

**Downloaded via the EU tax law app / web**

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNA?U (pierwsza izba)

z dnia 26 kwietnia 2018 r.(\*)

Odes?anie prejudycjalne – Regionalny podatek obci??aj?cy wielkopowierzchniowe objekty handlowe – Swoboda przedsi?biorczo?ci – Ochrona ?rodowiska naturalnego i zagospodarowanie przestrzenne – Pomoc pa?stwa – ?rodek selektywny

W sprawach C?234/16 i C?235/16

maj?cych za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?one przez Tribunal Supremo (s?d najwy?szy, Hiszpania) postanowieniami z dnia 10 i 11 marca 2016 r., które wp?yn??y do Trybuna?u w dniu 25 kwietnia 2016 r., w post?powaniach:

**Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED)**

przeciwko

**Consejería de Economía y Hacienda del Principado de Asturias (C?234/16),**

**Consejo de Gobierno del Principado de Asturias (C?235/16),**

TRYBUNA? (pierwsza izba),

w sk?adzie: R. Silva de Lapuerta, prezes izby, C.G. Fernlund, J.C. Bonichot (sprawozdawca), A. Arabadjiev i E. Regan, s?dzio?owie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: L. Carrasco Marco, administrator,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn? i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 6 lipca 2017 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) przez J. Péreza-Bustamante Köstera i F. Löwhagena, abogados, oraz przez J.M. Villasante Garcí?, procurador,
- w imieniu Consejería de Economía y Hacienda del Principado de Asturias i Consejo de Gobierno del Principado de Asturias przez A. Roces Llanez?, letrada,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez N. Gossement, P. N?me?kov? oraz G. Luenga, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 9 listopada 2017 r.,

wydaje nast?puj?cy

## Wyrok

- 1 Niniejsze wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 49, 54 i art. 107 ust. 1 TFUE.
- 2 Wnioski te zostały przedstawione w ramach sporów, jakie zaistniały pomiędzy Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) z jednej strony a Consejería de Economía y Hacienda del Principado de Asturias (regionalnym ministerstwem gospodarki i finansów Księstwa Asturii, Hiszpania) i Consejo de Gobierno del Principado de Asturias (rządowej Księstwa Asturii) z drugiej strony w przedmiocie zgodności z prawem podatku, którym są obciążane wielkopowierzchniowe obiekty handlowe we wspólnocie autonomicznej Księstwa Asturii.

### Prawo hiszpańskie

- 3 W art. 21 Ley del Principado de Asturias 15/2002, de medidas presupuestarias, administrativas y fiscales (ustawie Księstwa Asturii nr 15/2002 o środkach budżetowych, administracyjnych i podatkowych) z dnia 27 grudnia 2002 r. (BOPA nr 301 z dnia 31 grudnia 2002 r.), w wersji mającej zastosowanie do spraw zawisłych w postępowaniach głównych (zwanej dalej „ustawą 15/2002”) ustanowiony został, począwszy od dnia 1 stycznia 2003 r., podatek od wielkopowierzchniowych obiektów handlowych (zwany dalej „IGEC”).
- 4 Ustawodawca w preambule ustawy nr 15/2002 wyjaśnił, że celem tego podatku jest przeniesienie na sklepy wielkopowierzchniowe negatywnych dla środowiska, ład przestrzennego i handlu miejskiego skutków ich działalności.
- 5 Zgodnie z art. 21 ust. 2 ustawy 15/2002 wpływy z poboru tego podatku przeznaczają się na „opracowanie i realizację programów mających na celu stworzenie wytycznych sektorowych dotyczących infrastruktury handlu detalicznego” oraz na „poprawę w zakresie ochrony środowiska i sieci infrastrukturalnych”.
- 6 Zgodnie z art. 21 ust. 3 ustawy 15/2002 podatek ten ma zastosowanie w przypadku indywidualnych i zbiorczych przedsięwzięć handlowych, których powierzchnia użytkowa wykorzystywana do ekspozycji i sprzedaży detalicznej wynosi co najmniej 4000 m<sup>2</sup>. Ten obowiązuje od dnia 1 stycznia 2005 r. próg wynosił wcześniej 2500 m<sup>2</sup>.
- 7 Zgodnie z brzmieniem art. 21 pkt 4 ustawy 15/2002 nie podlegają podatkowi IGEC wielkopowierzchniowe indywidualne obiekty handlowe zajmujące się wyłącznie sprzedażą artykułów ogrodniczych, pojazdów, materiałów budowlanych, maszyn i zaopatrzenia dla przemysłu, jeżeli ich powierzchnia użytkowa ekspozycji i sprzedaży detalicznej nie przekracza 10 000 m<sup>2</sup>.
- 8 Z art. 21 ust. 5 ustawy 15/2002 wynika, że podatnikami IGEC są właściciele wielkopowierzchniowych obiektów handlowych, niezależnie od tego, czy są one indywidualne, czy też zbiorcze, czyli właściciele lokalu lub też lokali stanowiących części składowe wielkopowierzchniowego przedsięwzięcia handlowego, które albo prowadzi działalność handlową bezpośrednio, albo oddaje te lokale do dyspozycji podmiotów trzecich celem prowadzenia przez nie tej działalności.
- 9 W art. 21 ust. 7 tej ustawy wyjaśniono szczegółowe zasady obliczania podstawy opodatkowania, w ramach którego uwzględniana jest między innymi gęstość zaludnienia na obszarze znajdującym się w promieniu 10 km od miejsca położenia danego obiektu handlowego.
- 10 Artykuł 21 ust. 11 ustawy 15/2002 stanowi, że należy podatek IGEC obliczać poprzez

