OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 8 maja 2008 r. [1]

I — Wprowadzenie

1. Trzy Territorios Históricos Vizcaya (Bizkaia), Álava (Araba) i Guipúzcoa (Gipuzkoa) stanowią samodzielne jednostki samorządu terytorialnego i łącznie tworzą region autonomiczny Kraju Basków. Na mocy tradycyjnych uprawnień statutowych (Fueros) posiadają własne kompetencje legislacyjne w dziedzinie prawa podatkowego. W oparciu o te kompetencje ustaliły one stawkę podatku dochodowego od osób prawnych mających siedzibę na ich terytorium w wysokości 32,5%. Natomiast w Hiszpanii co do zasady obowiązuje stawka podatku dochodowego od osób prawnych w wysokości 35%. Ponadto Territorios przyjęły szczególne uregulowania dotyczące uwzględnienia określonych inwestycji dla celów podatkowych, które nie znajdują odpowiednika w hiszpańskim prawie podatkowym.

2. W opinii sąsiadujących regionów La Rioja i Castilla y Léon oraz związku zawodowego Unión General de Trabajadores de la Rioja UGT-RIOJA, powyższe uregulowania podatkowe naruszają prawo krajowe wyższej rangi oraz stanowią niezgodną z prawem pomoc państwa w rozumieniu art. 87 WE i 88 WE. Z tego względu wniosły one skargę do Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (sądu najwyższego Kraju Basków), który skierował do Trybunału siedem niniejszych wniosków o wydanie orzeczeń w trybie prejudycjalnym [2] w znacznej mierze o podobnej treści.

3. Przede wszystkim jest niejasne, czy przepisy podatkowe ustanowione przez Territorios Históricos faworyzują określone „przedsiębiorstwa lub rodzaje produkcji" w porównaniu z innymi przedsiębiorstwami lub rodzajami produkcji, czyli czy mają one charakter selektywny. W przypadku przyjęcia całego terytorium Hiszpanii jako punktu odniesienia należałoby przyjąć selektywność regionalną. Bowiem beneficjentami spornych uregulowań podatkowych są jedynie przedsiębiorstwa mające siedzibę w określonej części terytorium Hiszpanii, mianowicie w Territorios Históricos.

4. Jednakże w wyroku w sprawie Portugalia przeciwko Komisji z dnia 6 września 2006 r. (zwanym dalej „wyrokiem w sprawie Azorów") [3] Trybunał wyjaśnił w związku z przepisami podatkowymi obowiązującymi w portugalskim regionie Azory, że w przypadku środków

1 — Język oryginału: niemiecki.

2 — C-428/06 Unión General de Trabajadores de la Rioja UGT-RIOJA przeciwko Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya. C-429/06 Comunidad Autónoma de la Rioja przeciwko Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya. C-430/06 Comunidad Autónoma de la Rioja przeciwko Diputación Foral de Álava. C-431/06 Comunidad Autónoma de la Rioja przeciwko Diputación Foral de Guipúzcoa. C-432/06 Comunidad Autónoma de Castilla y León przeciwko Juntas Generales de Guipúzcoa i Diputación Foral de Guipúzcoa. C-433/06 Comunidad Autónoma de Castilla y León przeciwko Juntas Generales del Territorio Histórico de Álava i Diputación Foral de Álava. C-434/06 Comunidad Autónoma de Castilla y León przeciwko Diputación Foral de Vizcaya i Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya.

3 — C-88/03, Zb.Orz. s. I-7115.

o charakterze podatkowym przyjętych przez władze regionalne lub lokalne całość terytorium państwa członkowskiego niekoniecznie stanowi punkt odniesienia. W sytuacji gdy dana jednostka terytorialna posiada wystarczającą autonomię, to jej terytorium może stanowić mający znaczenie geograficzne wyłączny punkt odniesienia. W takim przypadku uregulowanie jednakowo faworyzujące przedsiębiorstwa mające siedzibę na danym terytorium stanowi środek ogólny, a nie selektywny, niespełniający przesłanek pomocy państwa.

5. Środkami o charakterze podatkowym przyjętymi przez Territorios Históricos Vizcaya, Álava i Guipúzcoa Trybunał oraz Sąd Pierwszej Instancji zajmowały się dotychczas bądź zajmują się jeszcze w ponad 40 postępowaniach [4]. Jednak przepisy rozpatrywane w niniejszej sprawie nie były jeszcze przedmiotem postępowania. Komisja oraz Sąd Pierwszej Instancji stwierdzali selektywny charakter dotychczas rozpatrywanych środków nie wyłącznie w oparciu o ich terytorialny zakres zastosowania, lecz również w oparciu o inne przesłanki ograniczające krąg beneficjentów, jak na przykład wielkość przedsiębiorstwa lub okoliczność, że chodzi o przedsiębiorstwo, które dopiero rozpoczęło działalność na danym terytorium [5].

6. Natomiast w niniejszych sprawach decydujący jest jedynie charakter uregulowań podatkowych jako środek regionalny. Stwarza to Trybunałowi możliwość dalszego rozwinięcia linii orzeczniczej zapoczątkowanej w wyroku w sprawie Azorów. Do Trybunału należy w szczególności bliższe sprecyzowanie wymogów, jakie winne są spełniać autonomiczne władze regionalne lub lokalne, tak aby przyjęte przez nie uregulowania podatkowe mogły zostać zakwalifikowane jako odrębne środki niewchodzące w zakres ram ogólnopaństwowych.

II — Ramy prawne

A — *Konstytucja hiszpańska*

7. W kontekście niniejszej sprawy szczególne znaczenie mają następujące postanowienia konstytucji hiszpańskiej:

„*Artykuł 2* — Fundament niniejszej Konstytucji tworzy nierozerwalna jedność narodu hiszpańskiego, wspólna i niepodzielna ojczyzna wszystkich Hiszpanów; Konstytucja uznaje i zapewnia prawo do autonomii tworzących jedność narodowości i regionów oraz panującą między nimi solidarność.

Artykuł 31 — 1. Każdy przyczynia się do pozyskania środków na wydatki publiczne stosownie do jego możliwości ekonomicznych oraz w ramach sprawiedliwego systemu

4 — Obecnie przed Sądem Pierwszej Instancji zawisłe są jeszcze postępowania w sprawach połączonych T-30/01, T-31/01, T-32/01, T-86/02, T-87/02 i T-88/02, jak i w sprawach połączonych T-227/01, T-228/01, T-229/01, T-265/01, T-266/01 i T-270/01.

5 — Zobacz wyroki Sądu Pierwszej Instancji z dnia 6 marca 2002 r. w sprawach połączonych T-127/99, T-129/99 i T-148/99 Diputación Foral de Álava i in. przeciwko Komisji, Rec. s. II-1275, pkt 146, w sprawach połączonych T-92/00 i T-103/00 Diputación Foral de Álava i in. przeciwko Komisji, Rec. s. II-1385, pkt 27 oraz z dnia 23 października 2002 r. w sprawach połączonych T-346/99, T-347/99 i T-348/99 Diputación Foral de Álava i in. przeciwko Komisji, Rec. s. II-4259, pkt 52.

podatkowego opartego na zasadach równości i progresji, który w żadnym wypadku nie może mieć charakteru konfiskacyjnego.

[…]".

8. Tytuł VIII konstytucji poświęcony jest podziałowi terytorialnemu państwa i stanowi między innymi, co następuje:

„*Artykuł 137* — Terytorium państwa dzieli się na gminy, prowincje oraz konstytuujące się regiony autonomiczne. Korzystają one z autonomii w zakresie realizacji ich interesów.

Artykuł 138 — 1. Państwo zapewnia skuteczną realizację określonej w art. 2 Konstytucji zasady solidarności poprzez zaangażowanie w stworzenie odpowiedniej i sprawiedliwej równowagi gospodarczej między różnymi częściami terytorium państwa; w szczególności uwzględnia ono sytuację wysp.

2. Różnice między statutami poszczególnych regionów autonomicznych nie mogą prowadzić do przyznania przywilejów gospodarczych lub socjalnych.

Artykuł 139 — 1. Wszyscy Hiszpanie mają na każdej części terytorium państwa równe prawa i obowiązki.

2. Organy administracji nie mogą przyjmować zarówno środków utrudniających bezpośrednio lub pośrednio swobodę przepływu osób oraz ich przedsiębiorczości, jak i środków utrudniających swobodny przepływ towarów na całym terytorium hiszpańskim.

Artykuł 143 — 1. W wykonaniu uznanego w art. 2 Konstytucji prawa do autonomii sąsiadujące ze sobą prowincje posiadające wspólne cechy historyczne, kulturalne i gospodarcze, terytoria wyspiarskie oraz prowincje tworzące uwarunkowaną historycznie jedność regionalną mogą stworzyć własny rząd i ukonstytuować się jako region autonomiczny zgodnie z postanowieniami niniejszego tytułu oraz właściwymi statutami.

[…]".

9. Artykuły 148 oraz 149 zawierają wyliczenie dziedzin, w zakresie których regiony autonomiczne mogą przejąć kompetencje bądź w zakresie których kompetencje te zastrzeżone są dla państwa. Przy tym do ewentualnych zadań regionów autonomicznych zalicza się w szczególności wspieranie rozwoju gospodarczego regionu autonomicznego w ramach celów określonych przez ogólnopaństwową politykę gospodarczą (art. 148 ust. 1 pkt 13).

10. Artykuły 156–158 zawierają szczegółowe postanowienia dotyczące systemu finansów publicznych:

„*Artykuł 156* — 1. Regiony autonomiczne posiadają autonomię finansową w zakresie rozwijania i wykonywania ich kompetencji z poszanowaniem zasady koordynacji z państwową administracją skarbową oraz zasady solidarności wszystkich Hiszpanów.

2. Regiony autonomiczne, działając w charakterze przedstawicieli państwa lub podmiotów z nim współdziałających mogą podejmować działania w zakresie naliczania i poboru podatków państwowych, zgodnie z przepisami ustawowymi i statutowymi.

Artykuł 157 — 1. Na środki finansowe regionów autonomicznych składają się:

a) podatki przekazane w całości lub w części przez państwo; dopłaty do podatków państwowych oraz inne udziały w przychodach państwowych;

b) własne podatki, opłaty i podatki szczególne;

c) przelewy z międzyterytorialnego funduszu wyrównawczego i inne dotacje obciążające budżet państwa;

d) przychody z tytułu posiadanego majątku oraz wpływy prywatnoprawne;

e) przychody z tytułu operacji kredytowych.

2. Regiony autonomiczne w żadnym wypadku nie mogą przyjmować środków o charakterze podatkowym, które dotyczą majątku znajdującego się poza ich terytorium lub naruszają swobodny przepływ towarów i usług.

[…]

Artykuł 158 — 1. Budżet państwa może przewidywać dotacje na rzecz regionów autonomicznych, których wysokość uwzględnia zakres przejętych przez nie zadań państwa, jak również zapewnienie minimalnego poziomu podstawowych usług publicznych na całości terytorium hiszpańskiego.

2. W celu wyrównania dysproporcji gospodarczych na terytorium wewnętrznym oraz skutecznego urzeczywistnienia zasady solidarności zakłada się fundusz wyrównawczy przeznaczony na inwestycje, którego środki dzielone są przez Cortes Generales między regiony autonomiczne i w miarę potrzeby prowincje".

B — *Statut autonomii*

11. Podstawę prawną regionu autonomicznego Kraju Basków stanowi statut autonomii z 1979 r. [6], a zgodnie z art. 40 statutu region ten dysponuje swoją własną autonomiczną administracją podatkową.

