrała sprawę w dwóch pierwszych instancjach”, tamże, pkt 41) w celu oceny istnienia różnicowania, wskazując, że nie istnieje różnicowanie podmiotów w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (tamże, pkt 42, 43).
- <sup>29</sup> Zob. np. wyrok w sprawie ANGED, pkt 32.
- <sup>30</sup> Tzw. przypadek „asymetrycznego” opodatkowania, zob. wyrok TSUE z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-526/04 Laboratoires Boiron SA v. Union de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d’allocations familiales (Urssaf) de Lyon, która wstąpiła w prawa i obowiązki Agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS), EU:C:2006:528, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62004CJ0526>, dostęp: 23.05.2021, pkt 34, 35 i 39.
- <sup>31</sup> Zob. np. wyrok TSUE z dnia 3 marca 2020 r. w sprawie C-323/18 Tesco-Global Áruházak Zrt. v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, EU:C:2020:140, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62018CJ0323>, dostęp: 23.05.2021, pkt 39.
- <sup>32</sup> Zob. wyrok TSUE z dnia 15 listopada 2011 r. w sprawach połączonych C-106/09 P i C-107/09 P Komisja Europejska v. Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej oraz Królestwo Hiszpanii v. Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, EU:C:2011:732, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62009CJ0106>, dostęp: 23.05.2021, pkt 93, 101, 104, dalej: wyrok w sprawach połączonych Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo.
- <sup>33</sup> Zdaniem TSUE zasadniczo skutki danego środka wsparcia przeważają nad formą, w której taki środek jest wprowadzany, a technika legislacyjna (czy bardziej ogólnie – forma interwencji państwowej) używana w tym zakresie nie jest decydująca (zob. np. wyrok w sprawie Kernkraftwerke Lippe-Ems, pkt 75; wyrok w sprawie MOL, pkt 86; wyrok TSUE z dnia 30 czerwca 2016 r. w sprawie C-270/15 P Królestwo Belgii v. Komisja Europejska, EU:C:2016:489, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62015CJ0270>, dostęp: 23.05.2021, pkt 40).  
Jednakże można zaobserwować rozbieżność co do odpowiedzi na pytanie, czy forma środka (tj. zastosowana technika prawodawcza albo ogólniej – sposób interwencji) zawsze nie może sama z siebie przesądzić o wyniku analizy selektywności.  
W wyroku w sprawach połączonych Aer Lingus i Ryanair TSUE wskazał w pkt 68, że „znaczenie mają wyłącznie skutki, jakie środek ten wywołuje”.  
W późniejszym wyroku w sprawie Dirk Andres w pkt 92 TSUE uznał już natomiast, że: „O ile [...] zastosowanie danej techniki legislacyjnej nie może pozwolić krajowym przepisom podatkowym na uniknięcie
- od razu kontroli przewidzianej przez traktat FUE w dziedzinie pomocy państwa, o tyle zastosowanie konkretnej techniki legislacyjnej nie jest też wystarczające do określenia właściwych ram odniesienia na potrzeby analizy warunku dotyczącego selektywności, **chyba że przeważą w decydujący sposób forma interwencji państwowych nad ich skutkami** [podkr. – Ł.S.]”.
- Moim zdaniem nie można wykluczyć, że selektywność byłaby możliwa do ustalenia, gdyby już sama forma środka przesądzała o uprzywilejowaniu niektórych przedsiębiorstw. Mogłoby tak być np. wtedy, gdyby pewne korzyści były przyznawane w formie zarządzeń (aktów prawa wewnętrznego), które nawet gdyby nie określały wprost adresata i były abstrakcyjno-generalne, to ze swojej natury dotyczyłyby nie wszystkich przedsiębiorstw, a tylko tych poddanych kierownictwu danego organu – zwłaszcza gdyby ów organ w drodze takich zarządzeń próbował przyznać dalej idącą korzyść danym przedsiębiorstwom w stosunku do prawa powszechnego.
