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 obiekty handlowe – Swoboda przedsi?biorczo?ci – Ochrona ?rodowiska naturalnego i zagospodarowanie przestrzenne – Pomoc pa?stwa – ?rodek selektywny

W sprawach C?236/16 i C?237/16

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

Diputación General de Aragón,

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?dziowie,

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 la Diputación General de Aragón przez I. Susína Jiméneza Ignacia, letrado, oraz J.A. Moralesa Hernándeza-Sana, procurador,

– 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 dotycz? wyk?adni art. 49, 54 i art. 107 ust. 1 TFUE.

2 Wnioski te zosta?y przedstawione w ramach sporu, jakie zaistnia?y pomi?dzy Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) a Diputación General de Aragón (regionalnym rz?dem Aragonii, Hiszpania) w przedmiocie zgodno?ci z prawem podatku, którym s? obci??ane wielkopowierzchniowe obiekty handlowe we wspólnocie autonomicznej Aragonii.

Prawo hiszpa?skie

3 W Ley de las Cortes de Aragón 13/2005, de medidas fiscales y administrativas en materia de tributos cedidos y tributos propios de la Comunidad Autónoma de Aragón (ustawie parlamentu Aragonii 13/2005 o ?rodkach fiskalnych i administracyjnych dotycz?cych danin publicznych pobieranych przez wspólnot? autonomiczn? Aragonii) z dnia 30 grudnia 2005 r. (BOA nr 154 z dnia 31 grudnia 2005 r., zwanej dalej „ustaw? 13/2005”) ustanowiony zosta?, pocz?wszy od dnia 1 stycznia 2006 r., podatek od szkód ?rodowiskowych powodowanych przez sklepy wielkopowierzchniowe (zwany dalej „IDMGAV”).

4 W art. 28 ustawy 13/2005 wyja?niono, ?e podatek ten obci??a dzia?alno?? obiektów handlowych, poniewa? powoduje ona zwi?kszony ruch pojazdów i z tego wzgl?du wywiera negatywny wp?yw na ?rodowisko naturalne i ?ad przestrzenny we wspólnocie autonomicznej Aragonii.

5 W art. 29 ustawy 13/2005 wskazano, ?e obiekt handlowy uwa?a si? za wielkopowierzchniowy, je?li jego powierzchnia sprzeda?y dost?pna dla klientów przekracza 500 m2.

6 W art. 32 ustawy 13/2005 wyja?niono, ?e podatnikami IDMGAV s? podmioty „prowadz?ce dzia?alno?? handlow?, które powoduj? obci??one podatkiem szkody w ?rodowisku naturalnym”.

7 Artyku? 33 ustawy 13/2005 stanowi, ?e z podatku tego zwolnione s? obiekty handlowe, których podstawowa dzia?alno?? polega na sprzeda?y maszyn, pojazdów, narz?dzi i zaopatrzenia dla przemys?u; materia?ów budowlanych, artyku?ów sanitarnych, drzwi i okien w sprzeda?y wy??cznie dla przedsi?biorców; ro?lin dla ogrodnictwa i hodowli w sklepach szkó?karskich; mebli w wyspecjalizowanych indywidualnych przedsi?biorstwach tradycyjnych, pojazdów samochodowych w salonach koncesjonowanych sprzedawców i warsztatach oraz paliw i olejów nap?dowych dla pojazdów.

8 W art. 34 tej ustawy wyja?nione zosta?y szczegó?owe zasady obliczania podstawy opodatkowania, za? w jej art. 35 – szczegó?owe zasady obliczania tego podatku, w ramach których przewidziano mi?dzy innymi zastosowanie wspó?czynnika zwi?zanego z lokalizacj? obiektu, w przypadku gdy podstawa opodatkowania przekracza 2000 m2. Wynika z nich, ?e je?li ta podstawa opodatkowania nie przekracza 2000 m2, kwota nale?nego podatku wynosi 0.

9 Re?im prawny tego opodatkowania zosta? nast?pnie doprecyzowany w podobnie brzmi?cych przepisach rozporz?dzenia Decreto 1/2007 del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo parcial de la Ley 13/2005 (dekretu 1/2007 rz?du regionalnego Aragonii w sprawie zatwierdzenia rozporz?dzenia w przedmiocie cz??ciowego wykonania ustawy 13/2005 (BOA nr 8 z dnia 20 stycznia 2007 r., zwanego „dekretem 1/2007”).