12. Ponadto art. 41 ust. 1 statutu autonomii stanowi, że stosunki finansowe między państwem a Krajem Basków będą regulowane poprzez tradycyjny system statutowy Concierto Económico (porozumienia gospodarczego). Artykuł 41 ust. 2 określa następujące zasady dotyczące porozumień gospodarczych:

„a) Właściwe organy Territorios Históricos [prowincje baskijskie, w których obowiązuje szczególne prawo Fueros] mogą na swoim terytorium utrzymywać, ustanawiać i regulować system podatkowy, przestrzegając ogólnego systemu podatkowego państwa, przepisów zamieszczonych w Concierto Económico (porozumieniu gospodarczym) w celu koordynacji i harmonizacji podatkowej oraz współpracy z państwem, a także przepisów ustanowionych przez parlament baskijski w ramach regionu autonomicznego w tym samym celu.

b) Naliczanie, zarządzanie, pobór, egzekucja podatków oraz kontrola nad podatkami w całości, z wyjątkiem ceł […], w każdym z Territorios Históricos należy do danej Diputación Foral, przy czym nie narusza to współpracy z państwem i przeprowadzanych przez nie kontroli.

c) Właściwe władze Territorios Históricos przyjmują właściwe środki w celu zapewnienia stosowania na swoim terytorium szczególnych przepisów podatkowych o charakterze doraźnym, które państwo postanowiło stosować na terytorium wspólnym. Okres ich obowiązywania odpowiada okresowi obowiązywania przepisów państwowych.

d) Wkład Kraju Basków na rzecz państwa polega na całościowej składce składającej się z kwot częściowych przypadających na każde z jego Territorios tytułem udziału w zadaniach państwa niewykonywanych przez region autonomiczny.

6 — Zatwierdzone przez Ley Orgánica de los Cortes Generales Españolas (parlamentu hiszpańskiego) nr 3/1979 z dnia 18 grudnia 1979 r. Niemieckie tłumaczenie dostępne jest na stronie internetowej: www.lehendakaritza.ejgv.euskadi.net/r48-2312/de/contenidos/informacion/estatuto_guernica/de_455/estatu_com_a.html.

e) W celu ustalenia wysokości składek częściowych przypadających na Territorios Históricos, które łącznie tworzą składkę całościową, tworzy się komisję mieszaną, w której skład wchodzą po jednym przedstawicielu każdej Diputación Foral i odpowiednia liczba przedstawicieli rządu baskijskiego oraz odpowiednia liczba przedstawicieli administracji państwowej. Ustaloną w powyższy sposób wysokość składki zatwierdza się w drodze ustawy, w odniesieniu do okresu jej obowiązywania przewidzianego w porozumieniu gospodarczym, bez uszczerbku dla corocznej modyfikacji wysokości wpłaty zgodnie z procedurą przewidzianą w porozumieniu gospodarczym.

f) Niniejszy system stosuje się z poszanowaniem zasady solidarności, na którą powołują się art. 138 i art. 156 konstytucji".

C — *Porozumienie gospodarcze*

13. Znajdujące w niniejszej sprawie zastosowanie porozumienie gospodarcze zawarte w 2002 r. między regionem autonomicznym Kraju Basków i Hiszpanią [7] zastąpiło poprzednie porozumienie z 1981 r.

7 — Zatwierdzone przez ustawę nr 12/2002 z dnia 23 maja 2002 r. (Ley por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, BOE nr 124 z dnia 24 maja 2002 r.). Do wglądu na stronie internetowej: www.ogasun.ejgv.euskadi.net/r51-341/es/contenidos/informacion/concierto_quinquenal/es_4177/adjuntos/CAST.pdf.

Artykuły 2–4 porozumienia gospodarczego określają zasady, które Territorios Históricos winne są przestrzegać w ramach kształtowania ich systemów podatkowych:

„Artykuł 2. Zasady ogólne

Jeden. System podatkowy tworzony przez Territorios Históricos będzie uwzględniać następujące zasady:

Po pierwsze: Przestrzeganie solidarności w zakresie określonym w Konstytucji oraz w statucie autonomii.

Po drugie: Przestrzeganie ogólnego systemu podatkowego państwa.

Po trzecie: Koordynacja, harmonizacja podatkowa oraz współpraca z państwem zgodnie z postanowieniami niniejszego porozumienia.

Po czwarte: Koordynacja, harmonizacja podatkowa oraz współpraca między organami Territorios Históricos zgodnie z przepisami przyjętymi w tym celu przez parlament baskijski.

Po piąte: Poszanowanie umów lub porozumień międzynarodowych, które Hiszpania podpisała i ratyfikowała lub do których przystąpiła.

W szczególności należy uwzględniać przepisy zawartych przez Hiszpanię umów mających na celu unikane podwójnego opodatkowania oraz uregulowań przyjętych w celu harmonizacji podatkowej w Unii Europejskiej, przy czym należy dokonać zwrotów [podatku], które wynikają ze stosowania tych porozumień i uregulowań.

Dwa. Postanowienia niniejszego porozumienia należy interpretować w zgodzie z przepisami dotyczącymi wykładni prawa podatkowego zawartymi w Ley General Tributaria (ordynacji podatkowej).

Artykuł 3. Harmonizacja podatkowa

W ramach opracowywania przepisów podatkowych Territorios Históricos będą:

a) zachowywać zgodność terminologiczną i pojęciową z Ley General Tributaria bez naruszenia zasad szczególnych określonych w niniejszym porozumieniu gospodarczym;

b) rzeczywiste całościowe obciążenie podatkowe równoważne istniejącemu na pozostałym terytorium państwa;

c) Przestrzegać swobód przepływu osób i ich przedsiębiorczości oraz zasady swobodnego przepływu towarów, kapitału i usług na całym terytorium Hiszpanii oraz zapewniać, że nie wystąpią skutki dyskryminujące, naruszenie zasad konkurencji między przedsiębiorstwami lub zakłócenia w przydzielaniu środków;

d) stosować taką samą klasyfikację rodzajów działalności w sektorze hodowli bydła, górnictwa, działalności przemysłowej, handlowej, usługowej, w zakresie wolnych zawodów i zawodów artystycznych, jaka obowiązuje na całym terytorium państwa, z zastrzeżeniem możliwości ewentualnej bardziej szczegółowej klasyfikacji tych rodzajów działalności.

Artykuł 4. Zasada współpracy

Jeden. Właściwe organy Territorios Históricos w stosownym terminie przekażą administracji państwa projekty przepisów podatkowych.

Podobnie administracja państwa przekaże tym organom odpowiednie projekty.

Dwa. Państwo stworzy mechanizmy pozwalające organom Kraju Basków na współpracę przy opracowywaniu konwencji międzynarodowych, które wywierają skutek dla stosowania niniejszego porozumienia gospodarczego.

Trzy. W ramach wykonywania zadań w zakresie zarządzania, kontroli i poboru podatków organy państwa i Territorios Históricos niezwłocznie i w stosownej formie będą wzajemnie przekazywać sobie dane i informacje, które uznają one za konieczne w celu efektywniejszego poboru tych podatków. W szczególności:

a) organy te będą, za pośrednictwem centrali przetwarzania danych wzajemnie przekazywać sobie wszelkie potrzebne informacje. W tym celu stworzone zostaną niezbędne środki techniczne zapewniające taką komunikację. Corocznie opracowany będzie wspólny i skoordynowany plan przetwarzania danych podatkowych;

b) służby kontrolne przygotowują wspólne plany kontroli dotyczące wybranych skoordynowanych selektywnych celów, dziedzin i procedur, jak również plany kontroli dotyczące podatników, którzy zmienili swoje miejsce zamieszkania, jednostek, które objęte są systemem przejrzystości podatkowej, oraz spółek, które podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych w zależności od ich obrotów".

14. Artykuł 14 ust. 1 reguluje podział kompetencji podatkowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych w następujący sposób:

„Jeden. Podatek dochodowy od osób prawnych jest podatkiem skoordynowanym, objętym zakresem ustawodawstwa autonomicznego, obowiązującym podatników, którzy mają w Kraju Basków siedzibę dla celów podatkowych.

Bez uszczerbku dla poprzedniego ustępu podatnicy, których obroty w poprzednim roku podatkowym przekroczyły kwotę 6 mln EUR i którzy w tym roku podatkowym co najmniej 75% całego obrotu uzyskali na wspólnym terytorium, nadal objęci są zakresem stosowania prawa tego terytorium.

Podobnie prawo autonomiczne znajduje zastosowanie do podatników mających siedzibę dla celów podatkowych na wspólnym terytorium, jeżeli ich obroty w poprzednim roku podatkowym przekroczyły kwotę 6 mln EUR, a cały obrót uzyskali oni w Kraju Basków".

15. Artykuły 48–60 porozumienia gospodarczego regulują stosunki finansowe między państwem a Krajem Basków; art. 48–50 mają następujące brzmienie:

„Artykuł 48. Zasady ogólne

Do stosunków finansowych między państwem a Krajem Basków mają zastosowanie następujące zasady:

Po pierwsze: Autonomia podatkowa i finansowa organów Kraju Basków w celu kształtowania i wykonywania ich kompetencji.

Po drugie: Poszanowanie solidarności w zakresie przewidzianym w Konstytucji oraz w statucie autonomii.

Po trzecie: Koordynacja i współpraca z państwem w zakresie równowagi budżetowej.

Po czwarte: Wkład Kraju Basków na rzecz wykonania zadań państwa, które nie zostały przejęte przez region autonomiczny, w formie przewidzianej w niniejszym porozumieniu gospodarczym.

Po piąte: Uprawnienia do nadzoru finansowego nad jednostkami terytorialnymi, jaki może w każdym momencie sprawować państwo, przysługują właściwym organom Kraju Basków, przy czym nie oznacza to niższego poziomu autonomii baskijskich organów władz terytorialnych niż poziom autonomii, jaki posiadają jednostki terytorialne podlegające systemowi ogólnopaństwowemu.

Artykuł 49. Wkład finansowy

Wkład Kraju Basków na rzecz państwa stanowi całościową składkę składającą się z przypadających na poszczególne Territorios składek częściowych tytułem udziału w zadaniach państwa niewykonywanych przez region autonomiczny Kraju Basków.

Artykuł 50. Okresowość składki i aktualizacja jej wysokości

Jeden. Co pięć lat, zgodnie z zasadami ogólnymi określonymi w niniejszym porozumieniu, ustala się metodę obliczania wysokości składki mającej obowiązywać w okresie przyszłych pięciu lat oraz zatwierdza się składkę za pierwszy rok tego pięcioletniego okresu; ma to miejsce w drodze ustawy przyjętej przez Cortes Generales po wyrażeniu uprzedniej zgody komisji mieszanej ds. porozumienia gospodarczego.

Dwa. Po upływie pierwszego roku komisja mieszana ds. porozumienia gospodarczego corocznie aktualizuje wysokość składki z zastosowaniem wymienionej w poprzednim ustępie i zatwierdzonej ustawą metody.

Trzy. Zasady składające się na określoną w niniejszym porozumieniu metodę obliczania wysokości składki mogą zostać zmodyfikowane w drodze ustawy dotyczącej składki, jeżeli wydaje się to wskazane na podstawie okoliczności, które wystąpiły w ramach stosowania tych zasad, oraz nabytego doświadczenia".

„Artykuł 3. Określenie wysokości składki dla roku bazowego

Wysokość składki netto w roku bazowym okresu pięcioletniego obejmującego lata 2002–2006 ustala się w oparciu o zastosowanie współczynnika zaliczenia do całości kwoty odpowiadającej wartości zadań państwa niewykonywanych przez region autonomiczny oraz poprzez odpowiednie korekty i płatności kompensacyjne w zakresie przewidzianym w poniższych artykułach.

16. Zgodnie z art. 63 i 64 zgodność danego uregulowania podatkowego z porozumieniem gospodarczym może przed jego opublikowaniem zostać poddana ocenie komisji ds. koordynacji i oceny prawa o składzie parytetowym. Na wniosek jednego z jej członków komisja bada zastrzeżenia dotyczące tego uregulowania i podejmuje próbę osiągnięcia polubownego rozwiązania.

Artykuł 4. Zadania państwa niewykonywane przez region autonomiczny

Jeden. Za zadania państwa niewykonywane przez region autonomiczny uważa się zadania wchodzące w zakres tych kompetencji, których wykonywanie nie zostało faktycznie przejęte przez ten region.

D — *Ustawa w sprawie składki za lata 2002–2006*

17. Metodę ustalania wysokości składki Kraju Basków w latach 2002–2006 przyjęto w drodze ustawy nr 13/2002 [8]. Zawiera ona m.in. następujące przepisy.