- <sup>34</sup> Zob. np. wyrok TSUE z dnia 21 czerwca 2012 r. w sprawie C-452/10 P BNP Paribas i Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL) v. Komisja Europejska, EU:C:2012:366, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62010CJ0452>, dostęp: 23.05.2021, pkt 101, dalej: wyrok w sprawie BNP Paribas i Banca Nazionale del Lavoro.
- <sup>35</sup> Wyrok w sprawie P Oy, pkt 14.
- <sup>36</sup> Wyrok w sprawie MOL, pkt 61.
- <sup>37</sup> Wyrok w sprawie A-Brauerei, pkt 48.
- <sup>38</sup> Wyrok TSUE z dnia 8 września 2011 r. w sprawie C-279/08 P Komisja Europejska v. Królestwo Niderlandów, EU:C:2011:551, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62008CJ0279>, dostęp: 23.05.2021, pkt 62, dalej: wyrok w sprawie Komisja v. Królestwo Niderlandów.
- <sup>39</sup> Wyrok w sprawach połączonych Paint Graphos i in., pkt 64.
- <sup>40</sup> Wyrok w sprawach połączonych World Duty Free i in., pkt 58 i 60; wyrok w sprawie P Oy, pkt 22 i 29. Nie wiadomo bliżej, dlaczego Trybunał Sprawiedliwości nie stosuje spójnej terminologii w swoim orzecznictwie. Nie przyczynia się to do jasności jego wyводу orzeczniczego.
- <sup>41</sup> Zawiadomienie Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa, pkt 138.
- <sup>42</sup> Zob. wyrok w sprawach połączonych Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, pkt 146; *European Union Law of State Aid*, K. Bacon (red.), Oxford 2017, s. 70.
- <sup>43</sup> Wyrok w sprawie BNP Paribas i Banca Nazionale del Lavoro, pkt 104.
- <sup>44</sup> Wyrok TSUE z dnia 10 stycznia 2006 r. w sprawie C-222/04 Ministero dell’Economia e delle Finanze v. Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato i Cassa di Risparmio di San Miniato SpA, EU:C:2006:8, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62004CJ0222>, dostęp: 23.05.2021, pkt 137.
- <sup>45</sup> Wyrok TSUE z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-172/03 Wolfgang Heiser v. Finanzamt Innsbruck, EU:C:2005:130, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62003CJ0172>, dostęp: 23.05.2021, pkt 12, 46 i 49.
- <sup>46</sup> Wyrok TSUE z dnia 15 grudnia 2005 r. w sprawie C-148/04 Unicredito Italiano SpA v. Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova 1, EU:C:2005:774, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62004CJ0148>, dostęp: 23.05.2021, pkt 51.
- <sup>47</sup> Wyrok w sprawie Komisja v. Królestwo Niderlandów, pkt 75; wyrok w sprawie British Aggregates Association, pkt 92 (bez uszczerbku dla ewentualnej zgodności takiej pomocy z rynkiem wewnętrznym na zasadach określonych w art. 107 ust. 3 TFUE lub w prawie wtórnym).
- <sup>48</sup> Wyrok w sprawie P Oy, pkt 28 i 29.
- <sup>49</sup> Wyrok w sprawie Ministerio de Defensa i Navantia, pkt 44.
- <sup>50</sup> Wyrok TSUE z dnia 27 czerwca 2017 r. w sprawie C-74/16 Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania v. Ayuntamiento de Getafe, EU:C:2017:496, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0074>, dostęp: 23.05.2021, pkt 67-72, zwłaszcza pkt 69, względem jednostek organizacyjnych Kościoła rzymskokatolickiego.
- <sup>51</sup> Wyrok TSUE z dnia 4 marca 2021 r. w sprawie C-362/19 P Komisja Europejska v. Fútbol Club Barcelona, EU:C:2021:169, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62019CJ0362>, dostęp: 23.05.2021, pkt 127.
- <sup>52</sup> Wyrok w sprawach połączonych Paint Graphos i in., pkt 71.