Post?powania przed s?dami krajowymi i pytania prejudycjalne

10 W 2007 r. ANGED, krajowe stowarzyszenie zrzeszaj?ce sklepy wielkopowierzchniowe,

wnios?o do Tribunal Superior de Justicia de Aragón (s?du najwy?szego Aragonii, Hiszpania) skarg? o stwierdzenie niewa?no?ci dekretu 1/2007. Wcze?niej, w 2006 r., stowarzyszenie to wnios?o do tego s?du skarg? skierowan? przeciwko orden del Departamento de Economía, Hacienda y Empleo de la Diputación General de Aragón (rozporz?dzeniu ministerstwa finansów, gospodarki i zatrudnienia regionalnego rz?du Aragonii z dnia 12 maja 2006 r. (BOA nr 57 z dnia 22 maja 2006 r.), w którym zosta?y okre?lone przepisy konieczne do zastosowania ustanowionych w ustawie 13/2005 podatków na ochron? ?rodowiska oraz zatwierdzono formularze deklaracji nale?nego podatku, roz?o?enia go na cz??ci oraz jego rozliczania.

11 S?d ten zawiesi? wydanie orzecze? w tych dwóch sprawach w oczekiwaniu na rozstrzygni?cie w przedmiocie skarg wniesionych do Tribunal Constitucional (trybuna?u konstytucyjnego, Hiszpania) przez grup? pos?ów i rz?d hiszpa?ski w przedmiocie ustawy ustanawiaj?cej IDMGAV. Po tym jak Tribunal Constitucional (trybuna? konstytucjny) oddali? te skargi, Tribunal Superior de Justicia de Aragón (s?d najwy?szy Aragonii) oddali? skarg? wniesion? przez ANGED przeciwko dekretowi 1/2007 i cz??ciowo uwzgl?dni? skarg? skierowan? przeciwko rozporz?dzeniu z dnia 12 maja 2006 r. Stowarzyszenie to zakwestionowa?o te wyroki przed Tribunal Supremo (s?dem najwy?szym, Hiszpania).

12 ANGED wnios?o równie? do Komisji skarg? odno?nie do ustanowienia IDMGAV i mo?liwo?ci uznania zwolnie? z tego podatku za pomoc pa?stwa.

13 Pismem z dnia 28 listopada 2014 r. Komisja powiadomi?a w?adze hiszpa?skie, ?e, po przeprowadzeniu wst?pnej oceny re?imu IDMGAV, stwierdza, i? istnieje mo?liwo?? uznania zwolnienia przyznanego ma?ym oraz pewnym wyspecjalizowanym obiektom handlowym za niezgodn? z rynkiem wewn?trznym pomoc pa?stwa i Królestwo Hiszpanii powinno znie?? lub te? zmieni? to opodatkowanie.

14 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?236/16 i C?237/16:

„1) Czy art. 49 i 54 TFUE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeczne z nimi jest istnienie regionalnego podatku, który ma obci??a? szkody ?rodowiskowe powodowane wykorzystywaniem urz?dze? i elementów przeznaczonych do dzia?alno?ci przedsi?biorstw [obiektów] handlowych oraz generowanym przez nie ruchem w przypadku, gdy dysponuj? one znaczn? powierzchni? sprzeda?y i parkingu dla swych klientów, a ich powierzchnia sprzeda?y detalicznej [dost?pna dla klientów] przekracza 500 m², przy czym podatek ten jest wymagalny niezale?nie od tego, czy te przedsi?biorstwa [obiekty] handlowe znajduj? si? rzeczywi?cie na skonsolidowanym obszarze miejskim i jest nak?adany w praktyce przede wszystkim na przedsi?biorstwa z innych pa?stw cz?onkowskich, a ponadto:

a) nie ma zastosowania w przypadku podmiotu prowadz?cego indywidualne i zbiorcze przedsi?biorstwa [obiekty] handlowe, z których ka?de ma nieprzekraczaj?c? 500 m² powierzchni? sprzeda?y detalicznej, i to niezale?nie od tego, ile wynosi ta ??czna powierzchnia sprzeda?y detalicznej [dost?pnej dla klientów] wszystkich prowadzonych przez dany podmiot przedsi?biorstw; podatek ten nie ma te? zastosowania w przypadku, gdy niektóre z tych podmiotów przekraczaj? próg 500 m², lecz podstawa ich opodatkowania nie przekracza 2000 m2, podatek ten za? obci??a w rzeczywisto?ci podmioty prowadz?ce jeden tylko sklep o powierzchni sprzeda?y detalicznej [dost?pnej dla klientów] przekraczaj?cej te progi, a ponadto

b) z tego podatku zwolnione s? przedsi?biorstwa [obiekty] handlowe zajmuj?ce si? wy??cznie sprzeda?? maszyn, pojazdów, narz?dzi i zaopatrzenia dla przemys?u; materia?ów budowlanych, artyku?ów sanitarnych, drzwi i okien oraz wy??czn? sprzeda?? dla przedsi?biorców, a tak?e

sprzeda?? mebli w wyspecjalizowanych, indywidualnych przedsi?biorstwach tradycyjnych, sprzeda?? pojazdów samochodowych w salonach koncesjonowanych sprzedawców i warsztatach, ro?lin dla ogrodnictwa i hodowli w sklepach szkó?karskich oraz paliw i olejów nap?dowych dla pojazdów, i to niezale?nie od ich powierzchni sprzeda?y detalicznej [dost?pnej dla klientów]?

2) Czy art. 107 ust. 1 TFUE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e niedozwolon? pomoc pa?stwa w rozumieniu tego postanowienia stanowi brak opodatkowania IDMGAV przedsi?biorstw [obiektów] handlowych, których powierzchnia sprzeda?y detalicznej nie przekracza 500 m² lub te? przekracza t? wielko??, ale podstawa opodatkowania nie przekracza 2000 m² oraz przedsi?biorstw [obiektów] handlowych zajmuj?cych si? wy??cznie sprzeda?? maszyn, pojazdów, narz?dzi i zaopatrzenia dla przemys?u; materia?ów budowlanych, artyku?ów sanitarnych, drzwi i okien (jedynie na rzecz przedsi?biorców); a tak?e sprzeda?? mebli w wyspecjalizowanych, indywidualnych przedsi?biorstwach tradycyjnych, sprzeda?? pojazdów samochodowych w salonach koncesjonowanych sprzedawców i warsztatach, ro?lin dla ogrodnictwa i hodowli w sklepach szkó?karskich oraz paliw i olejów nap?dowych dla pojazdów?”

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

15 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.

16 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem swoboda przedsi?biorczo?ci ma na celu zapewnienie korzystania z traktowania krajowego, w przyjmuj?cym pa?stwie cz?onkowskim, podmiotom z innych pa?stw cz?onkowskich i spó?kom, 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).

17 W tym wzgl?dzie zabrania si? nie tylko jawnej dyskryminacji ze wzgl?du na siedzib? spó?ek, ale równie? wszelkich ukrytych form dyskryminacji, które poprzez stosowanie innych kryteriów rozró?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).

18 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 – spó?ki maj?ce siedzib? w innych pa?stwach cz?onkowskich znajduj?ce si? w sytuacji porównywalnej do tej, w której znajduj? si? spó?ki 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 spó?ek (zob. podobnie wyrok z dnia 5 lutego 2014 r., Hervis Sport?és Divatkereskedelmi, C?385/12, EU:C:2014:47, pkt 37–41).

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

20 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? spó?ki maj?ce siedzib? w innych pa?stwach cz?onkowskich.

21 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.