Dwa. W celu ustalenia wysokości całościowej kwoty odpowiadającej wartości zadań państwa od całości wydatków budżetowych państwa odlicza się całość środków budżetowych wydawanych na pokrycie kosztów zadań państwa wykonywanych przez region autonomiczny, począwszy od określonego w odpowiednich dekretach królewskich momentu nastąpienia skuteczności przeniesienia […].

8 — Ustawa nr 13/2002 z dnia 23 maja 2002 r. (Ley por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002–2006, BOE nr 124 z dnia 24 maja 2002 r.). Do wglądu na stronie internetowej: www.ogasun.ejgv.euskadi.net/r51-341/es/contenidos/informacion/concierto_quinquenal/es_4177/adjuntos/CAST.pdf.

Artykuł 5. Korekty

Jeden. Zgodnie z art. 55 niniejszego porozumienia, z zastrzeżeniem przepisów zawartych poniżej w art. 14 i 15, dokonuje się korekt liczb [wynikających] z zaliczenia, o którym mowa w art. 4 ust. 4, w celu uzupełnienia oszacowania wysokości przychodów z podatków bezpośrednich, które należy przyporządkować Krajowi Basków i pozostałemu terytorium państwa […].

Artykuł 6. Kompensata

Jeden. Od składki przypadającej na poszczególne Territorio Histórico odlicza się następujące pozycje:

a) podlegającą zaliczeniu część podatków nieskoordynowanych;

b) podlegającą zaliczeniu część wpływów budżetowych niemających charakteru podatków;

c) podlegającą zaliczeniu część deficytu wykazanego w budżecie ogólnym […].

Artykuł 7. Współczynnik zaliczenia

Współczynnik zaliczenia, do którego odnoszą się powyższe art. od 4 do 6, ustalany co do zasady w oparciu o wielkość wpływów Territorios Históricos w stosunku do wpływów państwa, wynosi w obecnym okresie pięcioletnim 6,24%".

18. Pozostałe przepisy rzeczonej ustawy regulują modyfikacje wysokości składki, których należy dokonywać w kolejnych latach następujących po roku bazowym 2002.

E — *Przepisy baskijskie*

19. System finansowy i podatkowy utworzony na podstawie wyżej wymienionych przepisów uzupełniony jest ustawą Kraju Basków nr 27/1983 z dnia 25 listopada 1983 r. Ustawa ta określa udział we wpływach podatkowych, który Territorios Históricos winne są przekazać Krajowi Basków po odliczeniu składki na rzecz państwa.

20. Ponadto w drodze ustawy Kraju Basków nr 3/1989 z dnia 30 maja 1989 r. utworzono organ koordynacji podatkowej Kraju Basków. Organ ten sporządza sprawozdania o projektach przepisów opracowanych w Territorios Históricos.

F — *Sporne uregulowania obowiązujące w Territorios Históricos*

21. Sprawy C-428/06, C-429/06 i C-434/06 dotyczą Norma Foral 7/2005 z dnia 23 czerwca 2005 r. przyjętej przez Juntas Generales de Vizcaya, która zmieniła art. 2 Norma Foral 3/1996 del Impuesto sobre Sociedades z dnia 26 czerwca 1996 r. (o podatku dochodowym od osób prawnych) [9]:

— artykuł 2 pkt 4 zmienia art. 29 Norma Foral 3/1996 w zakresie, w jakim stawkę opodatkowania ustala się w wysokości 32,5%;

— artykuł 2 pkt 6 zmienia art. 37 Norma Foral 3/1996 i przewiduje, że 10% wydatków na nowe materialne środki trwałe określonego rodzaju przeznaczone na rozwój działalności gospodarczej przedsiębiorstwa można odliczyć od kwoty podatku dochodowego od osób prawnych;

— artykuł 2 pkt 7 zmienia art. 39 Norma Foral 3/1996. Zgodnie z tym przepisem podatnicy mogą odliczyć od kwoty podatku dochodowego od osób prawnych kwotę w wysokości 10% wyniku finansowego danego roku podatkowego jako rezerwę specjalną zwaną rezerwą na inwestycje produkcyjne lub na działalność w celu zachowania lub poprawy środowiska naturalnego.

22. W ten sposób stawka podatku dochodowego od osób prawnych obowiązująca w Vizcaya różni się od ogólnej 35% stawki obowiązującej w Hiszpanii [10]. Odliczenia od podatku wynikające z art. 37 i 39 Norma Foral 3/1996 nie znajdują odpowiednika w hiszpańskiej ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych.

23. Przedmiotem spraw C-430/06 i C-433/06 jest Decreto Foral Normativo de Urgencia Fiscal 2/2005 z dnia 24 maja 2005 r. wydany przez Consejo de Diputados de Álava, którego jedyny artykuł ust. 4 i 5 zmienia art. 29 i 37 Norma Foral 24/1996 z dnia 5 lipca 1996 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Powyższe przepisy odpowiadają zaskarżonym przepisom obowiązującym w Vizcaya.

24. Sprawy C-431/06 i C-432/06 dotyczą wreszcie Decreto Foral 32/2005 z dnia 24 maja 2005 r. wydanego przez Diputación Foral de Guipúzcoa, który nowelizuje art. 29 i 37 Norma Foral 7/1996 z dnia 4 lipca 1996 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Powyższe przepisy odpowiadają zaskarżonym przepisom innych Territorios Históricos.

9 — Przy tym w postępowaniach przed sądem krajowym poprzedzających sprawy C-428/06 i C-429/06 skarżący wnosili o uchylenie art. 2 pkt 4, 6 i 7 Norma Foral, podczas gdy w sprawie C-434/06 sporne są jedynie art. 2 pkt 4 i 6.

10 — Zobacz art. 28 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w brzmieniu nadanym przez Real Decreto-Legislativo nr 4/2004 z dnia 5 marca 2004 r.

III — Stan faktyczny i pytania prejudycjalne

25. Już przed przyjęciem spornych w niniejszej sprawie przepisów w trzech Territorios Históricos obowiązywały odpowiednie uregulowania. Jednakże wyrokiem z dnia 9 grudnia 2004 r. Tribunal Supremo stwierdził ich nieważność (postępowanie kasacyjne nr 7893/1999) [11]. Przy tym sąd badał Normas Forales w szczególności w oparciu o kryteria konstytucyjnych zasad autonomii, równego traktowania, jedności państwa oraz solidarności, jak i konkurencji oraz swobody przedsiębiorczości. Przy tym podkreślił on, że przywołane zasady nie wykluczają każdego sposobu opodatkowania w Territorios Históricos stanowiącego odstępstwo od ogólnego systemu podatkowego, bowiem należy uwzględnić także autonomię zagwarantowaną na rzecz Territorios Históricos w konstytucji. Z drugiej strony przewidziane w konstytucji granice zostałyby przekroczone, w przypadku gdyby różnice stanowiły pomoc państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE.

26. Uwzględniając orzecznictwo Trybunału i Sądu Pierwszej Instancji, Tribunal Supremo dokonał następnie analizy poszczególnych przepisów i między innymi w odniesieniu do obniżonej stawki podatkowej, uregulowań dotyczących odliczeń określonych wydatków na rzeczowe aktywa trwałe oraz rezerw specjalnych doszedł do wniosku, że stanowią one pomoc państwa. Tribunal Supremo uchylił te i kilka innych przepisów, uzasadniając, że Komisja nie została o tych przepisach poinformowana zgodnie z art. 88 ust. 3 WE, bez wystąpienia do Trybunału z pytaniem prejudycjalnym.

27. Następnie po wydaniu przez Territorios Históricos spornych w niniejszej sprawie uregulowań o takiej samej treści sąsiednie regiony La Rioja i Castilla y Léon oraz UGT-RIOJA zaskarżyły je do Tribunal Superior de Justicia del País Vasco. Ze względu na wydany w międzyczasie wyrok Trybunału w sprawie Azorów [12] sąd ten uznał złożenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym za konieczne i postanowieniami z dnia 20 września 2006 r. przedłożył w sprawach C-428/06, C-429/06 i C-434/06 następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy wykładni art. 87 ust. 1 WE należy dokonywać w ten sposób, że przepisy podatkowe wydane przez Juntas Generales Territorio Histórico de Vizcaya, zmieniające art. 29 ust. 1 lit. a), art. 37 i art. 39 uregulowania o podatku od osób prawnych, powinny — z tego powodu, że ustanawiają stopy podatkowe niższe od stopy ogólnej określonej w ustawodawstwie państwa hiszpańskiego oraz wprowadzają odliczenia od podatku nieistniejące w państwowym porządku prawnym dotyczącym podatków, a obowiązujące na obszarze właściwości tej posiadającej autonomię jednostki niższego

11 — Załącznik 8 do pisma Komisji.

12 — Wyżej wymieniony w przypisie 3.

niż państwo rzędu — zostać uznane za selektywne w świetle definicji pomocy państwa w rozumieniu tego postanowienia, a w konsekwencji podlegać zgłoszeniu Komisji na podstawie art. 88 ust. 3 traktatu?”.

IV — Ocena prawna

A — *Dopuszczalność wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym*

28. Pytania prejudycjalne w innych postępowaniach dotyczą podobnych przepisów obowiązujących w Álava (C-430/06 i C-433/06) oraz w Guipúzcoa (C-431/06 i C-432/06), w pozostałym zakresie mają zaś identyczne brzmienie.

29. Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 30 listopada 2006 r. powyższe sprawy zostały połączone.

30. W postępowaniu przed Trybunałem uwagi przedstawili Unión General de Trabajadores de la Rioja UGT-RIOJA, Comunidad autónoma de La Rioja, Comunidad de Castilla y León, Diputación Foral de Guipúzcoa, Confederación Empresarial Vasca (Confebask), rządy hiszpański, włoski, Zjednoczonego Królestwa oraz Komisja Wspólnot Europejskich. Ponadto wspólne stanowisko przedstawili Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, Diputación Foral de Álava, Diputación Foral de Vizcaya oraz Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao.

31. Początkowo UGT-RIOJA oraz Comunidad autónoma de La Rioja podnosiły zarzut niedopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. UGT-RIOJA wywodził w tym zakresie, że stwierdzono już nieważność Norma Foral 7/2005 wydanej przez Juntas Generales de Viscaya bądź zawieszono jej stosowanie. Comunidad autónoma de La Rioja podnosił, że postanowieniem z dnia 14 listopada 2005 r. Tribunal Superior de Justicia del País Vasco stwierdził nieważność spornych przepisów wszystkich trzech Territorios (potwierdzonym postanowieniem z dnia 17 marca 2006 r.), które wydano w celu wykonania wyroku z dnia 9 grudnia 2004 r. wydanego przez Tribunal Supremo.

32. Jednakże na krótko przed otwarciem procedury ustnej obie strony wycofały zgłoszony przez nie zarzut niedopuszczalności. Informacje przekazane Trybunałowi przez te strony w trakcie procedury ustnej, w odpowiedzi na zadane przez niego pytanie o stan rzeczonych postępowań sądowych, nie doprowadziły do wyjaśnienia sytuacji. Wydaje się, że stosowanie części przepisów zaskarżonych w postępowaniu o przyznanie tymczasowej ochrony prawnej zostało zawieszone, przy czym odpowiednie postanowienia dotyczące kilku Normas Forales nie są prawomocne.

33. W tym zakresie należy przede wszystkim stwierdzić, że wycofanie zarzutu niedopuszczalności jest nieistotne, bowiem do Trybunału należy stwierdzenie niedopuszczalności z urzędu. Okoliczność, że sporne uregulowania zostały ewentualnie uchylone lub ich stosowanie zawieszone, mogłaby przy tym budzić wątpliwości co do tego, czy złożenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest niezbędne.

34. Jednakże zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w ramach współpracy pomiędzy Trybunałem Sprawiedliwości a sądami krajowymi przewidzianej w art. 234 WE wyłącznie do sądu krajowego, przed którym postępowanie się toczy i który jest zobowiązany w sprawie przed nim zawisłej orzec, należy dokonanie oceny, z uwzględnieniem szczególnych okoliczności zawisłej przed nim sprawy, jak i w odniesieniu do tego, czy wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest niezbędne do wydania wyroku w postępowaniu przed sądem krajowym [13].