- <sup>53</sup> Tj. „[...] całkowite zwolnienie z tego podatku przysługujące zbiorczym obiektom handlowym oraz indywidualnym obiektom handlowym zajmującym się sprzedażą artykułów ogrodniczych, pojazdów, materiałów budowlanych i maszyn przemysłowych oraz zaopatrzeniem

- dla przemysłu, jak również obniżenie o 60% podstawy obliczania wymiaru tego podatku w przypadku tych obiektów, których działalność polega na sprzedaży mebli, artykułów sanitarnych, drzwi i okien oraz artykułów do majsterkowania”, wyrok w sprawie ANGED, pkt 57. Zob. też tamże, pkt 59 i 60.
- <sup>54</sup> Na marginesie można dodać, że taka myśl Trybunału Sprawiedliwości jest moim zdaniem niespójna z poprzednim orzecznictwem (do którego ww. wyrok się nie odwołuje), a jeśli dane przedsiębiorstwa działają inaczej względem danego systemu odniesienia i celu, który nie jest zewnętrzny dla takiego systemu (podatku), to należałoby raczej uznać, że takie podmioty nie są w porównywalnej sytuacji z innymi objętymi danym systemem (a więc środek nie jest *prima facie* selektywny), zamiast upatrywać uzasadnienia na „trzecim” etapie analizy. Nie ma w mojej ocenie wymogu, aby dany system odniesienia (podatek) obejmował jednorodną kategorię podmiotów lub jeden sektor działalności gospodarczej na potrzeby ram odniesienia (zob. wyrok w sprawach połączonych *World Duty Free i in.*, pkt 80, gdzie TSUE przyznaje wprost, że środek może obejmować różne sektory).
- <sup>55</sup> Wyrok w sprawie *A-Brauerei*, pkt 51 i 52.
- <sup>56</sup> Wyrok w sprawach połączonych *Paint Graphos i in.*, pkt 75. Jak się wydaje jednak w momencie pisania tej pracy w świetle stanu orzecznictwa, Trybunał Sprawiedliwości nie rozwinął od tego czasu tego wątku orzeczniczego ponad owo stwierdzenie.
- <sup>57</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1293 ze zm., dalej: ustawa z dnia 6 lipca 2016 r.
- <sup>58</sup> Zob. decyzja Komisji (UE) 2018/160 z dnia 30 czerwca 2017 r. w sprawie pomocy państwa SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) wdrożonej przez Polskę w odniesieniu do podatku od sprzedaży detalicznej (notyfikowana jako dokument nr C (2017) 4449), Dz. Urz. UE L 29 z 1.02.2018, s. 38, a także decyzje o wszczęciu formalnej procedury dochodzenia i o nakazie zawieszenia pomocy (Dz. Urz. UE C 406 z 4.11.2016, s. 76).
- <sup>59</sup> EU:T:2019:338, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62016TJ0836>, dostęp: 23.05.2021.
- <sup>60</sup> Tamże, pkt 102. Jak wskazałem we wcześniejszej glosie przy omawianiu tego wyroku Sądu, z akt sprawy wynika, że Komisja umyślnie nie uwzględniła uwag strony polskiej na temat ram odniesienia i natury tego podatku, czyli nie weszła w realny dialog z RP jako stroną postępowania.
- <sup>61</sup> Odwołanie wniesione w dniu 2 lipca 2019 r. przez Komisję Europejską od wyroku Sądu (dziewiąta izba w składzie powiększonym) z 16 maja 2019 r. w sprawach połączonych T-836/16 i T-624/17, Rzeczpospolita Polska/Komisja Europejska (Sprawa C-562/19 P) (2019/C 328/33), Dz. Urz. UE C 328 z 30.09.2019, s. 29, tiret pierwsze.