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

23 Uwzgl?dniaj?c powy?sze, 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

24 Zadaj?c swe drugie pytanie, s?d odsy?aj?cy chce w istocie ustali?, czy ma znamiona pomocy pa?stwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE system opodatkowania taki jak ten rozpatrywany w post?powaniach g?ównych, obci??aj?cy wielkopowierzchniowe obiekty handlowe w istocie w zale?no?ci od ich powierzchni sprzeda?y, ze wzgl?du na to, ?e zwolnione z tego podatku s? obiekty, których powierzchnia sprzeda?y nie przekracza 500 m², te, których powierzchnia sprzeda?y przekracza ten próg, lecz w przypadku których podstawa opodatkowania nie przekracza 2000 m², oraz te, których dzia?alno?? polega na sprzeda?y maszyn, pojazdów, narz?dzi i zaopatrzenia dla przemys?u; sprzeda?y materia?ów budowlanych, artyku?ów sanitarnych, drzwi i okien na rzecz przedsi?biorców; sprzeda?y mebli w wyspecjalizowanych indywidualnych przedsi?biorstwach tradycyjnych, sprzeda?y pojazdów samochodowych, a tak?e sprzeda?y ro?lin w sklepach szkó?karskich i sprzeda?y na stacjach benzynowych.

25 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).

26 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, znajduj?cymi si?, w ?wietle celu przy?wiecaj?cego temu systemowi, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej i tym samym poddanymi odmiennemu traktowaniu, które mo?e zosta? w istocie uznane za „dyskryminacyjne” (zob. w szczególno?ci wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group SA i in., C?20/15 P et C?21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 54 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 W odniesieniu w szczególno?ci do ?rodków krajowych przyznaj?cych korzy?? podatkow? nale?y przypomnie?, ?e ?rodek tego rodzaju, który, mimo i? nie wi??e si? z przeniesieniem zasobów pa?stwowych, stawia beneficjentów w sytuacji korzystniejszej od sytuacji innych podatników, mo?e przysparza? selektywnej korzy?ci beneficjentom i tym samym stanowi pomoc pa?stwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Natomiast pomocy takiej w rozumieniu tego postanowienia nie stanowi korzy?? podatkowa wynikaj?ca z przepisu ogólnego, maj?cego zastosowanie bez zró?nicowania 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).

28 W tym wzgl?dzie w celu uznania krajowego ?rodka podatkowego za „selektywny” nale?y najpierw zidentyfikowa? powszechny lub „normalny” system podatkowy obowi?zuj?cy w danym pa?stwie cz?onkowskim, a nast?pnie wykaza?, ?e dany ?rodek stanowi odst?pstwo od owego powszechnie obowi?zuj?cego systemu, jako ?e wprowadza on zró?nicowanie w?ród podmiotów gospodarczych znajduj?cych si?, w ?wietle celu realizowanego za pomoc? tego powszechnie obowi?zuj?cego systemu, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (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 57 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 Nale?y równie? przypomnie?, ?e ramy stanowi?ce punkt odniesienia dla oceny selektywno?ci ?rodka nie musz? pokrywa? si? z terytorium pa?stwa cz?onkowskiego, lecz mo?e je stanowi? obszar, na którym dany organ w?adzy regionalnej lub lokalnej wykonuje przyznane mu w konstytucji lub w ustawie uprawnienia. Ma to miejsce w szczególno?ci wówczas, gdy taki organ regionalny lub lokalny posiada status prawny i faktyczny daj?cy mu w stosunku do rz?du centralnego pa?stwa cz?onkowskiego autonomi? wystarczaj?c?, by dzi?ki przyjmowanym ?rodkom ta jednostka, a nie rz?d centralny, odgrywa?a podstawow? rol? w okre?laniu politycznego i gospodarczego ?rodowiska, w którym dzia?aj? przedsi?biorstwa [zob. podobnie wyrok z dnia 11 wrze?nia 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].

30 Nie ma jednak znamion pomocy pa?stwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE ?rodek wprowadzaj?cy rozró?nienie pomi?dzy przedsi?biorstwami znajduj?cymi si?, w ?wietle celu realizowanego przez rozpatrywany re?im prawny, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej i, co za tym idzie, maj?cy a priori selektywny charakter, w wypadku gdy dane pa?stwo cz?onkowskie b?dzie w stanie wykaza?, ?e zró?nicowanie to jest uzasadnione charakterem lub struktur? systemu, w który wpisuje si? ten ?rodek (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).