35. O ile przedstawione przez sądy krajowe pytania dotyczą wykładni przepisu prawa wspólnotowego, Trybunał jest co do zasady zobowiązany w tym zakresie orzec, chyba że wykładnia prawa wspólnotowego, o którą się zwrócono we wniosku, nie ma żadnego związku z rzeczywistością lub przedmiotem sporu czy też Trybunał nie dysponuje informacjami o stanie faktycznym i prawnym, które są niezbędne do udzielenia przydatnej odpowiedzi na przedłożone mu pytania, chyba że jest oczywiste, iż wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w rzeczywistości ma na celu skłonienie Trybunału do wydania orzeczenia za pomocą skonstruowanego sporu lub do sformułowania opinii w przedmiocie zagadnień ogólnych lub hipotetycznych [14].

36. W zawisłych jeszcze przed sądem krajowym postępowaniach skarżący kwestionują unormowania obowiązujące w Territorios Históricos. W tym kontekście sąd krajowy występuje z pytaniem dotyczącym wykładni art. 87 WE. Brak jest jakichkolwiek wskazówek pozwalających przyjąć, że rzeczone spory stały się bezprzedmiotowe lub przybrały hipotetyczny charakter z tego względu, że już w innych postępowaniach stwierdzono nieważność spornych przepisów. W każdym razie Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, którego ocena ma przede wszystkim znaczenie, skierował wniosek do Trybunału, chociaż zgodnie z informacjami przekazanymi przez strony obowiązywanie tych przepisów zostało zakwestionowane przez ten sąd w trakcie postępowania o przyznanie tymczasowej ochrony prawnej. Dokonana w oparciu o prawo procesowe ocena skutków orzeczeń wydanych w tym zakresie nie należy do Trybunału, lecz do sądu krajowego [15].

37. Ponadto Confebask uznaje, iż wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie są niezbędne z uwagi na to, że odpowiedź na nie wynika już niewątpliwie z wyroku w sprawie Azorów. Twierdzi on, że Trybunał może rozstrzygnąć także w drodze postanowienia zgodnie z art. 104 § 3 jego regulaminu. Przy tym nie chodzi tu jednak o zarzut niedopuszczalności sensu stricte, bowiem w przypadkach, w których dochodzi

13 — Wyroki z dnia 15 grudnia 1995 r. w sprawie C-415/93 Bosman, Rec. s. I-4921, pkt 59; z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawie C-28/95 Leur-Bloem, Rec. s. I-4161, pkt 24 oraz z dnia 29 stycznia 2008 r. w sprawie C-275/06 Promusicae, Zb.Orz. s. I-271, pkt 36.

14 — Wyżej wymieniony w przypisie 13 wyrok w sprawie Promusicae, pkt 37.

15 — Zobacz podobnie wyroki z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawach połączonych C-482/01 i C-493/01 Orfanopoulos i Oliveri, Rec. s. I-5257, pkt 42; z dnia 30 czerwca 2005 r. w sprawie C-28/04 Tod's, Zb.Orz. s. I-5781, pkt 14 oraz z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawie C-246/04 Turn- i Sportunion Waldburg, Zb.Orz. s. I-589, pkt 21.

do postępowania zgodnie z art. 104 § 3 regulaminu, wniosek nie jest niedopuszczalny, lecz odpowiedź na zadane pytanie może zostać udzielona w postępowaniu uproszczonym. Jednakże brak jest ku temu podstaw, bowiem odpowiedź na zadane pytanie prejudycjalne nie wynika w sposób jednoznaczny z orzecznictwa, a odpowiedź na zadane pytanie pozostawia także uzasadnione wątpliwości.

38. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest zatem dopuszczalny.

B — *W przedmiocie pytania prejudycjalnego*

39. Sąd krajowy pragnie w istocie ustalić, na jakich warunkach wydane przez lokalne organy przepisy podatkowe, które są korzystniejsze niż przepisy podatkowe obowiązujące na pozostałej części terytorium danego państwa członkowskiego, mają charakter selektywny, a tym samym stanowią pomoc państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE, o której należy zawiadomić Komisję zgodnie z art. 88 ust. 3 WE.

40. Zanim uwzględniając stan faktyczny postępowania przed sądem krajowym, dokonam szczegółowego badania, w jakich okolicznościach uregulowania podatkowe należy uznać za selektywne, pragnę przypomnieć istotne aspekty wyroku w sprawie Azorów.

1. Wyrok w sprawie Azorów

41. W wyroku w sprawie Azorów Trybunał po raz pierwszy dokonał dogłębnej analizy tak zwanej regionalnej selektywności przepisów podatkowych. Przy tym punktem wyjścia jest przede wszystkim utrwalone orzecznictwo w przedmiocie przesłanki selektywności. Zgodnie z tym orzecznictwem art. 87 ust. 1 WE wymaga ustalenia, że w ramach danego systemu prawnego przepis krajowy może sprzyjać „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów" w porównaniu do innych, znajdujących się, w świetle celu tego systemu w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej [16].

42. Co do zasady podatki nie stanowią korzyści, lecz obciążenie. Jednak przepisy podatkowe mogą stanowić pomoc państwa, w przypadku gdy w określonych sytuacjach państwo pobiera niższe podatki niż zwykle lub odstępuje od opodatkowania. Pojęcie pomocy państwa ma bowiem szerszy zakres niż pojęcie subwencji, gdyż obejmuje ono również zmniejszenie obciążeń, jakie ponosi zwykle przedsiębiorstwo [17]. W celu dokonania oceny, czy środek o charakterze podatkowym stanowi pomoc państwa, należy zatem przyjąć za punkt odniesienia „zwykłe"

16 — Wyżej wymieniony w przypisie 3 wyrok w sprawie Azorów, pkt 54, powołujący wyroki z dnia 8 listopada 2001 r. w sprawie C-143/99 Adria–Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, Rec. s. I-8365, pkt 41; z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-308/01 GIL Insurance i in., Rec. s. I-4777, pkt 68 oraz z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-172/03 Heiser, Zb.Orz. s. I 1627, pkt 40.

17 — Zobacz wyroki z dnia 23 lutego 1961 r. w sprawie 30/59 De Gezamenlijke Steenkolenmijene in Limburg przeciwko Wysokiej Władzy, Rec. s. 1, pkt 43; z dnia 15 marca 1994 r. w sprawie C-387/92 Banco Exterior de España, Rec. s. I-877, pkt 13 oraz z dnia 1 grudnia 1998 r. w sprawie C-200/97 Ecotrade, Rec. s. I-7907, pkt 34.

opodatkowanie, od którego w selektywny sposób odbiega sporne uregulowanie [18]. Zróżnicowane opodatkowanie uzasadnione jest w przypadku, gdy zróżnicowanie to wynika z charakteru lub struktury systemu podatkowego [19].

43. Decydującą nowością wyroku w sprawie Azorów jest to, że Trybunał nie przyjął całości terytorium państwa członkowskiego za punkt odniesienia. Trybunał uznał również za możliwe, że punktem odniesienia dla uregulowań podatkowych przyjętych przez lokalny lub regionalny organ władzy jest wyłącznie terytorium podlegające tej władzy, jeżeli rzeczony organ posiada wystarczającą autonomię w stosunku do rządu centralnego państwa członkowskiego [20].

44. W swoim wcześniejszym orzecznictwie dotyczącym pomocy państwa przyznawanej przez jednostki samorządu terytorialnego Trybunał podkreślał przede wszystkim, iż należy ją przypisywać państwu [21]. Nawiązując do tego stanowiska, Komisja uznawała w swojej dotychczasowej praktyce decyzyjnej, że regulacje, które nie znajdowały zastosowania do całego terytorium państwa, stanowią środki selektywne, nawet jeżeli dane uregulowania zostały przyjęte przez jednostki samorządu terytorialnego [22].

45. W ramach określenia punktu odniesienia dla oceny obniżonej stawki opodatkowania w części terytorium państwa członkowskiego Trybunał w wyroku w sprawie Azorów rozróżnił, opierając się na opinii rzecznika generalnego L. A. Geelhoeda [23], trzy sytuacje:

— rząd centralny jednostronnie podejmuje decyzję o stosowaniu na określonym obszarze geograficznym stawek opodatkowania obniżonych w stosunku do stawek obowiązujących na poziomie krajowym *(sytuacja 1)*.

— kompetencje podatkowe delegowane są przez władze centralne państwa na wszystkie władze lokalne określonego stopnia, które dysponują uprawnieniami do swobodnego decydowania, w granicach udzielonych im kompetencji, o stawce opodatkowania obowiązującej na terytorium podległym ich kompetencji *(sytuacja 2)*.

18 — Wyżej wymieniony w przypisie 3 wyrok w sprawie Azorów, pkt 56.

19 — Wyżej wymieniony w przypisie 3 wyrok w sprawie Azorów, pkt 52, powołujący wyroki z dnia 2 lipca 1974 r. w sprawie 173/73 Włochy przeciwko Komisji, Rec. s. 709, pkt 33 oraz z dnia 15 grudnia 2005 r. w sprawie C-148/04 Unicredito Italiano, Zb.Orz. s. I-11137, pkt 51.

20 — Wyżej wymieniony w przypisie 3 wyrok w sprawie Azorów, pkt 58.

21 — Wyrok z dnia 14 października 1987 r. w sprawie 248/84 Niemcy przeciwko Komisji, Rec. s. 4013, pkt 17; zobacz również opinię rzecznika generalnego A. Saggio z dnia 1 lipca 1999 r. w sprawach połączonych C-400/97, C-401/97 i C-402/97 Juntas Generales de Guipúzcoa i in., Rec. s. I-1073, pkt 31. Co do zasady Trybunał podtrzymywał to również w ww. w przypisie 3 wyroku w sprawie Azorów, zob. pkt 55.

22 — Zobacz będącą przedmiotem sporu w sprawie Azorów decyzję Komisji 2003/442/WE z dnia 11 grudnia 2002 r. w sprawie części systemu przystosowującego krajowy system podatkowy do szczególnych cech Regionu Autonomicznego Azorów, dotyczącej obniżenia stawek podatku dochodowego (Dz.U. 2003, L 150, s. 52, pkt 26–32) oraz decyzję Komisji 2005/261/WE z dnia 30 marca 2004 r. w sprawie systemu pomocy, który Zjednoczone Królestwo zamierza wdrożyć w stosunku do gibraltarskiej rządowej reformy podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. 2005, L 85, s. 1, pkt 102–109), zaskarżoną w trybie wniesionych przez Gibraltar i Zjednoczone Królestwo skarg o stwierdzenie nieważności zawisłych przed Sądem Pierwszej Instancji (sprawy T-211/04 i T-215/04).

23 — Opinia z dnia 20 października 2005 r. w sprawie C-88/03 Portugalia przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. 7115, pkt 50–54.

— władze regionalne lub lokalne uchwalają, w ramach wykonywania kompetencji w wystarczającym stopniu autonomicznych względem władz centralnych i których nie posiadają inne władze terytorialne (asymetria), stawkę opodatkowania, która jest niższa niż stawka krajowa i która znajduje zastosowanie wyłącznie do przedsiębiorstw działających na terytorium objętym ich kompetencjami *(sytuacja 3)*.

46. W *sytuacji 1* niewątpliwie mamy do czynienia ze środkiem selektywnym. Ze względu na to, że w tej sytuacji władze krajowe ustalają zarówno zasady ogólne, jak i odstępstwa regionalne, jako punkt odniesienia należy przyjąć wyłącznie całość terytorium państwa.

47. W *sytuacji 2* nie istnieje „normalne opodatkowanie" obowiązujące na całym terytorium państwa, od którego odstępują przyznające przywileje uregulowania przyjęte przez poszczególne władze terytorialne. Z tego względu poszczególne uregulowania lokalne obowiązują z osobna i nie są selektywne [24].