zastosowanie w odpowiednim wypadku do kwoty podatku bonifikaty w wysokości 10% przewidzianej dla dużych obiektów handlowych znajdujących się poza skupiskami miejskimi, do których można dotrzeć co najmniej dwoma różnego rodzaju środkami transportu publicznego, jak również bonifikaty dla wielkopowierzchniowych obiektów handlowych realizujących projekty z zakresu ochrony środowiska uznane za odpowiednie przez organy administracji właściwe do spraw ochrony środowiska.

11 Poczynając od dnia 1 stycznia 2015 r. reżim prawny tego podatku został w podobnym brzmieniu zatwierdzony w decreto legislativo 1/2014, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de Tributos Propios (dekretom ustawodawczym 1/2014 zatwierdzającym przepisy ustawowe Księstwa Asturii w dziedzinie podatkowej) z dnia 23 lipca 2014 r. (BOPA nr 175 z dnia 29 lipca 2014 r.).

12 Punkt III preambuły tego dekretu odpowiada w istocie brzmieniu preambuły ustawy 15/2002, przy czym nie ma w nim mowy o negatywnym wpływie wielkopowierzchniowych obiektów handlowych na handel miejski.

### **Spory w postępowaniach gównych i pytania prejudycjalne**

13 W drodze ustawy 15/2002 ustanowiony został regionalny podatek obciężający wielkopowierzchniowe obiekty handlowe na całym obszarze wspólnoty autonomicznej Księstwa Asturii, mający na celu zrekompensowanie ewentualnego oddziaływania tych obiektów na środowisko, w szczególności na handel i tkankę miejską, i na środowisko. Decyzją z dnia 3 lipca 2003 r. regionalne ministerstwo gospodarki i finansów Księstwa Asturii zatwierdziło modele formularzy zgłoszenia rejestracji, zmiany i wykreślenia z rejestru w zakresie podatku IGEC. W dniu 11 listopada 2009 r. rada rzędowa Księstwa Asturii zatwierdziła dotyczącego podatku IGEC rozporządzenie w drodze decreto 139/2009, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales (dekretu 139/2009 zatwierdzającego rozporządzenie w sprawie podatku od sklepów wielkopowierzchniowych, BOPA nr 273 z dnia 25 listopada 2009 r.).

14 W 2003 r. ANGED, krajowe stowarzyszenie zrzeszające sklepy wielkopowierzchniowe, wniosł do Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias (sądu najwyższego Księstwa Asturii, Hiszpania) skargę o stwierdzenie nieważności tej decyzji ze względu na jej niezgodność zarówno ze swobodą przedsiębiorczości, jak i prawem pomocy państwa.