31 ?rodek stanowi?cy odst?pstwo od stosowania ogólnego systemu podatkowego mo?na uzasadni? charakterem lub ogóln? struktur? systemu podatkowego, je?eli zainteresowane pa?stwo cz?onkowskie mo?e wykaza?, ?e ?rodek ten wynika bezpo?rednio z podstawowych i przewodnich zasad systemu podatkowego tego pa?stwa. W tym wzgl?dzie nale?y dokona? rozró?nienia pomi?dzy celami przypisanymi szczególnemu systemowi podatkowemu oraz celami wobec niego zewn?trznymi a mechanizmami stanowi?cymi nieod??czn? cz??? tego systemu podatkowego, które s? niezb?dne dla osi?gni?cia tych celów (wyrok z dnia 6 wrze?nia 2006 r., Portugalia/Komisja, C?88/03, EU:C:2006:511, pkt 81).

32 Nale?y te? przypomnie?, ?e o ile dla udowodnienia selektywno?ci ?rodka podatkowego nie zawsze konieczne jest, by ?rodek ten mia? charakter odst?pstwa od powszechnego systemu podatkowego, o tyle okoliczno??, ?e ma on taki charakter, jest zdecydowanie istotna dla tego celu, gdy wynika z niej, i? odró?nia si? dwie kategorie podmiotów gospodarczych, które s? a priori

poddane zró?nicowanemu traktowaniu, czyli podmioty gospodarcze obj?te ?rodkiem stanowi?cym odst?pstwo oraz podmioty gospodarcze, które nadal podlegaj? powszechnemu systemowi podatkowemu, mimo ?e kategorie te znajduj? si? w ?wietle celu przy?wiecaj?cego 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).

33 W odniesieniu do ustawodawstwa rozpatrywanego w post?powaniach g?ównych nale?y przede wszystkim wskaza?, ?e nie zakwestionowano przed Trybuna?em tego, i? za terytorialne ramy odniesienia nale?y przyj?? terytorium wspólnoty autonomicznej Aragonii.

34 Cho? kryterium opodatkowania zwi?zane z powierzchni? sprzeda?y nie jawi si? formalnie jako ustanawiaj?ce odst?pstwo od danych ram prawnych odniesienia, skutkuje ono jednak wykluczeniem z zakresu zastosowania tego podatku obiektów handlowych o powierzchni sprzeda?y nieprzekraczaj?cej okre?lonego progu zastosowania tego podatku. Tak wi?c IDMGAV nie ró?ni si? od podatku regionalnego, który obci??a obiekty handlowe o przekraczaj?cej pewien próg powierzchni sprzeda?y.

35 Artyku? 107 ust. 1 WE definiuje za? interwencje pa?stwa w zale?no?ci od ich skutków, a zatem – niezale?nie od zastosowanych technik (wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r., British Aggregates Association, C?487/06 P, EU:C:2008:757, pkt 89).

36 Nie mo?na wi?c a priori wykluczy?, ?e stosowanie tego rodzaju kryterium w praktyce stawia w bardziej korzystnej sytuacji „niektóre przedsi?biorstwa lub produkcj? niektórych towarów” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

37 To w tym kontek?cie nale?y wi?c ustali?, czy wykluczone w ten sposób z zastosowania tego podatku obiekty handlowe znajduj? si? w sytuacji porównywalnej do tej, w której znajduj? si? obiekty nim obci??one.

38 W ramach tej analizy nale?y uwzgl?dni?, ?e w braku regulowa? unijnych w tej dziedzinie to do kompetencji pa?stw cz?onkowskich lub posiadaj?cych wystarczaj?c? autonomi? podatkow? jednostek ni?szego rz?du ni? pa?stwo nale?y okre?lanie podstaw opodatkowania oraz rozk?adanie obci??enia podatkowego mi?dzy ró?ne czynniki produkcji i ró?ne 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).

39 Jak bowiem przypomina Komisja w pkt 156 komunikatu w sprawie poj?cia pomocy pa?stwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. 2016, C 262, s. 1), „[p]a?stwa cz?onkowskie mog? swobodnie wybra? tak? polityk? gospodarcz?, jak? uwa?aj? za najodpowiedniejsz?, a przede wszystkim mog? wed?ug w?asnego uznania rozk?ada? obci??enie podatkowe na ró?ne czynniki produkcji […] zgodnie z prawem unijnym”.