48. Zachodzi tu podobna sytuacja, jak w przypadku wzajemnego stosunku uregulowań podatkowych państw członkowskich. Ze względu na to, że podatki bezpośrednie objęte są zakresem kompetencji państw członkowskich [25], stawki podatku dochodowego od osób prawnych nie są zharmonizowane, lecz istotnie się od siebie różnią w różnych państwach członkowskich. Podczas gdy stawka opodatkowania w Bułgarii i na Cyprze wynosi tylko 10%, przeciętna stawka w UE wynosi 25% [26]. Nawet jeżeli odmienne stawki opodatkowania z pewnością wywierają wpływ na konkurencję, szczególnie niskie stawki, które znajdują zastosowanie do wszystkich przedsiębiorstw w danym państwie członkowskim, nie mają charakteru pomocy państwa, bowiem w obrębie Wspólnoty brak jest całościowego systemu.

49. *Sytuacja 3* charakteryzuje się asymetrycznym podziałem kompetencji. Na niektórych terytoriach lokalne lub regionalne organy władzy posiadają określone kompetencje prawodawcze, które na pozostałym terytorium państwa przysługują władzom centralnym. W takim przypadku decydujący jest stopień autonomii, jaką w ramach czynności prawodawczych posiadają władze terytorialne.

50. W przypadku gdy władze centralne faktycznie określają treść uregulowań lokalnych i/lub ponoszą one odpowiednie konsekwencje gospodarcze, nie można mówić

24 — Zobacz ww. w przypisie 23 opinię rzecznika generalnego w sprawie dotyczącej Azorów, pkt 53. Zobacz również podobnie opinię Komisji [Obwieszczenie Komisji w sprawie stosowania reguł pomocy publicznej do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem działalności gospodarczej z 1998 r., Dz.U. C 384, s. 3, pkt 16, oraz Sprawozdanie w sprawie wdrażania tego obwieszczenia z dnia 9 lutego 2004 r., C(2004) 434, pkt 33]. W związku z tym w doktrynie nie jest uznawany za selektywny na przykład niemiecki system podatku od działalności gospodarczej, w ramach którego gminy ustalają wysokość stawki opodatkowania, R. M. Stein, *Bestimmtheit von Regionalbeihilfen*, 2007, s. 167 i nast.

25 — Zobacz m.in. wyroki z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-10837, pkt 29; z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. s. I-7995, pkt 40 oraz z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11673, pkt 36.

26 — Dane liczbowe pochodzą z badań przeprowadzonych przez Eurostat, *Taxation trends in the European Union*, 2007, s. 32, tabela I-6, do wglądu na stronie internetowej: www.ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/Structures2007.pdf.

o rzeczywistej autonomii. W takiej sytuacji regulację lokalną należy przypisać centralnym władzom państwa. Wydane przez nie uregulowania ogólne tworzą skalę porównawczą dla oceny, czy uregulowanie lokalne przyznaje korzyść o charakterze selektywnym. W sytuacji gdy terytorium podlegające danej jednostce samorządu terytorialnego należałoby przyjąć za punkt odniesienia wyłącznie z tego względu, że dane uregulowanie zostało formalnie wydane przez władze lokalne, państwa członkowskie z łatwością mogłyby obejść zakaz przyznawania pomocy państwa. W takim przypadku musiałyby one jedynie formalnie przekazać kompetencje w zakresie wydawania odpowiednich uregulowań jednostkom samorządu terytorialnego [27].

51. Natomiast w sytuacji gdy sporny środek został przyjęty przez lokalny organ władzy w wykonaniu wystarczająco autonomicznych kompetencji, *sytuacja 3* porównywalna jest z *sytuacją 2*: uregulowania wydane przez kilku prawodawców działających w wykonaniu własnych kompetencji — w niniejszej sprawie przez centralne organy państwa oraz przez organy władz lokalnych — obowiązują jednocześnie bez wspólnego punktu odniesienia.

52. Istnienie wystarczającej autonomii Trybunał oraz rzecznik generalny L. A. Geelhoed [28] uzależnili od łącznego spełnienia trzech kryteriów:

— władze regionalne lub lokalne przyjmujące daną regulację posiadają na gruncie konstytucyjnym status polityczny lub administracyjny odrębny od statusu rządu centralnego — *autonomia instytucjonalna*;

— uregulowania zostały przyjęte bez możliwości bezpośredniej ingerencji rządu centralnego w ich treść — *autonomia proceduralna*;

— konsekwencje finansowe obniżenia stawki opodatkowania mającej zastosowanie do przedsiębiorstw działających w danym regionie nie mogą być wyrównywane przy udziale lub za pomocą subwencji innych regionów lub rządu centralnego — *autonomia finansowa*.

2. Analogiczne zastosowanie stwierdzeń zawartych w wyroku w sprawie Azorów do środków przyjmowanych przez Territorios Históricos

53. Podobnie jak w sprawie dotyczącej Azorów, w przypadku Territorios Históricos zasadne wydaje się przyjęcie asymetrycznego podziału kompetencji w rozumieniu *sytuacji 3*, bowiem również w Hiszpanii ustawodawstwo podatkowe co do zasady należy do kompetencji władz centralnych. W odróżnieniu od pozostałych organów lokalnych i regionalnych jedynie Territorios Históricos posiadają w tym zakresie własne kompe-

27 — Zobacz podobnie ww. w przypisie 21 opinię rzecznika generalnego A. Saggio w sprawie Juntas Generales de Guipúzcoa i in., pkt 37.

28 — Zobacz pkt 54 ww. w przypisie 23 opinii rzecznika generalnego w sprawie dotyczącej Azorów.

tencje [29]. Zatem kwestia, czy uregulowania podatkowe będące przedmiotem sporu przed sądem krajowym należy odnieść do pozostałych przepisów obowiązujących w Hiszpanii, czy też traktować jako uregulowania autonomiczne, zależy w decydującej mierze od autonomii Territorios w zakresie wykonywania ich kompetencji.

a) Uwagi wstępne

54. Na wstępie pragnę przypomnieć, że zgodnie z art. 6 ust. 3 UE Unia Europejska szanuje tożsamość narodową państw członkowskich. Oznacza to, że Unia nie narusza konstytucyjnego porządku państwa członkowskiego, niezależnie od tego, czy jest to państwo o strukturze centralistycznej, czy federalnej, i co do zasady nie ma wpływu na podział kompetencji wewnątrz tego państwa członkowskiego. Nowe brzmienie tego postanowienia nadane na mocy traktatu z Lizbony wyraźnie podkreśla poszanowanie struktur konstytucyjnych państw członkowskich przez Unię [30].

55. Jednak w świetle utrwalonego orzecznictwa władze państwa członkowskiego nie mogą powoływać się na przepisy, praktyki lub sytuacje w wewnętrznym porządku prawnym tego państwa dla uzasadnienia nieprzestrzegania zobowiązań wynikających z prawa wspólnotowego [31].

56. W wyroku w sprawie Azorów Trybunał w odpowiedni sposób wyważył te dwie zasady. Z jednej strony Trybunał respektuje autonomię, jaką konstytucja danego państwa członkowskiego przyznaje swoim jednostkom terytorialnym, bowiem sytuacja, w której już sam ograniczony zakres stosowania lokalnego uregulowania podatkowego uzasadniałby selektywność danego środka, w istotny sposób podważałaby autonomię przyznaną jednostce terytorialnej przez konstytucję krajową. Każde uregulowanie lokalne korzystniejsze od przepisów podatkowych wydanych przez władze centralne, które jednocześnie spełnia pozostałe przesłanki pomocy państwa oraz przekracza próg de minimis, wymagałoby wówczas zezwolenia Komisji. Zezwolenie takie byłoby wydane tylko w przypadku stwierdzenia zasadności takiego uregulowania, takiego jak na przykład wspieranie regionów słabiej rozwiniętych gospodarczo zgodnie z art. 87 ust. 3 lit. a) WE.

57. Z drugiej strony wymogi prawodawcy lokalnego dotyczące autonomii zapewniają, by państwa członkowskie nie zasłaniały się ich porządkiem konstytucyjnoprawnym i nie mogły obchodzić przewidzianego w art. 87 WE zakazu przyznawania pomocy

29 — Oprócz Vizcaya, Álava i Guipúzcoa również region autonomiczny Navarra posiada odpowiednie kompetencje podatkowe w oparciu o historyczne uprawnienia statutowe (Fueros).

30 — Artykuł 3a ust. 2 zdanie pierwsze UE (zgodnie z nową numeracją art. 4 UE) w brzmieniu nadanym traktatem z Lizbony zmieniającym traktat o Unii Europejskiej i traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską, podpisanym w Lizbonie w dniu 13 grudnia 2007 r. (Dz.U. C 306, s. 1) stanowi: „Unia szanuje równość państw członkowskich wobec traktatów, jak również ich tożsamość narodową, nierozerwalnie związaną z ich podstawowymi strukturami politycznymi i konstytucyjnymi, w tym w odniesieniu do samorządu regionalnego i lokalnego”.

31 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 1 kwietnia 2008 r. w sprawie C-212/06 Gouvernement de la Communauté française i Gouvernement wallon, Zb.Orz. s. I-1683, pkt 58 wraz z dalszymi odesłaniami.

państwa poprzez czysto formalne delegowanie kompetencji legislacyjnych.

58. Powyższą równowagę należy uwzględnić przy odniesieniu stwierdzeń zawartych w wyroku w sprawie Azorów do niniejszej sprawy.

59. Jednakże dwie okoliczności odróżniają niniejsze sprawy od sprawy dotyczącej Azorów. Po pierwsze istnieje odmienna sytuacja procesowa: wyrok w sprawie Azorów wydano wskutek wniesionej przez Portugalię zgodnie z art. 230 ust. 1 WE skargi o stwierdzenie nieważności decyzji Komisji. Zatem do Trybunału należało ostateczne rozstrzygnięcie kwestii, czy Komisja zdołała udowodnić, że sporny środek stanowi pomoc państwa.

60. Natomiast w niniejszych postępowaniach o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 234 WE zadanie Trybunału ogranicza się do dokonania wykładni art. 87 ust. 1 WE. Nawet jeżeli uwzględnia on przy tym specyfikę postępowania przed sądem krajowym, to wyłącznie do sądu krajowego należy ostateczna ocena kwestii, czy sporne uregulowania Territorios Históricos należy zakwalifikować jako środki selektywne, a tym samym jako pomoc państwa [32]. Zatem pytanie prejudycjalne, którego celem jest dokonanie oceny konkretnych środków przez Trybunał, należy rozumieć w sposób przedstawiony przeze mnie w pkt 39 niniejszej opinii.

61. Po drugie należy uwzględnić, że Azorom przyznano kompetencję do obniżenia krajowej stawki opodatkowania w celu zrekompensowania niedogodności strukturalnych wynikających dla przedsiębiorstw prowadzących działalność w regionie ze względu na ich wyspiarską lokalizację [33]. W celu zapobieżenia temu, aby obniżenie stawki opodatkowania prowadziło jednocześnie do osłabienia finansowego regionu, władze centralne kompensowały wynikające z tego zmniejszone wpływy z podatków. Trybunał wywnioskował z powyższego, że odpowiedzialność finansową za regionalne uregulowania podatkowe ponosi nie sam region, lecz ostatecznie władza centralna, i z tego względu przyjął ogólny poziom opodatkowania w państwie za punkt odniesienia dla oceny selektywności regionalnej stawki opodatkowania [34].

62. Nie wydaje się, aby uregulowania podatkowe ustanowione przez Territorios Históricos Kraju Basków miały na celu zrekompensowanie podobnych geograficznych lub innych przeszkód strukturalnych. W porównaniu z ogólnymi zasadami korzystniejsze podatkowe warunki ramowe mają na celu raczej stworzenie szczególnych zachęt dla lokowania tam przedsiębiorstw. Jednocześnie jednak — w odróżnieniu od sprawy dotyczącej Azorów — w takim przypadku dokonywana przez władze centralne kompensata zmniejszonych wpływów podatkowych, które są skutkiem przywilejów podatkowych w Territorios Históricos, nie stanowi elementu logiki systemu.

32 — Zobacz podobnie również orzecznictwo wymienione w pkt 13.

33 — Komisja co do zasady uznała to i w oparciu o art. 87 ust. 3 lit. a) WE stwierdziła, że obniżenie podatków jest częściowo uzasadnione. Komisja podważała jedynie to, że obniżona stawka opodatkowania obowiązywała także w sektorze finansowym, którego fakt położenia wyspiarskiego nie dotyczy w podobny sposób, zob. ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie Azorów, pkt 27 i nast.

