



## Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ  
J. КОКОТТ  
представено на 9 ноември 2017 година<sup>1</sup>

**Съединени дела C-236/16 и C-237/16**

**Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED)  
срещу  
Diputación General de Aragón**

(Преюдициални запитвания, отправени от Tribunal Supremo (Върховен съд, Испания))

„Преюдициални запитвания — Свобода на установяване — Регионален налог, с който се облагат големи търговски обекти — Косвено неблагоприятно въздействие, тъй като, статистически погледнато, са засегнати преимуществено чуждестранни търговски вериги — Изключване и освобождавания от облагането с налога като недопустими помощи“

### I. Въведение

1. В настоящото дело Съдът следва да разгледа още веднъж въпроса доколко във въведени различия във връзка с облагането с определен налог могат да бъдат открити непряко нарушаване на основните свободи и/или недопустима държавна помощ. Настоящото производство следва да се разглежда във връзка с две други висящи пред Съда<sup>2</sup> производства, като заедно с тях предоставя възможността на Съда да прецизира обхвата на произтичащата от правото на Съюза забрана за предоставяне на помощи.

2. Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (Национална асоциация на големите дистрибутори, наричана по-нататък „ANGED“) атакува с подадената в главното производство жалба по-конкретно специален налог върху големите търговски площи за причиняването от тях уреждане на околната среда (наричан по-нататък IDMGAV) в Арагон.

3. Според ANGED и Комисията този налог води до ограничаване на свободата на установяване и представлява недопустима помощ, по-конкретно за малките търговски обекти, тъй като същите не са засегнати от налога. По същество се поставя въпросът доколко възприетите в данъчното право и в законодателството относно таксите и налозите разграничения са релевантни от гледна точка на разпоредбите относно държавните помощи.

<sup>1</sup> Език на оригиналния текст: немски.

<sup>2</sup> Това са съединени дела C-234/16 и C-235/16, както и дело C-233/16.

## II. Правната уредба

### A. Правото на Съюза

4. Приложимата към настоящия случай правна уредба на Съюза се съдържа в член 49 ДФЕС във връзка с член 54 ДФЕС и член 107 и сл. ДФЕС.

### Б. Испанското право

5. Спорният в главното производство налог върху големите търговски площи за причиняването от тях увреждане на околната среда (Impuesto sobre el Daño Medioambiental causado por las Grandes Áreas de Venta) е въведен на 1 януари 2006 г. с раздел II от Ley de las Cortes de Aragón 13/2005, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas en materia de tributos cedidos y tributos propios de la Comunidad Autónoma de Aragón (Закон 13/2005 на парламента на Арагон от 30 декември 2005 за приемане на данъчни и административни мерки в областта на прехвърлените от държавата данъци и местните данъци на Автономна област Арагон).

6. Понастоящем IDMGAV се урежда в глава III от приложение II (наричано по-нататък „TRIMCA“) към Ley (de las Cortes de Aragón) 10/2015, de 28 de diciembre, de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón (Закон 10/2015 от 28 декември 2015 г. за приемането на мерки за запазване на публичните услуги, предоставяни от Автономна област Арагон).

7. Съгласно съображенията в преамбюла към Закон 13/2005 облагаемото събитие се определя, като се вземат предвид причиняването вследствие на търговския оборот в тези обекти увреждане на околната среда, които поради големите си общодостъпни търговски площи упражняват силна притегателна сила на потребителите, в резултат на което се предизвиква значителен брой пътувания с лични превозни средства. С налога се облагат лицата, които извършват по занятие стопанска дейност, с която се причинява увреждане на околната среда, тоест облага се не собственикът на съоръженията, а лицето, което ги стопанисва с търговска цел.

8. В този смисъл площта — като застроена площ на поземления имот или разгънатата застроена площ — представлява най-подходящият параметър, който да бъде взет предвид с оглед на обективното облагане на предимството, при ползването на което не се поемат причинените разходи за околната среда и развитие на територията. Търговската площ предоставя по-големи възможности за предлагане на стоки, а с това и по-голям поток от потребители; площите, предназначени за други цели (например за складове) предоставят по-големи възможности за зареждане със стоките, а площите за паркиране имат способността да привличат автомобилен поток.

9. Съгласно член 15 от TRIMCA с IDMGAV „се облага конкретната икономическа сила, изразяваща се в дейността и потока на движение в търговски обекти, които поради упражняваната притегателна сила към потребителите, предизвикват образуването на значителен автомобилен поток и поради това имат отрицателно въздействие върху природата и използването на територията на Автономна област Арагон“.

10. IDMGAV е реален налог, с който се преследват парафискални цели, тъй като приходите от него не се включват в общия бюджет (член 3 от TRIMCA). В действителност получените вследствие на облагането с IDMGAV приходи, след приспадане на разходите за управление и сътрудничество, са предназначени за финансирането на превантивни мерки или на мерки за възстановяване на увредената околна среда.