- <sup>62</sup> Opinia Rzecznik Generalnej Juliane Kokott przedstawiona w dniu 15 października 2020 r. Sprawa C-562/19 P Komisja Europejska przeciwko Rzeczypospolitej Polskiej, ECLI:EU:C:2020:834, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX%3A62019CC0562>, dostęp: 23.05.2021. RG rekomendowała oddalenie odwołania Komisji w całości.
- <sup>63</sup> Wyrok w sprawie *Komisja v. Polska*, pkt 38 i 39 oraz 42, z zastrzeżeniem ewentualnej harmonizacji danej dziedziny (pkt 38 *ab initio*).
- <sup>64</sup> Zawiadomienie Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa, pkt 134 i 139.
- <sup>65</sup> Wyrok w sprawie *Komisja v. Polska*, pkt 44. Można odnotować, że TSUE przyjął istnienie stawki 0%, która nie jest przewidziana wprost w ustawie z dnia 6 lipca 2016 r. (zob. art. 9), traktując element przedmiotu opodatkowania nieobjęty podstawą opodatkowania (kwota miesięcznych przychodów ze sprzedaży detalicznej do kwoty 17 mln zł włącznie, bez uwzględniania podatku od towarów i usług) jako „stawkę 0%”.
- <sup>66</sup> Wyrok w sprawie *Komisja v. Polska*, pkt 46, 55 i 56.
- <sup>67</sup> Tamże, pkt 41; wyrok w sprawie *Komisja v. Węgry*, pkt 47.
- <sup>68</sup> Wyrok w sprawie *Komisja v. Polska*, pkt 41 *in fine*; wyrok w sprawie *Komisja v. Węgry*, pkt 47 *in fine*.
- <sup>69</sup> Tak K. Lenaerts, I. Maselis, K. Gutman, *EU Procedural Law*, Oxford 2015, s. 415.
- <sup>70</sup> Rozporządzenie Rady (UE) 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Dz. Urz. UE L 248 z 24.09.2015, s. 9, dalej: rozporządzenie 2015/1589.
- <sup>71</sup> Mimo że rozporządzenie 2015/1589 lub art. 108 ust. 2 TFUE wyraźnie nie przewidują takiej decyzji, zob. np. Commission Decision of 26.5.2020 on the measures SA.39990 – (2016/C) (ex 2016/NN) (ex 2014/FC) (ex 2014/CP) – implemented by Belgium for Ducatt nv, Brussels, 26.05.2020, C(2020) 3287 final, [https://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases1/202026/264350\\_2167146\\_240\\_2.pdf](https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases1/202026/264350_2167146_240_2.pdf), dostęp: 23.05.2021.
- <sup>72</sup> Na przykład na jeszcze niezbadany wątek asymetryczności podatku albo na nie w pełni zbadany wątek umyślnego wytyczenia ram odniesienia.
- <sup>73</sup> Zob. R. Barents, *Remedies and Procedures before the EU Courts*, Aalphen aan den Rijn 2016, s. 203.
- <sup>74</sup> Wyrok w sprawie *Komisja v. Polska*, pkt 44.
- <sup>75</sup> A. Bartosiewicz, *Podatek od sprzedaży detalicznej. Czy na pewno można już grać fanfary?*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 8, s. 9.

## Bibliografia

## Literatura

- Barents R., *Remedies and Procedures before the EU Courts*, Aalphen aan den Rijn 2016.
- Bartosch A., *EU-Beihilfenrecht. Kommentar*, München 2016.
- Bartosiewicz A., *Podatek od sprzedaży detalicznej. Czy na pewno można już grać fanfary?*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 8.
- European Union Law of State Aid*, K. Bacon (red.), Oxford 2017.
- Lenaerts K., Maselis I., Gutman K., *EU Procedural Law*, Oxford 2015.
- Quigley C., *European State Aid Law and Policy*, Oxford 2015.
- System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, L. Etel (red.), Warszawa 2010.