34 — Wyżej wymieniony w przypisie 3 wyrok w sprawie Azorów, pkt 71 i nast.

63. Wreszcie należy oprzeć się na założeniu, że sporne uregulowania faktycznie znajdują zastosowanie na takich samych zasadach do wszystkich podmiotów gospodarczych podlegających władztwu podatkowemu Territorios Históricos. W tym kontekście Komisja podnosi, że Territorios Históricos częściowo opodatkowują również dochody uzyskiwane poza podlegającym im terytorium, zaś częściowo nie opodatkowują dochodów uzyskanych na tym terytorium.

64. Powyższa okoliczność wynika z faktu, że podział kompetencji podatkowych między władzę centralną a Kraj Basków zgodnie z art. 14 ust. 1 zdanie pierwsze porozumienia gospodarczego odnosi się przede wszystkim do siedziby przedsiębiorstwa. W pewnym zakresie przychody uzyskane poza miejscem siedziby podlegają mimo wszystko opodatkowaniu zgodnie z prawem obowiązującym w miejscu siedziby. Natomiast nie przewiduje się ogólnego ograniczonego obowiązku podatkowego obejmującego zakłady w stałym miejscu prowadzenia ich działalności w połączeniu z zaliczeniem podatku bądź zwolnieniem tych przychodów w miejscu głównej siedziby przedsiębiorstwa. W tym zakresie podział kompetencji podatkowych różni się od zasad ogólnie przyjętych w międzynarodowym prawie podatkowym. Jednakże nie wynika z tego, że opodatkowanie w Kraju Basków jest selektywne. Przeciwnie, znajduje ono zastosowanie odpowiednio do podziału władztwa podatkowego na takich samych zasadach do wszystkich przedsiębiorstw podlegających uregulowaniom podatkowym Kraju Basków.

b) Zakres przedmiotowy autonomii politycznej i finansowej

65. W opinii Komisji do oceny autonomii organów lokalnych w wyroku w sprawie Azorów Trybunał wprowadza wymóg przeprowadzenia dwustopniowej analizy. Najpierw należy zbadać, czy organ „odgrywał podstawową rolę w określaniu politycznego i gospodarczego środowiska, w którym działają przedsiębiorstwa” [35]. Dopiero gdy zostanie to ustalone, znaczenia nabiera spełnienie trzech kryteriów dotyczących autonomii, o których mowa w pkt 67 wyroku.

66. W rzeczywistości Territorios Históricos mają tylko bardzo ograniczone kompetencje ustalania warunków ramowych dotyczących gospodarki. Zgodnie z art. 41 statutu autonomii mogły one wprawdzie ustanawiać prawo podatkowe, jednak mają niewielki wpływ na wykorzystanie wpływów podatkowych. Przeciwnie, wpływy te w znacznej mierze odprowadzane są na rzecz regionu autonomicznego Kraju Basków oraz państwa. Komisja twierdzi, że w konsekwencji już z tego względu nie posiadają one wystarczającej autonomii.

67. Wprawdzie należy przyznać rację Komisji, iż na sytuację konkurencji między przedsiębiorstwami wywierają wpływ nie tylko same warunki ramowe dotyczące podatków, lecz wiele innych czynników związanych z miejscem działalności, jak na przykład dostępność wykwalifikowanej siły

35 — Wyżej wymieniony w przypisie 3 wyrok w sprawie Azorów, pkt 58.

roboczej, ukształtowanie przepisów prawa pracy i systemu zabezpieczenia społecznego lub infrastruktura. Jednak nie prowadzi to koniecznie do wniosku, że „wystarczającą autonomię" można przyjąć jedynie wówczas, gdy dana jednostka podziału terytorialnego posiada na tyle szerokie kompetencje, że pozwalają jej one na wywieranie wpływu na wszystkie rzeczone czynniki.

68. Obecnie nawet same państwa członkowskie nie posiadają pełnej autonomii gospodarczo-politycznej. Swoje polityki gospodarcze prowadzą one zgodnie z zasadami określonymi w art. 98 WE, a na mocy art. 99 WE koordynują je w ramach Rady. Wiele uregulowań mających znaczenie dla miejsca działalności, na przykład w dziedzinie prawa pracy, ochrony środowiska, prawa zamówień publicznych oraz ochrony własności intelektualnej, jest zharmonizowanych na płaszczyźnie wspólnotowej. Ponadto w kilku dziedzinach, na przykład w zakresie rolnictwa, handlu zagranicznego oraz transportu, polityka krajowa podporządkowana jest polityce wspólnotowej.

69. Przy dokładniejszej analizie najistotniejszego fragmentu wyroku w sprawie Azorów, który Komisja cytuje tylko w skrócie, uwidacznia się również, że Trybunałowi chodziło o autonomię w ramach przyjmowania konkretnych środków, a nie o ogólną gospodarczo-polityczną swobodę działania. I tak Trybunał uznał za możliwe, „że organ regionalny lub lokalny posiada status prawny i faktyczny dający mu wystarczającą autonomię w stosunku do rządu centralnego państwa członkowskiego, by *dzięki przyjmowanym środkom* [36] ta jednostka, a nie rząd centralny, odgrywała podstawową rolę w określaniu politycznego i gospodarczego środowiska […]" [37]. Przy tym Trybunał wyraźnie odniósł się do uregulowań podatkowych stanowiących przedmiot sporu w sprawie dotyczącej Azorów.

70. W przypadku gdyby dokonana przez Komisję interpretacja wyroku w sprawie Azorów była słuszna, to niezrozumiałe byłoby, dlaczego Trybunał także w tej sprawie nie zaprzeczył istnieniu autonomii już ze względu na kompetencje regionalne ograniczone do dopasowania stawki opodatkowania. Zamiast tego Trybunał dokonał szczegółowej analizy zagadnienia, czy w ramach wykonywania tej kompetencji region posiadał autonomię instytucjonalną, proceduralną i finansową.

71. Z powyższego wynika, że postawioną przez Komisję tezę należy odrzucić.

c) Jaki jest właściwy punkt odniesienia: poszczególne Territorios Históricos czy region autonomiczny Kraju Basków?

72. W ramach oceny selektywnego charakteru spornych środków oraz badania autonomii danych jednostek terytorialnych powstaje przede wszystkim pytanie, czy

36 — Wyróżnienie własne.

37 — Wyżej wymieniony w przypisie 3 wyrok w sprawie Azorów, pkt 58.

partnerem władz centralnych jest region autonomiczny Kraju Basków jako całość, czy też trzy poszczególne Territorios Históricos.

73. Przyjmowanie przepisów podatkowych, które w kontekście niniejszej sprawy mają — jak właśnie wskazano — najistotniejsze znaczenie, zgodnie z art. 41 ust. 1 statutu autonomii należy do Territorios Históricos. Właśnie ich dotyczą wymogi określone w art. 2 i 4 porozumienia gospodarczego. Bezpośrednio z organami skarbowymi wymieniają one informacje dotyczące ustawodawstwa podatkowego i zgodnie z art. 63 i 64 porozumienia gospodarczego delegują swoich przedstawicieli do komisji ds. koordynacji i oceny prawa. Przemawia to za koniecznością zbadania autonomii poszczególnych Territorios Históricos.

74. Jednakże zwraca uwagę okoliczność, że koordynacja wewnątrz Kraju Basków prowadzi najwyraźniej do tego, że Norma Forales wszystkich trzech Territorios są w znacznej mierze identyczne. Z tego względu można by powziąć wątpliwość co do samodzielności poszczególnych Territorios w zakresie ich kompetencji prawodawczych. W tym kontekście należy postawić dwie hipotezy:

— ze względu na koordynację wewnątrz Kraju Basków Territorios Históricos są prawnie lub faktycznie zobowiązane do wydawania jednolitych przepisów, przy czym koordynacja ta jest niezależna od wymogów określanych przez władze centralne;

— w ramach tej koordynacji Territorios są zobowiązane do przestrzegania wymogów określonych przez region autonomiczny, które oparte są na wymogach władz centralnych.

75. W pierwszym przypadku kompetencje podatkowe byłyby wspólnie wykonywane przez wszystkie trzy Territorios, a ewentualnie także przez region autonomiczny. W takiej sytuacji koordynacja prawodawstwa wewnątrz Kraju Basków ewentualnie stanowiłaby wzajemne ograniczenie autonomii Territorios, jednak nie ograniczałaby (wspólnej) autonomii w stosunku do władz centralnych. Jednakże w ramach oceny selektywności danego uregulowania podatkowego, które w takiej samej mierze znajduje zastosowanie do wszystkich przedsiębiorstw prowadzących działalność na terytorium podlegającym organowi władzy lokalnej lub regionalnej, znaczenie ma jedynie stosunek między władzami centralnymi a tym organem. Należałoby zatem zbadać, czy Territorios działające razem bądź Territorios działające wraz z regionem autonomicznym wspólnie posiadają wystarczającą autonomię w stosunku do władz centralnych.

76. W przypadku potwierdzenia drugiej hipotezy autonomia Territorios Históricos byłaby natomiast podważona ze względu na określone przez władze centralne wymogi pośrednie. Do sądu krajowego należy ustalenie, czy zachodzi jedna z tych hipotez, oraz ustalenie wynikających z tego skutków.

77. Wreszcie możliwe byłoby jeszcze, że region autonomiczny Kraju Basków może wywierać wpływ na Territorios Históricos, wskutek którego w jednej części Kraju

Basków obowiązują korzystniejsze warunki niż w innych częściach. W takim przypadku można by przyjąć istnienie środka selektywnego, przy czym punkt odniesienia stanowiłoby nie państwo, lecz Kraj Basków. Jednakże za takim wnioskiem nie przemawiają żadne okoliczności wynikające z informacji przekazanych Trybunałowi.

d) Stosowanie poszczególnych kryteriów

78. Sąd krajowy oraz strony postępowania przed Trybunałem nie mają wątpliwości co do istnienia autonomii instytucjonalnej poszczególnych Territorios Históricos oraz ich organów. Zatem nie ma potrzeby badania tego kryterium. Zarzuty podniesione przez skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym oraz przez Komisję kwestionują jedynie autonomię proceduralną i finansową Territorios Históricos.

79. Przy tym Komisja w zakresie autonomii proceduralnej słusznie wyróżnia dwa aspekty. Pierwszy aspekt, który można określić również autonomią proceduralną sensu stricte, dotyczy przysługującej organowi lokalnemu swobody wydawania przepisów podatkowych zgodnie z procedurą, która nie dopuszcza żadnej lub w każdym razie żadnej decydującej ingerencji władz centralnych. Drugi aspekt dotyczy merytorycznego zakresu działania organu lokalnego przysługującego mu na mocy krajowego porządku prawnego. W celu lepszego zilustrowania także tego drugiego aspektu w miejsce pojęcia autonomii proceduralnej w dalszej części niniejszej opinii będę stosować pojęcie *autonomii kształtowania prawa*, a mianowicie pojęcie formalnej i materialnej autonomii kształtowania prawa.

i) Autonomia kształtowania prawa

80. Jak Trybunał stwierdził w pkt 67 wyroku w sprawie Azorów, przepis lokalny powinien być ustanowiony „bez możliwości ingerencji rządu centralnego w je[go] treść".

81. Jednakże w tym kontekście odsyła on do pkt 54 opinii, w której rzecznik generalny zastosował nieco szersze sformułowanie: „[d]ecyzja musi zostać podjęta przez lokalny organ władzy zgodnie z procedurą, w której rząd centralny nie jest władny do bezpośredniego ingerowania w proces określania stawki podatku, a *lokalny organ władzy, określając stawkę podatku, nie jest zobowiązany do wzięcia pod uwagę interesu ogólnopaństwowego*" [38].

82. Wreszcie w pkt 68 wyroku stwierdzono, że wystarczająca autonomia polityczna i podatkowa w stosunku do rządu centralnego zakłada, że organ lokalny posiada kompetencje do przyjęcia środków polegających na obniżeniu stawki opodatkowania,

38 — Wyróżnienie własne.

niezależnie od jakichkolwiek względów związanych z postawą władz centralnych.