11. Съгласно член 16, параграф 2 от TRIMCA, търговският обект разполага с голяма търговска площ, когато неговата общодостъпна търговска площ е по-голяма от 500 m<sup>2</sup>.

12. Съгласно член 20 от TRIMCA освободени от облагане са търговските обекти, чиято основна дейност е изключителната продажба на следните стоки: а) машини, превозни средства, инструменти и промишлено оборудване; б) строителни материали, продукти за пречистване на отпадъчни води, дограма, продавани изключително на търговци; в) стоки за градинарството и селскостопанска продукция в разсадници или развъдници; г) мебели в индивидуални, традиционни и специализирани магазини; д) моторни превозни средства в изложбени зали на концесионери и гаражи за ремонт и поддръжка на автомобили и е) горива.

13. Основата за определяне на налога представлява общата площ на съответния търговски обект с голяма търговска площ, която е сбор от следните площи: а) търговската площ; б) площта, предназначена за други цели (която може да е максимум 25 % от общодостъпната търговска площ); в) площта за паркиране (която може да е максимум 25 % от общодостъпната търговска площ).

14. Съгласно член 22 от TRIMCA ставката на налога нараства прогресивно от 10,20 EUR за площ от 2000 m<sup>2</sup> до 3000 m<sup>2</sup> на 14,70 EUR за площ от 5 000 m<sup>2</sup> до 10 000 m<sup>2</sup>, след което спада на 13,50 EUR за площ по-голяма от или равна на 10 000 m<sup>2</sup>. При това първите 2000 m<sup>2</sup> обаче са необлагаеми.

15. В зависимост от местоположението на търговския обект се прилага и определен коефициент. Съгласно членове 45 и 46 от TRIMCA брутният размер на налога може да бъде намален до 30 % при определени условия — при инвестиции, насочени към приемането на превантивни или възстановителни мерки с оглед на отрицателните последици от негативното въздействие върху територията и увреждането на околната среда на Автономна област Арагон.

### III. Спорът в главното производство

16. На 18 март 2007 г. ANGED — национална асоциация на големите дистрибутори — в крайна сметка обжалва по съдебен ред IDMGAU, като оспорва пред Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón законосъобразността на Decreto Legislativo 1/2007 на правителството на Арагон от 18 септември 2007 г. за одобряване на новата редакция на законодателството относно екологичните налози и такси на Автономна област Арагон.

17. С решение от 24 януари 2014 г. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, del Tribunal Superior de Justicia de Aragón отхвърля подадената от ANGED жалба по образуваното административно дело.

18. На 14 април 2014 г. ANGED подава касационна жалба срещу това съдебно решение, като изтъква по-специално, че със съдебното решение се нарушава правото на Съюза, тъй като Закон 13/2005 (Decreto Legislativo 1/2007) нарушава свободата на установяване, уредена в член 49 ДФЕС.

19. През февруари и май 2013 г. ANGED подава пред Комисията сигнал срещу Кралство Испания, тъй като счита, че предвидените в шест автономни области разпоредби относно налога върху големите търговски обекти противоречат на правото на Съюза. С писмо от 28 ноември 2014 г. Комисията уведомява Кралство Испания, че счита за несъвместима

държавна помощ обстоятелството, че с налога не се облагат малките обекти за търговия на дребно, а на някои специализирани търговски обекти се предоставят определени освобождавания от налога. По този начин на определени предприятия се предоставя селективно предимство, тъй като се явяват изключение от общия режим на облагане с налога.

20. Испанският Върховен съд решава, че следва да бъде проведено производството по постановяване на преюдициално заключение.