## Akty prawne

- Commission Decision of 26.5.2020 on the measures SA.39990 – (2016/C) (ex 2016/NN) (ex 2014/FC) (ex 2014/CP) – implemented by Belgium for Ducatt nv, Brussels, 26.05.2020, C(2020) 3287 final, [https://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases1/202026/264350\\_2167146\\_240\\_2.pdf](https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases1/202026/264350_2167146_240_2.pdf), dostęp: 23.05.2021.
- Decyzja Komisji (UE) 2018/160 z dnia 30 czerwca 2017 r. w sprawie pomocy państwa SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) wdrożonej przez Polskę w odniesieniu do podatku od sprzedaży detalicznej (notyfikowana jako dokument nr C (2017) 4449), Dz. Urz. UE L 29 z 1.02.2018, s. 38.
- Decyzja Komisji (UE) 2021/69 z dnia 24 lutego 2020 r. w sprawie pomocy państwa SA.43549 (2017/C) (ex2017/FC) (ex.2016/NN) (ex.2015/EO) wdrożonej przez Rumunię na rzecz CFR Marfă (notyfikowana jako dokument nr C (2020) 1115), Dz. Urz. UE L 32 z 29.01.2021, s. 1.
- Rozporządzenie Rady (UE) 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Dz. Urz. UE L 248 z 24.09.2015, s. 9.
- Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 47.
- Ustawa z dnia 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1293 ze zm.
- Zawiadomienie Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (2016/C 262/01), Dz. Urz. UE C 262 z 19.07.2016, s. 1.

## Orzecznictwo

- Wyrok Sądu z dnia 16 maja 2019 r. w sprawach połączonych T-836/16 i T-624/17 Rzeczpospolita Polska v. Komisja Europejska, EU:T:2019:338, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62016TJ0836>, dostęp: 23.05.2021.
- Wyrok TSUE z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-172/03 Wolfgang Heiser v. Finanzamt Innsbruck, EU:C:2005:130, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62003CJ0172>, dostęp: 23.05.2021.
- Wyrok TSUE z dnia 3 marca 2021 r. w sprawach połączonych C-434/19 i C-435/19 Poste Italiane SpA v. Riscossione Sicilia SpA agente riscossione per la provincia di Palermo e delle altre provincie siciliane oraz Agenzia delle entrate – Riscossione v. Poste Italiane SpA, EU:C:2021:162, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62019CJ0434>, dostęp: 22.05.2021.
- Wyrok TSUE z dnia 3 marca 2020 r. w sprawie C-323/18 Tesco-Global Áruházak Zrt. v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság, EU:C:2020:140, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62018CJ0323>, dostęp: 23.05.2021.
- Wyrok TSUE z dnia 4 czerwca 2015 r. w sprawie C-5/14 Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH v. Hauptzollamt Osnabrück, EU:C:2015:354, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62014CJ0005>, dostęp: 23.05.2021.



- Wyrok TSUE z dnia 4 czerwca 2015 r. w sprawie C-15/14 P Komisja Europejska v. MOL Magyar Olaj- és Gázipari Nyrt, EU:C:2015:362, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62014CJ0015>, dostęp: 22.05.2021.
- Wyrok TSUE z dnia 4 marca 2021 r. w sprawie C-362/19 P Komisja Europejska v. Fútbol Club Barcelona, EU:C:2021:169, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62019CJ0362>, dostęp: 23.05.2021.
- Wyrok TSUE z dnia 6 września 2006 r. w sprawie C-88/03 Republika Portugalska v. Komisja Wspólnot Europejskich, EU:C:2006:511, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62003CJ0088>, dostęp: 22.05.2021.
- Wyrok TSUE z dnia 7 listopada 2019 r. w sprawach połączonych od C-105/18 do C-113/18 Asociación Española de la Industria Eléctrica (UNESA) i in. v. Administración General del Estado, EU:C:2019:935, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:-62018CJ0105>, dostęp: 22.05.2021.
- Wyrok TSUE z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-526/04 Laboratoires Boiron SA v. Union de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales (Urssaf) de Lyon, która wstąpiła w prawa i obowiązki Agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS), EU:C:2006:528, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62004CJ0526>, dostęp: 23.05.2021.