— Formalna autonomia kształtowania prawa

85. Formalną autonomię kształtowania prawa należy przyjąć wówczas, gdy władze centralne nie mają możliwości bezpośredniej ingerencji w proces opracowywania przepisów podatkowych, na przykład poprzez wymóg ich zatwierdzania, prawo zgłaszania weta przeciwko ich ustanowieniu lub możliwość przejęcia właściwości w zakresie ich opracowywania.

83. Z uwagi na powyższe sformułowania strony postępowania nie są zgodne co do kwestii, w jakim zakresie autonomię podważa okoliczność, iż w ramach wydawania przepisów podatkowych Territorios Históricos zobowiązane są do poszanowania określonych wymogów prawnych. Przestrzeganie tych wymogów podlega kontroli sądowej w najwyższej instancji kontroli Tribunal Supremo, czyli sądu na poziomie ogólnopaństwowym. Także to zdaniem kilku stron postępowania wydaje się ograniczać autonomię Territorios Históricos.

86. Natomiast, jak słusznie wywodzi Zjednoczone Królestwo, formalnej autonomii kształtowania prawa nie narusza to, że władze centralne i organ lokalny wzajemnie informują się o projektach prawodawczych lub konsultują się w tym zakresie. Ma to zastosowanie w każdym razie wówczas, gdy organ lokalny posiada w konsekwencji swobodę decydowania o kontynuacji swojego projektu — również w przypadku negatywnej opinii rządu centralnego.

84. Wymogi konstytucyjnoprawne wraz z wymogami określonymi w statucie autonomii oraz w porozumieniu gospodarczym ograniczają merytoryczny zakres działania Territorios. Z tego względu dokonam analizy tego aspektu w ramach materialnej autonomii kształtowania prawa. W tym kontekście pragnę omówić również dokonywaną przez sądy kontrolę ex post przepisów podatkowych. Ze względu na to, że nie wpływa ona bezpośrednio na proces kształtowania woli w ramach procedury prawodawczej, nie dotyczy ona autonomii kształtowania prawa w sensie formalnym, lecz służy przestrzeganiu granic materialnej autonomii kształtowania prawa.

87. Nie uprzedzając końcowej oceny, która należy do sądu krajowego, nie wydaje się, że z postanowień konstytucji, statutu autonomii oraz porozumienia gospodarczego wynika odpowiednie prawo rządu centralnego do wydawania ostatecznych decyzji. Wprawdzie art. 4 porozumienia gospodarczego przewiduje koordynację i współpracę organów skarbowych, którym art. 63 i 64 porozumienia gospodarczego nadały ramy instytucjonalne w postaci komisji ds. koordynacji i oceny prawa, to jednak wydaje się, że koordynacja i współpraca nie prowadzą do związania Territorios Históricos wymogami określonymi przez władze centralne wbrew ich woli.

— Materialna autonomia kształtowania prawa

88. Materialna autonomia kształtowania prawa oznacza, że prawodawca lokalny posiada swobodę decydowania o treści przepisów podatkowych. Jednakże w żadnym demokratycznym porządku państwa prawa prawodawcy nie przysługuje pełna swoboda. Przeciwnie, prawodawca ma obowiązek przestrzegania zasad konstytucyjnoprawnych, w szczególności praw zasadniczych i praw człowieka. Prawodawcę krajowego ogranicza również prawo wspólnotowe.

89. Z tego względu okoliczność, że w ramach ustanawiania przepisów podatkowych Territorios Históricos mają obowiązek przestrzegania granic konstytucyjnoprawnych, nie wyklucza a priori materialnej autonomii kształtowania prawa. Jednakże powyższe wymogi nie mogą na tyle ograniczać swobody działania, że Territorios w trakcie ustanawiania przepisów podatkowych praktycznie pozbawione zostają możliwości realizacji własnych celów finansowo-politycznych.

90. W tym kontekście należy przede wszystkim wskazać art. 2 konstytucji, który z jednej strony gwarantuje prawo narodowości i regionów Hiszpanii do autonomii, a jednocześnie nakłada na nie obowiązek solidarności. Ponadto zasada solidarności określona jest w art. 138 i 156 konstytucji. Czy zakres autonomii jest na tyle szeroki, że regiony mogą znaleźć się w sytuacji wzajemnej konkurencji podatkowej, czy też jest to sprzeczne z zasadą solidarności? Stanowi to zasadniczą kwestię całego sporu, a udzielenie na nią odpowiedzi należy nie do Trybunału, lecz do sądów krajowych.

91. Ponadto art. 31 konstytucji przewiduje opodatkowanie odpowiadające możliwościom ekonomicznym oraz w ramach sprawiedliwego systemu podatkowego opartego na zasadach równości i progresji. Przyjmując na podstawie powyższego wniosek, że w Hiszpanii może obowiązywać tylko jeden system podatkowy finansowany przez wszystkich podatników odpowiednio do ich możliwości, prawodawcy lokalni nie mogą ustalać niższych stawek podatkowych. Prowadzi to bowiem do sytuacji, w której wysokość obciążenia podatkowego nie zależy wyłącznie od możliwości podatnika, lecz także od jego siedziby. Jednakże możliwe jest, że art. 31 nie wyklucza istnienia w Hiszpanii wielu systemów podatkowych, w *ramach których* należy realizować powyższe zasady.

92. Ponadto na płaszczyźnie konstytucyjnej należy wskazać art. 139, który zobowiązuje do równego traktowania wszystkich obywateli i zakazuje podejmowania środków naruszających bezpośrednio lub pośrednio swobodę przepływu osób oraz podejmowania działalności gospodarczej. Artykuł 3 lit. c) porozumienia gospodarczego dodaje, że uregulowania podatkowe Territorios nie mogą wywierać też skutków dyskryminujących lub naruszać konkurencji między przedsiębiorstwami.

93. Wprawdzie różna wysokość stawek opodatkowania lub różne możliwości odliczeń od podatku mogą mieć wpływ na

decyzje podatnika dotyczące miejsca działalności, jednakże Trybunał stwierdził w swoim orzecznictwie w przedmiocie swobód podstawowych, że traktat WE nie zapewnia podatnikowi neutralnego pod względem podatkowym przeniesienia miejsca jego działalności do innego państwa członkowskiego [39]. Ze względu na różnice w prawie podatkowym państw członkowskich takie przeniesienie działalności może, w zależności od poszczególnego przypadku, wywierać pozytywne lub negatywne skutki na opodatkowanie. Podstawą powyższego stwierdzenia jest to, że w obrębie Wspólnoty nie istnieje jednolity system podatkowy [40]. Zatem możliwość odpowiedniego zastosowania tego stwierdzenia do stosunków wewnętrznych w Hiszpanii zależy również od tego, na ile system prawa podatkowego Territorios Históricos można uznać za system samodzielny w stosunku do systemu ogólnopaństwowego.

94. Inne łączniki wynikają z art. 41 ust. 2 lit. a) statutu autonomii, który nakłada na Territorios obowiązek przestrzegania ogólnego systemu podatkowego państwa, przepisów zamieszczonych w porozumieniu gospodarczym o koordynacji i harmonizacji podatkowej oraz współpracy z państwem.

95. W tym zakresie art. 2 pkt 2 i art. 3 lit. a) porozumienia gospodarczego precyzują, że Territorios przestrzegają ogólnego systemu podatkowego państwa oraz będą zachowywać zgodność terminologiczną i pojęciową z Ley General Tributaria. Jednak zachowanie jednolitych struktur i pojęć prawnopodatkowych niekoniecznie sprzeciwia się realizacji własnych celów polityki finansowej. Decydujące jest tu raczej to, czy można ustalać czynniki materialne, takie jak stawka podatkowa i podstawa opodatkowania, odmienne od przepisów ogólnopaństwowych.

96. Dalszym ograniczeniem jest nakaz rzeczywistego całościowego obciążenia podatnika równoważnego z istniejącym na pozostałym terytorium państwa [art. 3 lit. b) porozumienia gospodarczego]. Jednak wymóg ten pozwala Territorios Históricos na ewentualne przesunięcie środka ciężkości między podatkiem dochodowym od osób fizycznych lub podatkami innego rodzaju z jednej strony, a podatkiem dochodowym od osób prawnych z drugiej strony bez zmiany wysokości przeciętnego opodatkowania przypadającego na jednego mieszkańca. Możliwa byłaby również kompensata obniżenia stawki podatku dochodowego od osób prawnych poprzez rozszerzenie podstawy opodatkowania.

97. Podsumowując stwierdzam, że do sądu krajowego należy ustalenie, czy Territorios Históricos posiadają autonomię kształtowania prawa podatkowego zgodnie z wymogami konstytucji, statutu autonomii oraz porozumienia gospodarczego, która pozwala im na realizację własnych celów polityki finansowej. Taką autonomię należałoby przyjąć w przypadku, gdyby Territorios mogły ustalać mające znaczenie elementy, takie jak stawka podatkowa lub podstawa opodatkowania, istotnie różniące się od tych ustalonych w państwowym ustawodawstwie podatkowym.

39 — Wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-387/01 Weigel, Rec. s. I-4981, pkt 55.

40 — Zobacz w tym zakresie pkt 45 powyżej, sytuacja 2.

98. Niektóre strony postępowania argumentują, że już z orzecznictwa wyższych sądów hiszpańskich wynika, iż taka swoboda działania nie istnieje. Nie jestem w stanie tego ostatecznie ocenić, jednak pragnę pokrótce nawiązać do dwóch wyroków powoływanych w tym kontekście jako najważniejsze.

99. W zakresie, w jakim strony powołują się w tym kontekście na wyrok wydany przez Tribunal Constitutional 96/2002 z dnia 25 kwietnia 2002 r.[41], należy zauważyć, że przedmiotem tego orzeczenia nie były bezpośrednio kompetencje prawodawcze Territorios Históricos. Wyrok ten dotyczył raczej uregulowań wydanych przez władze centralne, które wprowadzały korzyści odpowiadające tym przewidzianym w uregulowaniach podatkowych wydanych w systemie statutowym. Uprzywilejowane zostały przedsiębiorstwa, które ze względu na siedzibę w innym państwie członkowskim podlegały władztwu podatkowemu władz centralnych państwa, a w związku z tym nie mogły skorzystać z przywilejów podatkowych wynikających z uregulowań wydanych w systemie statutowym przewidzianych w przypadku założenia zakładu na terytorium Territorios Históricos. Zgodnie ze spornymi przepisami wydanymi przez władzę centralną, przedsiębiorstwom tym został zwrócony podatek w zakresie, w jakim przekraczał on kwotę podatku, jaką byłyby one zobowiązane uiścić przy zastosowaniu przepisów podatkowych ustanowionych w systemie statutowym.

100. Sąd konstytucyjny uznał takie nierówne traktowanie dwóch kategorii przedsiębiorstw — przedsiębiorstw mających siedzibę w innym państwie członkowskim oraz przedsiębiorstw mających siedzibę w Hiszpanii, lecz poza terytorium Kraju Basków — które znajdują się w takiej samej sytuacji w odniesieniu do utworzenia zakładu w Kraju Basków, za niezgodne z konstytucją[42]. Takie nierówne traktowanie nastąpiło jednak w obrębie jednego porządku prawnego. Natomiast sąd konstytucyjny najwyraźniej nie porównał sytuacji podmiotów gospodarczych mających siedzibę w Territorios i podlegających prawu podatkowemu wydanemu w systemie statutowym z sytuacją przedsiębiorstw mających siedzibę na pozostałym terytorium państwa, które podlegają ogólnemu systemowi podatkowemu.

101. Również wyrok wydany przez Tribunal Supremo z dnia 9 grudnia 2004 r.[43] nie zawiera ostatecznej odpowiedzi na pytanie, czy wymogi krajowe przyznają Territorios Históricos wystarczającą materialną autonomię kształtowania prawa. Na ile można to stwierdzić na podstawie treści wyroku, sąd ten określił, że margines swobodnego uznania Territorios Históricos kończy się tam, gdzie przepisy podatkowe wydane w systemie statutowym przybierają formę pomocy państwa. Przy tym w oczywisty sposób sąd nie mógł uwzględnić wyroku w sprawie Azorów, który został wydany przez Trybunał w okresie późniejszym.