15 W 2009 r. ANGED wniosł również do tego sądu skargę o stwierdzenie nieważności tego dekretu.

16 Sąd ten zawiesił wydanie orzeczeń w tych dwóch sprawach w oczekiwaniu na rozstrzygnięcie w przedmiocie zadanego Tribunal Constitucional (trybunałowi konstytucyjnemu, Hiszpania) pytania o zgodność ustawodawstwa w przedmiocie IGEC z konstytucją. Po tym jak Tribunal Constitucional (trybunał konstytucyjny) wyrokiem z dnia 10 kwietnia 2014 r. oddalił tę skargę, Tribunal Superior de Justicia de Asturias (sąd najwyższy Asturii) również oddalił wniesione przez ANGED skargi. Stowarzyszenie to zakwestionowało te wyroki przed Tribunal Supremo (sądem najwyższym, Hiszpania).

17 ANGED wniosł również do Komisji skargę odnośnie do ustanowienia IGEC i możliwości uznania zwolnień z tego podatku za pomoc państwa.

18 Pismem z dnia 28 listopada 2014 r. Komisja powiadomiła władze hiszpańskie, że po ponownym przeprowadzeniu wstępnej oceny reżimu IGEC stwierdza, iż istnieje możliwość uznania zwolnienia przyznanego niektórym oraz pewnym wyspecjalizowanym obiektom handlowym

za niezgodn? z rynkiem wewn?trznym pomoc pa?stwa i Królestwo Hiszpanii powinno znie?? lub te? zmieni? opodatkowanie IGEC.

19 W tej sytuacji Tribunal Supremo (s?d najwy?szy) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi, jednakowymi w sprawach C?234/16 i C?235/16:

„1) Czy art. 49 i 54 TFUE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeczne z nimi jest istnienie regionalnego podatku obci??aj?cego dzia?anie du?ych obiektów handlowych, których powierzchnia u?ytkowa ekspozycji i sprzeda?y detalicznej wynosi co najmniej 4000 m<sup>2</sup>, ze wzgl?du na wp?yw, jaki dzia?anie to mo?e wywiera? na ?ad przestrzenny, ?rodowisko naturalne i handel miejski w tym regionie, lecz maj?cego zastosowanie niezale?nie od tego, czy te obiekty handlowe znajduj? si? rzeczywi?cie na skonsolidowanym obszarze miejskim, i nak?adanego w praktyce przede wszystkim na przedsi?biorstwa z innych pa?stw cz?onkowskich, przy czym:

a) podatek ten nie ma zastosowania w przypadku podmiotu prowadz?cego indywidualne i zbiorcze obiekty handlowe, z których ka?dy ma powierzchni? u?ytkow? ekspozycji i sprzeda?y detalicznej nieprzekraczaj?c? 4000 m<sup>2</sup>, niezale?nie od tego, ile wynosi ta ??czna powierzchnia u?ytkowa wszystkich prowadzonych przez dany podmiot obiektów;

b) z podatku tego zwolnione s? du?e indywidualne obiekty handlowe o powierzchni u?ytkowej ekspozycji i sprzeda?y detalicznej nieprzekraczaj?cej 10 000 m<sup>2</sup>, je?li zajmuj? si? wy??cznie sprzeda?? artyku?ów ogrodniczych, pojazdów, materia?ów budowlanych, maszyn i zaopatrzenia dla przemys?u?

2) Czy art. 107 ust. 1 TFUE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e niedozwolon? pomoc pa?stwa w rozumieniu tego postanowienia stanowi nieopodatkowanie obowi?zuj?cym na obszarze Wspólnoty Autonomicznej Ksi?stwa Asturii podatkiem IGEC indywidualnych i zbiorczych obiektów handlowych, których powierzchnia u?ytkowa ekspozycji i sprzeda?y detalicznej nie przekracza 4000 m<sup>2</sup>, oraz du?ych indywidualnych obiektów handlowych, których powierzchnia u?ytkowa wykorzystywana do ekspozycji i sprzeda?y detalicznej nie przekracza 10 000 m<sup>2</sup>, je?li zajmuj? si? wy??cznie sprzeda?? artyku?ów ogrodniczych, pojazdów, materia?ów budowlanych, maszyn i zaopatrzenia dla przemys?u?”.