40 Z dostarczonych przez s?d odsy?aj?cy informacji wynika, ?e podatek rozpatrywany w post?powaniu g?ównym zosta? ustanowiony w celu wspierania ochrony ?rodowiska i ?adu przestrzennego. Z informacji tych wynika, ?e jego pobór ma na celu skorygowanie i zrekompensowanie skutków, jakie ma dla ?rodowiska naturalnego i ?adu przestrzennego na danym obszarze prowadzenie dzia?alno?ci przez wielkopowierzchniowe obiekty handlowe, wynikaj?ce w szczególno?ci ze spowodowanego t? dzia?alno?ci? wzmo?enia ruchu, a to poprzez w??czenie prowadz?cych te obiekty przedsi?biorstw w finansowanie planów ochrony ?rodowiska i poprawy infrastruktury.

41 W tym wzgl?dzie nie mo?na zakwestionowa? tego, ?e wp?yw, jaki jest wywierany przez obiekty handlowe na ?rodowisko, zale?y w znacznej mierze od ich rozmiarów. Im wi?ksza jest

bowiem powierzchnia sprzeda?y, tym wi?kszy jest nap?yw klientów, co znajduje odbicie w (negatywnym) wp?ywie na ?rodowisko naturalne. Wynika z tego, ?e kryterium oparte na progowej wielko?ci powierzchni, takie jak to przyj?te w rozpatrywanym w post?powaniach g?ównych ustawodawstwie krajowym i maj?ce na celu wprowadzenie rozró?nienia pomi?dzy przedsi?biorstwami w zale?no?ci od skali wywieranego przez nie wp?ywu, jest spójne z realizowanymi celami.

42 Oczywiste jest równie? to, ?e otwarcie takich placówek stanowi, niezale?nie od tego, gdzie s? one po?o?one, 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).

43 Je?li chodzi o ustalenie wysoko?ci tego progu i szczegó?owych zasad obliczania podstawy opodatkowania, le?y ono w gestii ustawodawcy i opiera si? zreszt? na z?o?onej ocenie natury technicznej, podlegaj?cej tylko ograniczonej kontroli s?dowej Trybuna?u.

44 Nale?y doda?, ?e okoliczno?ci, i? ustawodawstwo rozpatrywane w post?powaniach g?ównych nie przewiduje tego, aby w celu obliczenia podatku nale?a?o doda? powierzchnie obiektów handlowych nale??cych do jednego w?a?ciciela, nie mo?na uzna? za niespójn? z realizowanymi przez prawodawc? krajowego celami.

45 W tych okoliczno?ciach kryterium obci??enia podatkiem oparte na powierzchni sprzeda?y przedsi?biorstwa, takie jak to rozpatrywane w sprawach zawis?ych w post?powaniach g?ównych, wprowadza rozró?nienie pomi?dzy kategoriami przedsi?biorstw prowadz?cych obiekty nieznajduj?cymi si? w sytuacji porównywalnej z punktu widzenia tych celów.

46 Tak wi?c zwolnienia podatkowego obejmuj?cego znajduj?ce si? na obszarze wspólnoty autonomicznej Aragonii obiekty handlowe, których powierzchnia sprzeda?y nie przekracza 500 m2, i te, których powierzchnia sprzeda?y przekracza ten próg, ale w przypadku których podstawa opodatkowania nie przekracza 2000 m2, nie mo?na uzna? za przysparzaj?ce prowadz?cym te obiekty przedsi?biorstwom selektywnej korzy?ci i, co za tym idzie, zwolnienie to nie mo?e stanowi? pomocy pa?stwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

47 S?d odsy?aj?cy zadaje te? pytanie dotycz?ce innych cech charakterystycznych podatku rozpatrywanego w post?powaniu g?ównym. Zastanawia si? on, czy ca?kowite zwolnienie z podatku obiektów, których dzia?alno?? polega na sprzeda?y maszyn, pojazdów, narz?dzi i zaopatrzenia dla przemys?u, sprzeda?y materia?ów budowlanych, artyku?ów sanitarnych, drzwi i okien na rzecz przedsi?biorców, sprzeda?y mebli w wyspecjalizowanych indywidualnych przedsi?biorstwach tradycyjnych, sprzeda?y pojazdów samochodowych w salonach koncesjonowanych sprzedawców i warsztatach oraz sprzeda?y ro?lin w sklepach szkó?karskich i sprzeda?y na stacjach benzynowych, ma znamiona przyznawanej na rzecz prowadz?cych te obiekty przedsi?biorstw korzy?ci.