- Wyrok TSUE z dnia 8 września 2011 r. w sprawach połączonych od C-78/08 do C-80/08 Ministero dell'Economia e delle Finanze i in. v. Paint Graphos Soc. coop. arl i in., EU:C:2011:550, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62008CJ0078>, dostęp: 22.05.2021.
- Wyrok TSUE z dnia 8 września 2011 r. w sprawie C-279/08 P Komisja Europejska v. Królestwo Niderlandów, EU:C:2011:551, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62008CJ0279>, dostęp: 23.05.2021.
- Wyrok TSUE z dnia 9 czerwca 2011 r. w sprawach połączonych Comitato „Venezia vuole vivere” i in. v. Komisja Europejska, EU:C:2011:368, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:-62009CJ0071>, dostęp: 22.05.2021.
- Wyrok TSUE z dnia 9 października 2014 r. w sprawie C-522/13 Ministerio de Defensa i Navantia SA v. Concello de Ferrol, EU:C:2014:2262, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:-62013CJ0522>, dostęp: 22.05.2021.
- Wyrok TSUE z dnia 10 stycznia 2006 r. w sprawie C-222/04 Ministero dell'Economia e delle Finanze v. Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato i Cassa di Risparmio di San Miniato SpA, EU:C:2006:8, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62004CJ0222>, dostęp: 23.05.2021.
- Wyrok TSUE z dnia 11 września 2008 r. w sprawach połączonych C-428/06 do C-434/06 Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) i in. v. Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya i in., EU:C:2008:488, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62006CJ0428>, dostęp: 22.05.2021.
- Wyrok TSUE z dnia 14 września 2004 r. w sprawie C-276/02 Królestwo Hiszpanii v. Komisja Wspólnot Europejskich, EU:C:2004:521, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62002CJ0276>, dostęp: 22.05.2021.
- Wyrok TSUE z dnia 15 grudnia 2005 r. w sprawie C-148/04 Unicredito Italiano SpA v. Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova 1, EU:C:2005:774, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:-62004CJ0148>, dostęp: 23.05.2021.
- Wyrok TSUE z dnia 15 listopada 2011 r. w sprawach połączonych C-106/09 P i C-107/09 P Komisja Europejska v. Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej oraz Królestwo Hiszpanii v. Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, EU:C:2011:732, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62009CJ0106>, dostęp: 23.05.2021.
- Wyrok TSUE z dnia 16 marca 2021 r. w sprawie C-562/19 P Komisja Europejska v. Rzeczpospolita Polska, EU:C:2021:201, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62019CJ0562>, dostęp: 22.05.2021.
- Wyrok TSUE z dnia 16 marca 2021 r. w sprawie C-596/19 P Komisja Europejska v. Węgry, EU:C:2021:202, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62019CJ0596>, dostęp: 22.05.2021.
- Wyrok TSUE z dnia 18 lipca 2013 r. w sprawie C-6/12 P Oy, EU:C:2013:525, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62012CJ0006>, dostęp: 22.05.2021.
- Wyrok TSUE z dnia 19 grudnia 2018 r. w sprawie C-374/17 Finanzamt B v. A-Brauerei, EU:C:2018:1024, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62017CJ0374>, dostęp: 23.05.2021.
- Wyrok TSUE z dnia 20 grudnia 2017 r. w sprawie C-70/16 P Comunidad Autónoma de Galicia i Redes de Telecomunicación Galegas Retegal, SA (Retegal) v. Komisja Europejska, EU:C:2017:1002, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0070>, dostęp: 22.05.2021.
- Wyrok TSUE z dnia 21 czerwca 2012 r. w sprawie C-452/10 P BNP Paribas i Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL) v. Komisja Europejska, EU:C:2012:366, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62010CJ0452>, dostęp: 23.05.2021.