## **W przedmiocie pyta? prejudycjalnych**

W przedmiocie pytania pierwszego

20 W swoim pierwszym pytaniu s?d odsy?aj?cy pyta w istocie, czy art. 49 i 54 TFUE nale?y interpretowa? w ten sposób, i? wykluczaj? one istnienie obci??aj?cego wielkopowierzchniowe obiekty handlowe podatku takiego jak ten rozpatrywany w post?powaniach g?ównych,.

21 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem swoboda przedsi?biorczo?ci ma na celu zapewnienie korzystania z traktowania krajowego, w przyjmuj?cym pa?stwie cz?onkowskim, podmiotom innych pa?stw cz?onkowskich i sp?ókom, o których mowa w art. 54 TFUE, poprzez ustanowienie odnosz?cego si? do nich zakazu dyskryminacji ze wzgl?du na miejsce ich siedziby (zob. w szczególno?ci wyroki: z dnia 12 grudnia 2006 r., *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C?374/04, EU:C:2006:773, pkt 43; a tak?e z dnia 14 grudnia 2006 r., *Denkavit Internationaal i Denkavit France*, C?170/05, EU:C:2006:783, pkt 22).

22 W tym wzgl?dzie zabrania si? nie tylko jawnej dyskryminacji ze wzgl?du na siedzib? sp?óek, ale równie? wszelkich ukrytych form dyskryminacji, które poprzez stosowanie innych kryteriów rozr?niaj?cych powoduj? de facto ten sam skutek (wyrok z dnia 5 lutego 2014 r., *Hervis*

Sport-és Divatkereskedelmi, C?385/12, EU:C:2014:47, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

23 Ponadto ustanowienie obowi?zkowego ?wiadczenia pieni??nego, w ramach którego przewidziane zosta?o kryterium rozró?niaj?ce, pozornie obiektywne, lecz de facto stawiaj?ce w gorszej sytuacji – z uwagi na ich cechy charakterystyczne – spółki maj?ce siedzib? w innych pa?stwach cz?onkowskich znajduj?ce si? w sytuacji porównywalnej do tej, w której znajduj? si? spółki maj?ce siedzib? w pa?stwie cz?onkowskim opodatkowania, stanowi zakazan? w art. 49 i 54 TFUE dyskryminacj? po?redni? ze wzgl?du na siedzib? tych spółek (zob. podobnie wyrok z dnia 5 lutego 2014 r., Hervis Sport-és Divatkereskedelmi, C?385/12, EU:C:2014:47, pkt 37–41).

24 W rozpatrywanym w post?powaniach g?ównym ustawodawstwie przewidziane zosta?o kryterium dotycz?ce powierzchni ekspozycji i sprzeda?y obiektu handlowego, które nie wi??e si? w ?aden sposób z ustanowieniem dyskryminacji bezpo?redniej.

25 Z przedstawionego Trybuna?owi materia?u dowodowego nie wynika te?, ?e kryterium to mia?oby w wi?kszo?ci przypadków stawia? w gorszej sytuacji obywateli innych pa?stw cz?onkowskich czy te? spółki maj?ce siedzib? w innych pa?stwach cz?onkowskich.

26 Wniosek taki nie wynika bowiem z danych przedstawionych przez ANGED w jego uwagach na pi?mie, dotycz?cych w swej istocie podatku od sklepów wielkopowierzchniowych ustanowionego we wspólnocie autonomicznej Katalonii. Wspólnota autonomiczna Ksi?stwa Asturii podnosi ponadto, ?e IGEC obci??a w istocie podatników hiszpa?skiego pochodzenia.

27 S?d odsy?aj?cy wyja?nia ponadto, ?e brakuje mu „wa?nych” informacji ?wiadczc?ych o ewentualnym istnieniu ukrytej dyskryminacji.

28 Tak wi?c na pierwsze pytanie s?du odsy?aj?cego nale?y odpowiedzie?, ?e art. 49 i 54 TFUE nale?y interpretowa? w ten sposób, i? nie wykluczaj? one istnienia obci??aj?cego wielkopowierzchniowe obiekty handlowe podatku takiego jak ten rozpatrywany w post?powaniu g?ównym.