48 Nale?y podnie??, ?e ?rodek ten ma charakter odst?pstwa od ustanowionych w przypadku tego szczególnego opodatkowania ram odniesienia.

49 Wspólnota autonomiczna Aragonii podnosi w swych uwagach pisemnych, ?e dzia?alno?? takich obiektów handlowych, cho? do jej wykonywania potrzebuj? one du?ych powierzchni, wyrz?dza mniejsze szkody dla ?rodowiska naturalnego i ?adu przestrzennego ni? dzia?alno?? przedsi?biorstw podlegaj?cych rozpatrywanemu opodatkowaniu.

50 Czynnik taki mo?e uzasadnia? wprowadzenie przez zakwestionowane w post?powaniu ustawodawstwo rozró?nienie, które, co za tym idzie, nie poci?ga za sob? przyznania selektywnej

korzy?ci tym przedsi?biorstwom handlowym, których dotyczy. Do s?du odsy?aj?cego nale?y jednak?e zweryfikowanie, czy sytuacja ta ma w?a?nie miejsce w zawis?ych przed nim sporach.

51 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?powaniu g?ównym, obci??aj?cy wielkopowierzchniowe obiekty handlowe w istocie w zale?no?ci od ich powierzchni sprzeda?y, w zakresie, w jakim zwolnione s? z niego obiekty, których powierzchnia sprzeda?y nie przekracza 500 m², i te, których powierzchnia sprzeda?y przekracza ten próg, ale w przypadku których podstawa opodatkowania nie przekracza 2000 m². Taki podatek nie ma te? znamion pomocy pa?stwa w rozumieniu tego postanowienia w zakresie, w jakim zwolnione s? z niego obiekty, których dzia?alno?? polega na sprzeda?y maszyn, pojazdów, narz?dzi i zaopatrzenia dla przemys?u, sprzeda?y materia?ów budowlanych, artyku?ów sanitarnych, drzwi i okien na rzecz przedsi?biorców, sprzeda?y mebli w wyspecjalizowanych, indywidualnych przedsi?biorstwach tradycyjnych, sprzeda?y pojazdów samochodowych w salonach koncesjonowanych sprzedawców i warsztatach oraz sprzeda?y ro?lin w sklepach szkó?karskich i sprzeda?y na stacjach benzynowych, je?li te nie wywieraj? one tak negatywnego wp?ywu na ?rodowisko naturalne i ?ad przestrzenny jak obiekty innego rodzaju, czego sprawdzenie nale?y jednak do s?du odsy?aj?cego.

W przedmiocie kosztów

52 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 obiekty 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 takie jak ten rozpatrywany w post?powaniu g?ównym, obci??aj?cy wielkopowierzchniowe obiekty handlowe w istocie w zale?no?ci od ich powierzchni sprzeda?y, w zakresie, w jakim zwolnione s? z niego obiekty, których powierzchnia sprzeda?y nie przekracza 500 m², i te, których powierzchnia sprzeda?y przekracza ten próg, ale w przypadku których podstawa opodatkowania nie przekracza 2000 m². Taki podatek nie ma te? znamion pomocy pa?stwa w rozumieniu tego postanowienia w zakresie, w jakim zwolnione s? z niego obiekty, których dzia?alno?? polega na sprzeda?y maszyn, pojazdów, narz?dzi i zaopatrzenia dla przemys?u, sprzeda?y materia?ów budowlanych, artyku?ów sanitarnych, drzwi i okien na rzecz przedsi?biorców, sprzeda?y mebli w wyspecjalizowanych indywidualnych przedsi?biorstwach tradycyjnych, sprzeda?y pojazdów samochodowych w salonach koncesjonowanych sprzedawców i warsztatach oraz sprzeda?y ro?lin w sklepach szkó?karskich i sprzeda?y na stacjach benzynowych, je?li nie wywieraj? one tak negatywnego wp?ywu na ?rodowisko naturalne i ?ad przestrzenny jak obiekty innego rodzaju, czego sprawdzenie nale?y jednak do s?du odsy?aj?cego.**

Podpisy

* J?zyk post?powania: hiszpa?ski.