- Wyrok TSUE z dnia 21 grudnia 2016 r. w sprawach połączonych C-20/15 P i C21/15 P Komisja Europejska v. World Duty Free Group SA i in., EU:C:2016:981, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62015CJ0020>, dostęp: 22.05.2021.
- Wyrok TSUE z dnia 21 grudnia 2016 r. w sprawach połączonych C-164/15 P i C-165/15 P Komisja Europejska v. Aer Lingus Ltd i Ryanair Designated Activity Company, EU:C:2016:990, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62015CJ0164>, dostęp: 22.05.2021.
- Wyrok TSUE z dnia 21 grudnia 2016 r. w sprawie C-524/14 P Komisja Europejska v. Hansestadt Lübeck, dawniej Flughafen Lübeck GmbH, EU:C:2016:971, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62014CJ0524>, dostęp: 22.05.2021.
- Wyrok TSUE z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-487/06 P British Aggregates Association v. Komisja Wspólnot Europejskich i Zjednoczone Królestwo, EU:C:2008:757, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62006CJ0487>, dostęp: 22.05.2021.
- Wyrok TSUE z dnia 25 lipca 2018 r. w sprawie C-128/16 P Komisja Europejska v. Królestwo Hiszpanii i in., EU:C:2018:591, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0128>, dostęp: 22.05.2021.
- Wyrok TSUE z dnia 26 kwietnia 2018 r. w sprawie C-233/16 Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) v. Generalitat de Catalunya, EU:C:2018:280, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0233>, dostęp: 22.05.2021.
- Wyrok TSUE z dnia 26 października 2016 r. w sprawie C-211/15 P Orange v. Komisja Europejska, EU:C:2016:798, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62015CJ0211>, dostęp: 22.05.2021.
- Wyrok TSUE z dnia 27 czerwca 2017 r. w sprawie C-74/16 Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania v. Ayuntamiento de Getafe, EU:C:2017:496, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0074>, dostęp: 23.05.2021.
- Wyrok TSUE z dnia 28 czerwca 2018 r. w sprawie C-203/16 P Dirk Andres v. Komisja Europejska EU:C:2018:505, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0203>, dostęp: 22.05.2021.
- Wyrok TSUE z dnia 29 czerwca 1999 r. w sprawie C-256/97 Déménagements-Manutention Transport SA (DMT), EU:C:1999:332, Zb. Orz. 1999, s. I-03913.
- Wyrok TSUE z dnia 29 marca 2012 r. w sprawie C-417/10 Ministero dell'Economia e delle Finanze i Agenzia delle Entrate v. 3M Italia SpA, EU:C:2012:184, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62010CJ0417>, dostęp: 22.05.2021.
- Wyrok TSUE z dnia 30 czerwca 2016 r. w sprawie C-270/15 P Królestwo Belgii v. Komisja Europejska, EU:C:2016:489, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62015CJ0270>, dostęp: 23.05.2021.

#### Inne źródła

- Odwolanie wniesione w dniu 2 lipca 2019 r. przez Komisję Europejską od wyroku Sądu (dziewiąta izba w składzie powiększonym) z 16 maja 2019 r. w sprawach połączonych T-836/16 i T-624/17, Rzeczpospolita Polska/Komisja Europejska (Sprawa C-562/19 P) (2019/C 328/33), Dz. Urz. UE C 328 z 30.09.2019, s. 29.
- Opinia Rzecznik Generalnej Juliane Kokott przedstawiona w dniu 15 października 2020 r. Sprawa C-562/19 P Komisja Europejska przeciwko Rzeczpospolitej Polskiej, ECLI:EU:C:2020:834, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX%3A62019CC0562>, dostęp: 23.05.2021.
- Pomoc państwa – Polska. Pomoc państwa SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) – Podatek od sprzedaży detalicznej w Polsce. Zaproszenie do zgłaszania uwag zgodnie z art. 108 ust. 2 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (2016/C 406/04), Dz. Urz. UE C 406 z 4.11.2016, s. 76.