W przedmiocie pytania drugiego

29 Poprzez swoje drugie pytanie s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy znamiona pomocy pa?stwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE ma podatek taki jak ten rozpatrywany w post?powaniu g?ównym, obci??aj?cy wielkopowierzchniowe obiekty handlowe w istocie w zale?no?ci od ich powierzchni ekspozycji i sprzeda?y, ze wzgl?du na to, i? zwolnione z niego s? obiekty, których powierzchnia sprzeda?y nie przekracza 4000 m<sup>2</sup>, oraz obiekty, których dzia?alno?? jest zwi?zana z ogrodnictwem, sprzeda?? pojazdów, materia?ów budowlanych, maszyn przemys?owych oraz zaopatrzenia dla przemys?u, których powierzchnia sprzeda?y nie przekracza 10 000 m<sup>2</sup>.

30 Do uznania danego ?rodka krajowego za „pomoc pa?stwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE wymagane jest spe?nienie wszystkich nast?puj?cych warunków. Po pierwsze, musi mie? miejsce interwencja pa?stwa lub za po?rednictwem zasobów pa?stwa. Po drugie, interwencja ta musi by? w stanie wp?yn?? na wymian? handlow? mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi. Po trzecie, interwencja ta musi przyznawa? beneficjentowi selektywn? korzy??. Po czwarte, musi ona zak?óca? konkurencj? lub grozi? jej zak?óceniem (zob. w szczególno?ci 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 53).

31 Je?li chodzi o podkre?lany przez Trybuna?em warunek dotycz?cy selektywno?ci korzy?ci, z utrwalonego orzecznictwa wynika, ?e ocena tego warunku wymaga ustalenia, czy w ramach danego systemu prawnego sporny ?rodek krajowy mo?e sprzyja? „niektórym przedsi?biorstwom

lub produkcji niektórych towarów” w porównaniu z innymi, znajdującymi się, w świetle celu przywiecziej tego systemu, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej i tym samym poddany odmiennemu traktowaniu, które może zostać w istocie uznane za „dyskryminacyjne” (zob. w szczególności 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 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 W odniesieniu w szczególności do środków krajowych przyznających korzyści podatkowej należy przypomnieć, że środek tego rodzaju, który mimo iż nie wiąże się z przeniesieniem zasobów państwowych, stawia beneficjentów w sytuacji korzystniejszej od sytuacji innych podatników, może przysparzać selektywnej korzyści beneficjentom i tym samym stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Natomiast pomocy takiej w rozumieniu tego postanowienia nie stanowi korzyść podatkowa wynikająca z przepisu ogólnego, mającego zastosowanie bez zróżnicowania do wszystkich podmiotów gospodarczych (zob. wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 56).

33 W tym względzie w celu uznania krajowego środka podatkowego za „selektywny” należy najpierw zidentyfikować powszechny lub „normalny” system podatkowy obowiązujący w danym państwie członkowskim, a następnie wykazać, że dany środek stanowi odstępstwo od owego powszechnie obowiązującego systemu, jako że wprowadza on zróżnicowanie wśród podmiotów gospodarczych znajdujących się, w świetle celu realizowanego za pomocą tego powszechnie obowiązującego systemu, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (zob. w szczególności 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 57 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 Należy również przypomnieć, że ramy stanowiące punkt odniesienia dla oceny selektywności środka nie muszą pokrywać się z terytorium państwa członkowskiego, lecz może je stanowić obszar, na którym dany organ władzy regionalnej lub lokalnej wykonuje przyznane mu w konstytucji lub w ustawie uprawnienia. Ma to miejsce w szczególności wówczas, gdy taki organ regionalny lub lokalny posiada status prawny i faktyczny dający mu w stosunku do rządu centralnego państwa członkowskiego autonomię wystarczającą, by dzięki przyjmowanym środkom ta jednostka, a nie rząd centralny, odgrywała podstawową rolę w określeniu politycznego i gospodarczego środowiska, w którym działają przedsiębiorstwa [zob. podobnie wyrok z dnia 11 września 2008 r., Union General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) i in., od C-428/06 do C-434/06, EU:C:2008:488, pkt 47–50 i przytoczone tam orzecznictwo].