102. W świetle zasad zawartych w tym wyroku możliwe są dwie interpretacje powyższego stwierdzenia dokonanego przez Tribunal Supremo. Zgodnie z pierwszą interpretacją zasugerował on w sposób dorozumiany, że ze względu na brak wystarczającej autonomii Territorios Históricos za punkt

41 — Załącznik 7 do pisma Komisji.

42 — Ostatecznie stwierdził on zatem niedopuszczalność dyskryminacji podmiotów krajowych.

43 — Zobacz w tym zakresie pkt 25 powyżej.

odniesienia dla oceny selektywności przepisów podatkowych wydanych w systemie statutowym można przyjąć wyłącznie państwowy system podatkowy. Natomiast zgodnie z drugą interpretacją Tribunal Supremo zmierzał do uzależnienia zakresu autonomii od wspólnotowej definicji pomocy państwa.

103. Jednak przy uwzględnieniu wyroku w sprawie Azorów druga z powyższych możliwości interpretacyjnych prowadziłaby do punktu wyjścia. Trybunał bowiem właśnie przeciwnie, uzależnia istnienie pomocy państwa od braku autonomii prawodawcy lokalnego w zakresie uregulowań podatkowych wynikającego z prawa krajowego. W celu uniknięcia takiego rozumowania prowadzącego do punktu wyjścia kompetencje prawodawcy lokalnego należy ustalić jako warunek wstępny dla możliwości stosowania pojęcia pomocy państwa zgodnie z art. 87 ust. 1 WE. W tym zakresie Trybunał nie może dokonywać koniecznej wykładni prawa krajowego w miejsce sądów krajowych.

104. Podsumowując należy jeszcze przywołać argument, iż Territorios Históricos nie posiadają koniecznej autonomii ze względu na to, że ustanowione przez nie przepisy objęte są kontrolą sądową, a mianowicie w najwyższej instancji kontrolą sądu ogólnopaństwowego.

105. W sytuacji, w której przepisy krajowe określają granice zakresu swobodnego uznania prawodawcy lokalnego w zakresie podatków, w państwie prawa nie jest rzeczą nadzwyczajną, że przestrzeganie tych granic objęte jest kontrolą sądową. O ile kontrola sądowa obejmuje jedynie rzeczony element, a nie celowość lokalnych uregulowań podatkowych, nie stanowi ona dodatkowego ograniczenia autonomii danej jednostki terytorialnej. Nie zmienia tego okoliczność, że sądem właściwym w najwyższej instancji jest sąd ogólnopaństwowy. Nieistotne jest również to, iż uregulowania lokalne, jako przepisy podległe ustawie, mogą być zaskarżane przed sądami powszechnymi, podczas gdy ustawodawstwo regionalne i ogólnopaństwowe można zaskarżyć jedynie przed sądem konstytucyjnym.

e) Autonomia finansowa

106. Lokalny organ władzy posiada autonomię finansową, jeżeli sam ponosi konsekwencje finansowe wydanych przez niego uregulowań podatkowych oraz nie otrzymuje żadnej kompensaty z budżetu władz centralnych za zmniejszone wpływy z podatków, które są wynikiem różnic między uregulowaniami lokalnymi a ogólnopaństwowymi.

107. Stosowanie niniejszego kryterium wiąże się ze znacznymi trudnościami praktycznymi, w sytuacji gdy obniżenie stawki opodatkowania lub przyznanie innych korzyści nie okaże się — tak jak w sprawie dotyczącej Azorów — elementem swego rodzaju pomocy regionalnej przyznawanej przez władze centralne. W takim przypadku brak jest bowiem wewnętrznej logiki między obniżeniem podatków i przepływami finansowymi o charakterze kompensacyjnym między władzą centralną a organami władz lokalnych lub regionalnych. W okolicznościach takich jak w sprawie przed sądem krajowym konieczne jest raczej dokonanie

całościowej oceny stosunków finansowych między państwem a jednostkami podziału terytorialnego.

108. Ponadto dokonanie powyższej oceny utrudnia okoliczność, że ponad podziałem na ogólne budżety państwa, regionów i innych jednostek podziału terytorialnego państwa istnieją odrębne państwowe masy majątkowe, w szczególności systemy zabezpieczenia społecznego, za pośrednictwem których może dojść do dalszych transferów finansowych między różnymi terytoriami geograficznymi i jednostkami podziału administracyjnego państwa.

109. Przy tym nie należy kwestionować autonomii finansowej danej jednostki podziału terytorialnego już w przypadku, gdy ta całościowa ocena prowadzi do stwierdzenia per saldo transferu finansowego ze strony władzy centralnej na rzecz organu lokalnego lub regionalnego. Podstawą bowiem takiego transferu finansowego może być wiele różnych okoliczności, które w ogóle nie mają związku z lokalnymi lub regionalnymi uregulowaniami podatkowymi.

110. Zatem w celu stwierdzenia związku między takimi przepływami finansowymi oraz lokalnym ustawodawstwem podatkowym muszą być spełnione co najmniej dwie przesłanki. Po pierwsze wysokość lokalnych wpływów podatkowych w ogólności musi być uwzględniana jako jeden z czynników prowadzących do stwierdzenia ewentualnych transferów finansowych. Po drugie zmniejszone wpływy podatkowe muszą prowadzić również do odpowiedniego dopasowania przepływów finansowych o charakterze rekompensaty między jednostkami podziału administracyjnego państwa.

111. W celu dalszej analizy należy oprzeć się na założeniu, że niższa stawka opodatkowania i odpisy szczególne przewidziane w przyjętych w systemie statutowym uregulowaniach stanowiących odstępstwo od przepisów wydanych przez władze centralne prowadzą w każdym razie w danym okresie podatkowym do zmniejszonych wpływów podatkowych. Argument wysunięty przez Territorios Históricos, jakoby ich polityka fiskalna w dalszej perspektywie faktycznie zmierzała do podwyższenia wpływów podatkowych ze względu na to, że powoduje ona wzmożone zakładanie przedsiębiorstw, nie zasługuje na uwzględnienie. W przypadku gdyby taki argument został uwzględniony w ramach badania istnienia pomocy państwa, zakaz przyznawania pomocy państwa byłby praktycznie pozbawiony znaczenia. Pomoc państwa bowiem przyznawana jest często w celu zainicjowania pozytywnego rozwoju gospodarczego uprzywilejowanych przedsiębiorstw, tak aby w rezultacie taka „inwestycja" okazała się opłacalna poprzez stworzenie miejsc pracy, odciążenie systemów zabezpieczenia społecznego oraz wpływy podatkowe na rzecz państwa [44].

112. Decydującym instrumentem stosunków finansowych między władzą centralną a regionem autonomicznym Kraju Basków, a pośrednio również Territorios Históricos,

44 — W tym kontekście Komisja podnosi w szczególności, że zgodnie z orzecznictwem decydujący jest skutek w postaci pomocy państwa na rzecz poszczególnego przedsiębiorstwa, a nie realizowane w ten sposób cele, zob. wyroki z dnia 29 lutego 1996 r. w sprawie C-56/93 Belgia przeciwko Komisji, Rec. s. I-723, pkt 79; z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-241/94 Francja przeciwko Komisji, Rec. s. I-4551, pkt 20 oraz z dnia 17 czerwca 1999 r. w sprawie C-75/97 Belgia przeciwko Komisji, Rec. s. I-3671, pkt 25.

do którego odnoszą się sąd krajowy oraz strony w postępowaniu przed Trybunałem, jest tak zwana składka (Cupo).

113. Podstawę systemu składkowego stanowią art. 42 ust. 2 lit. d)–f) statutu autonomii, art. 48 i nast. porozumienia gospodarczego oraz ustawa w sprawie składki w okresie pięcioletnim 2002–2006. Ostatecznie chodzi tu o transfer przeważającej części wpływów podatkowych z Territorios Históricos do regionu autonomicznego Kraju Basków oraz państwa. Transfer ten jest konieczny, bowiem przeważającą część wpływów podatkowych otrzymują Territorios Históricos, jednakże zadania państwa wykonywane są w przeważającej mierze przez władze centralne oraz region autonomiczny.

114. W znacznym stopniu upraszczając, wysokość należnej na rzecz budżetu państwa całościowej składki Kraju Basków, na którą z kolei składają się składki częściowe Territorios Históricos, ustala się w następujący sposób. Obliczone zostają wydatki na zadania państwa niewykonywane przez regiony, przy czym fikcyjnie za punkt wyjścia przyjmuje się, że wszystkie regiony w Hiszpanii wykonują zadania w takim samym zakresie jak Kraj Basków. Następnie stosuje się współczynnik, który powinien odpowiadać części wpływów uzyskiwanych przez Territorios Históricos w stosunku do całego państwa. Wskaźnik ten wynosi od 1981 r. niezmiennie 6,24%. Dokonuje się różnych modyfikacji i korekt, które jednak nie mają bezpośredniego związku z wysokością wpływów podatkowych. Ostatecznie ustalana jest kwota, którą Kraj Basków odprowadza na rzecz państwa. W 2002 r. wynosiła ona około miliard euro, w kolejnych latach może ona podlegać dalszym modyfikacjom.

115. Trudno ocenić, na ile wpływy podatkowe Territorios Históricos i ich wahania podyktowane spornymi przepisami mają wpływ na wysokość dokonywanego przez nie lub przez region autonomiczny Kraju Basków transferu finansowego na rzecz państwa. W sumie pisemne wyjaśnienia stron oraz odpowiedzi udzielone na zadane przez Trybunał w trakcie procedury ustnej pytania sprawiają wrażenie, że w rezultacie ustalenie wysokości wkładu finansowego stanowi raczej kompromis polityczny aniżeli bezpośredni skutek zmiany określonych parametrów gospodarczych, w szczególności wysokości wpływów podatkowych. Wskazuje na to już sama okoliczność, że wskaźnik zaliczenia, który w zasadzie powinien ustanowić związek z odpowiednią częścią wpływów podatkowych Territorios Históricos, jest niezmienny od ponad 25 lat, chociaż faktycznie wpływy podatkowe z pewnością podlegały wahaniom.

116. Rząd hiszpański stoi w każdym razie na stanowisku, że zmiana wpływów podatkowych Territorios Históricos nie ma wpływu na wysokość składki. W przypadku gdyby sąd krajowy doszedł do takiego samego wniosku i gdyby nie znajdowały zastosowania żadne inne mechanizmy kompensujące, należałoby stwierdzić wystarczającą autonomię finansową Territorios Históricos.

V — Wnioski

117. W związku z powyższym na pytanie prejudycjalne postawione przez Tribunal Superior de Justicia del País Vasco należy odpowiedzieć w sposób następujący:

Artykuł 87 ust. 1 WE należy interpretować w ten sposób, że uregulowanie podatkowe wydane przez władze lokalne danego państwa członkowskiego obowiązujące na takich samych zasadach w odniesieniu do wszystkich przedsiębiorstw podlegających władztwu podatkowemu tych władz oraz które jest korzystniejsze od ogólnych przepisów podatkowych tego państwa członkowskiego nie stanowi uprzywilejowania niektórych przedsiębiorstw i produkcji niektórych towarów, jeżeli władze lokalne posiadają wystarczającą autonomię w zakresie wykonywania ich kompetencji legislacyjnych w dziedzinie prawa podatkowego. Warunkiem takiej autonomii jest, aby:

— władze lokalne posiadały autonomię instytucjonalną,

— władze centralne nie miały możliwości decydującej ingerencji w proces opracowywania lokalnych przepisów podatkowych (formalna autonomia kształtowania prawa),

— władze lokalne posiadały wystarczająco szeroki zakres swobodnego uznania w ramach opracowywania treści przepisów podatkowych, który pozwala im na realizację własnych celów finansowo-politycznych (materialna autonomia kształtowania prawa) oraz

— władze lokalne same ponosiły odpowiedzialność za zmniejszone wpływy z podatków, które są wynikiem uregulowań korzystniejszych od ogólnych przepisów podatkowych (autonomia finansowa).