35 Nie ma jednak znamion pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE środek wprowadzający rozróżnienie pomiędzy przedsiębiorstwami znajdującymi się, w świetle celu realizowanego przez rozpatrywany reżim prawny, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej i, co za tym idzie, mający a priori selektywny charakter, w wypadku gdy dane państwo członkowskie będzie w stanie wykazać, że zróżnicowanie to jest uzasadnione charakterem lub strukturą systemu, w który wpisuje się ten środek (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 58 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 Środek ustanawiający odstępstwo od stosowania ogólnego systemu podatkowego można uzasadnić charakterem lub ogólną strukturą systemu podatkowego, jeżeli zainteresowane państwo członkowskie może wykazać, że środek ten wynika bezpośrednio z podstawowych i przewodnich zasad systemu podatkowego tego państwa. W tym względzie należy dokonać rozróżnienia pomiędzy celami przypisanymi szczególnemu systemowi podatkowemu oraz wobec niego zewnętrznymi a mechanizmami stanowiącymi nieodłączną część tego systemu podatkowego, które są niezbędne dla osiągnięcia tych celów (wyrok z dnia 6 września 2006 r.,

Portugalia/Komisja, C-88/03, EU:C:2006:511, pkt 81).

37 Należy też przypomnieć, że o ile dla udowodnienia selektywności rodzaju podatkowego nie zawsze konieczne jest, by rodzaj ten miał charakter odstępowstwa od powszechnego systemu podatkowego, o tyle okoliczności, że ma on taki charakter, jest zdecydowanie istotna dla tego celu, gdy wynika z niej, iż odróżnia się dwie kategorie podmiotów gospodarczych, które są a priori poddane zróżnicowanemu traktowaniu, czyli podmioty gospodarcze objęte rodzajem stanowiącym odstępowstwo oraz podmioty gospodarcze, które nadal podlegają powszechnemu systemowi podatkowemu, mimo że kategorie te znajdują się w świetle celu przywołanego wspomnianemu systemowi w porównywalnej sytuacji (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 77).

38 W odniesieniu do ustawodawstwa rozpatrywanego w postępowaniach głównych należy wskazać, że nie było przedmiotem prowadzonych przed Trybunałem dyskusji to, iż za terytorialne ramy odniesienia należy przyjąć terytorium wspólnoty autonomicznej Księżstwa Asturii.

39 Ponadto choć kryterium związane z powierzchnią ekspozycji i sprzedażą nie jawi się formalnie jako ustanawiające odstępowstwo od danych ram prawnych odniesienia, skutkuje ono jednak wykluczeniem z zakresu zastosowania tego podatku obiektów handlowych o powierzchni ekspozycji i sprzedażą nieprzekraczającej 4000 m<sup>2</sup>. Tak więc IGEC nie różni się od podatku regionalnego, który obciąża obiekty handlowe o przekraczającej pewien próg powierzchni ekspozycji i sprzedażą.

40 Artykuł 107 ust. 1 WE definiuje za interwencje państwa w zależności od ich skutków, a zatem – niezależnie od zastosowanych technik (wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r., Komisja/Włochy, C-369/06, EU:C:2008:757, pkt 89).

41 Nie można więc a priori wykluczyć, że stosowanie tego rodzaju kryterium w praktyce stawia w bardziej korzystnej sytuacji „niektóre przedsiębiorstwa lub produkcję niektórych towarów” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, zmniejszając ich obciążenie w stosunku do tego, któremu podlegają podmioty obciążone podatkiem rozpatrywanym w postępowaniach głównych.

42 To w tym kontekście należy więc ustalić, czy wykluczone w ten sposób z zastosowania tego podatku obiekty handlowe znajdują się w sytuacji porównywalnej do tej, w której znajdują się obiekty nim obciążone.

43 W ramach tej analizy należy uwzględnić, że w braku regulowań unijnych w tej dziedzinie to do kompetencji państw członkowskich lub posiadających wystarczającą autonomię podatkową jednostek niższego rzędu niż państwo należy określanie podstaw opodatkowania oraz rozkładanie obciążenia podatkowego między różne czynniki produkcji i różne sektory gospodarki (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 97).

44 Jak bowiem przypomina Komisja w pkt 156 komunikatu w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. 2016, C 262, s. 1), „[p]aństwa członkowskie mogą swobodnie wybrać taką politykę gospodarczą, jaką uważają za najodpowiedniejszą, a przede wszystkim mogą według własnego uznania rozkładać obciążenie podatkowe na różne czynniki produkcji [...] zgodnie z prawem unijnym”.

45 Z dostarczonych przez sąd odsyłający informacji wynika, że podatek rozpatrywany w postępowaniu głównym został ustanowiony w celu wspierania ochrony środowiska i terenu przestrzennego. Z informacji tych wynika, że jego pobór ma na celu skorygowanie i zrekompensowanie skutków, jakie ma dla środowiska naturalnego i terenu przestrzennego

prowadzenie działalności w wielkopowierzchniowych obiektach handlowych, wynikające w szczególności ze spowodowanego tym działalnością wzmożenia ruchu, a to poprzez zwiększenie prowadzących te obiekty przedsiębiorstw w finansowanie planów ochrony środowiska i poprawy infrastruktury.

46 W tym względzie nie można zakwestionować tego, że wpływ, jaki jest wywierany przez obiekty handlowe na środowisko, zależy w znacznej mierze od ich rozmiarów. Im większa jest bowiem powierzchnia sprzedaży, tym większy jest napływ klientów, co znajduje odbicie w zwiększonym (negatywnym) wpływie na środowisko naturalne. Wynika z tego, że kryterium oparte na progowej wielkości powierzchni, takie jak to przyjęte w rozpatrywanym w postępowaniach głównych ustawodawstwie krajowym i mające na celu wprowadzenie rozróżnienia pomiędzy przedsiębiorstwami w zależności od skali wywieranego przez nie wpływu, jest spójne z realizowanymi celami.

47 Oczywiście jest również to, że otwarcie takich placówek stanowi, niezależnie od tego, gdzie są one położone, szczególne wyzwanie w kategoriach zagospodarowania przestrzennego (zob. analogicznie wyrok z dnia 24 marca 2011 r., Komisja/Hiszpania, C-400/08, EU:C:2011:172, pkt 80).

48 Jeżeli chodzi o ustalenie wysokości tego progu, leży ono w gestii ustawodawcy i opiera się na zbilansowanej ocenie natury technicznej, podlegającej tylko ograniczonej kontroli sądowej Trybunału. W tych ramach nie ma więc powodu, aby uznać, że przyjęte progi: początkowo 2500 m<sup>2</sup>, a następnie – 4000 m<sup>2</sup>, są w oczywisty sposób niewłaściwe w stosunku do realizowanych celów.

49 W tych okolicznościach kryterium obciążenia podatkiem oparte na powierzchni sprzedaży przedsiębiorstwa, takie jak to rozpatrywane w sprawach zawisłych w postępowaniach głównych, wprowadza rozróżnienie pomiędzy kategoriami przedsiębiorstw prowadzących obiekty nieznajdującymi się w sytuacji porównywalnej z punktu widzenia tych celów.

50 Tak więc zwolnienia podatkowego obejmującego znajdujące się na obszarze wspólnoty autonomicznej Księstwa Asturii obiekty handlowe, których powierzchnia sprzedaży nie przekracza pewnego progu, nie można uznać za przysparzające prowadzącym te obiekty przedsiębiorstwom selektywnej korzyści i, co za tym idzie, zwolnienie to nie może stanowić pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

51 Sąd odsyłający zadaje też pytanie dotyczące innych cech charakterystycznych podatku rozpatrywanego w postępowaniach głównych. Zastanawia się on, czy zwolnienie podatkowe dla obiektów handlowych o powierzchni sprzedaży detalicznej nieprzekraczającej 10 000 m<sup>2</sup>, jeżeli prowadzą one wyłącznie sprzedaż artykułów ogrodniczych, pojazdów, materiałów budowlanych, maszyn i zaopatrzenia dla przemysłu, ma znamiona korzyści przysparzanej prowadzącym te obiekty przedsiębiorstwom.

52 Należy podnieść, że środek ten ma charakter odstąpienia od ustanowionych w przypadku tego szczególnego opodatkowania ram odniesienia.



53 Wspólnota autonomiczna Ksi?stwa Asturii w swych uwagach pisemnych podnosi, ?e prowadzenie dzia?alno?ci w takich obiektach handlowych z natury rzeczy wymaga znacznych powierzchni sprzeda?y i powierzchni magazynowych. Wyrz?dzone przez nie szkody w ?rodowisku naturalnym i ?adzie przestrzennym podlegaj? ocenie, w ramach której za punkt odniesienia przyjmuje si? pewien szczególny próg, odpowiadaj?cy jednak w zasadzie progowi przyj?temu w odniesieniu do prowadzonej przez obj?te podatkiem objekty dzia?alno?ci w zakresie handlu detalicznego.

54 Czynniki taki mo?e uzasadnia? wprowadzenie przez zakwestionowane w post?powaniu ustawodawstwo rozró?nienia, które, co za tym idzie, nie poci?ga za sob? przyznania selektywnej korzy?ci tym przedsi?biorstwom prowadz?cym objekty handlowe, których dotyczy. W ka?dym jednak wypadku to do s?du odsy?aj?cego nale?e? b?dzie zbadanie tego, czy tak w?a?nie jest.

55 Uwzgl?dniaj?c powy?sze, na pytanie drugie nale?y odpowiedzie?, ?e nie ma znamion pomocy pa?stwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE podatek taki jak ten rozpatrywany w post?powaniach g?ównych, obci??aj?cy wielkopowierzchniowe objekty handlowe w istocie w zale?no?ci od ich powierzchni sprzeda?y, w zakresie, w jakim zwolnione s? z niego objekty, których powierzchnia sprzeda?y nie przekracza 4000 m<sup>2</sup>. Taki podatek nie ma te? znamion pomocy pa?stwa w rozumieniu tego postanowienia w zakresie, w jakim zwolnione s? z niego objekty prowadz?ce dzia?alno?? w sektorze ogrodnictwa, sprzeda?y pojazdów, materia?ów budowlanych, maszyn przemys?owych oraz zaopatrzenia dla przemys?u, których powierzchnia sprzeda?y nie przekracza 10 000 m<sup>2</sup>, je?li nie wywieraj? one tak negatywnego wp?ywu na ?rodowisko naturalne i ?ad przestrzenny jak objekty innego rodzaju, czego sprawdzenie nale?y jednak do s?du odsy?aj?cego.

### **W przedmiocie kosztów**

56 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (pierwsza izba) orzeka, co nast?puje:

- 1) **Artyku?y 49 i 54 TFUE nale?y interpretowa? w ten sposób, i? nie wykluczaj? one istnienia obci??aj?cego wielkopowierzchniowe objekty handlowe podatku takiego jak ten rozpatrywany w post?powaniach g?ównych.**
- 2) **Nie ma znamion pomocy pa?stwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE podatek taki jak ten rozpatrywany w post?powaniu g?ównym, obci??aj?cy wielkopowierzchniowe objekty handlowe w istocie w zale?no?ci od ich powierzchni sprzeda?y, w zakresie, w jakim zwolnione s? z niego objekty, których powierzchnia sprzeda?y nie przekracza 4000 m<sup>2</sup>. Taki podatek nie ma te? znamion pomocy pa?stwa w rozumieniu tego postanowienia w zakresie, w jakim zwolnione s? z niego objekty prowadz?ce dzia?alno?? w sektorze ogrodnictwa, sprzeda?y pojazdów, materia?ów budowlanych, maszyn przemys?owych oraz zaopatrzenia dla przemys?u, których powierzchnia sprzeda?y nie przekracza 10 000 m<sup>2</sup>, je?li nie wywieraj? one tak negatywnego wp?ywu na ?rodowisko naturalne i ?ad przestrzenny jak objekty innego rodzaju, czego sprawdzenie nale?y jednak do s?du odsy?aj?cego.**

Podpisy

\* Język postępowania: hiszpański.