#### IV. Производство пред Съда

21. Tribunal Supremo (Върховен съд, Испания) поставя на Съда следните въпроси:

- „1. Следва ли членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС да се тълкуват в смисъл, че не допускат съществуването на регионален налог, с който е декларирано, че се облага увреждането на околната среда, причинено вследствие на използването на съоръженията на търговските обекти с голяма търговска площ и голям паркинг за клиенти, които съоръжения обслужват осъществяваната стопанска дейност и потока на движение, когато търговската площ е по-голяма от 500 m<sup>2</sup>, но този налог се дължи без оглед на обстоятелството дали търговските обекти се намират във или извън рамките на консолидираната градска зона и засяга предимно предприятията от други държави членки, като в това отношение се има предвид, че с този налог: i) в действителност не се облагат собствениците на няколко търговски обекта, независимо от общата им търговска площ, когато търговската площ на всеки един от тях не надхвърля 500 m<sup>2</sup>, или, в случай че някой или няколко от тези обекти надхвърля този праг, но основата за определянето на налога не надхвърля 2 000 m<sup>2</sup>, при положение че с този налог се облагат собствениците на самостоятелен търговски обект, чиято търговска площ надхвърля тези пределни стойности, и ii) освен това не се облагат търговските обекти, които продават изключително машини, превозни средства, инструменти и промишлено оборудване, строителни материали, хигиенни продукти, дограма (продавани единствено на търговци), мебели за индивидуални, традиционни и специализирани обекти, моторни превозни средства в изложбени зали на концесионери и гаражи за поправка и поддръжка на автомобили, стоки за градинарството и селскостопанска продукция в разсадници или развъдници и горива, независимо от размера на тяхната общодостъпна търговска площ?
2. Следва ли член 107, параграф 1 ДФЕС да се тълкува в смисъл, че изключването от облагане с IDMGAV на търговски обекти с търговска площ, не по-голяма от 500 m<sup>2</sup>, или на такива, чиято търговска площ е по-голяма от 500 m<sup>2</sup>, чиято основа за определяне на налога не надхвърля 2 000 m<sup>2</sup>, и на търговските обекти, които продават изключително машини, превозни средства, инструменти и промишлено оборудване, строителни материали и хигиенни продукти, дограма (продавани изключително на търговци), мебели за индивидуални, традиционни и специализирани обекти, превозни средства в изложбени зали на концесионери и гаражи за поправка и поддръжка на автомобили, стоки за градинарството и селскостопанска продукция в разсадници или развъдници и горива, представлява помощ, забранена с посочената разпоредба?“.

22. В производството пред Съда писмени становища по тези въпроси са представили ANGED, Арагон и Европейската комисия, като същите са взели участие и в съдебното заседание на 6 юли 2017 г.

## V. Правен анализ

### A. По ограничението на основните свободи

23. С първия преюдициален въпрос запитваща юрисдикция пита Съда дали свободата на установяване изключва налог като IDMGAV. Следователно трябва да се прецени дали 1) е налице ограничение на свободата на установяване, което 2) не е обосновано.

24. Разглежда се механизмът на действие на IDMGAV. Като облагаемо събитие този налог отчита наличието на голям търговски обект. Това са такива обекти, чиято търговска площ е равна на или по-голяма от 500 m<sup>2</sup>. Освен това към тази площ обаче се добавя и площта на паркингите и други площи в размер до максимум 25 % от търговската площ за всяка една от тези допълнителни площи. Първите 2 000 m<sup>2</sup> от тази обща площ са необлагаеми („необлагаема площ“)<sup>3</sup>.

25. Ставката на налога е от 10,20 EUR за квадратен метър до 14,70 EUR за квадратен метър. При това за обектите с обща площ до 10 000 m<sup>2</sup> се стига до известно прогресивно действие на налога. В резултат на това по-големите търговски обекти трябва в абсолютен план да понесат по-голяма тежест при облагането в сравнение с по-малките по площ търговски обекти, като на всички търговски обекти е предоставен „необлагаем минимум“ от 2 000 m<sup>2</sup>.

#### 1. Ограничаване на свободата на установяване

26. Съгласно член 49 ДФЕС във връзка с член 54 ДФЕС свободата на установяване включва правото на достъп до и упражняване на дейност като самостоятелно заето лице от граждани на една държава членка на територията на друга държава членка<sup>4</sup>. Съгласно постоянната съдебна практика ограничения на свободата на установяване са всички мерки, които забраняват, затрудняват или правят по-малко привлекателно упражняването на тази свобода<sup>5</sup>.

27. Такъв е сам по себе си случаят с данъците и налозите. Ето защо считам<sup>6</sup>, че при разглеждането на основните свободи предвид наличието на подобни утежнения от определящо значение е обстоятелството, че трансгранично положение е третирано по-неблагоприятно от вътрешно такова<sup>7</sup>.

3 Поради това считам, че от това следва, че „необлагаемата търговска площ“ е в размер на 1 333 m<sup>2</sup>, тъй като вземането предвид на площта за паркиране и другите площи е ограничено до 25 % от търговската площ във всеки отделен случай (1 333 × 1,5 = 2 000). Във връзка с това „необлагаемата площ“ от 2 000 m<sup>2</sup> може да бъде превишена, когато търговската площ е по-голяма от 1 333 m<sup>2</sup>. С оглед на това пределната граница между малките и големите търговски обекти, установена в Арагон, не е търговската площ от 500 m<sup>2</sup>, а търговската площ от 1 333 m<sup>2</sup> (съответно 2 000 m<sup>2</sup> за площта заедно с паркоместата и останалите складови помещения). За целите на опростяването на изложението по-нататък ще се говори за необлагаема площ в размер на 2 000 m<sup>2</sup>.

4 Решения от 11 март 2004 г., *Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138, т. 40 и цитираната съдебна практика), от 13 декември 2005 г., *SEVIC Systems* (C-411/03, EU:C:2005:762, т. 18) и от 21 януари 2010 г., *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, т. 38).

5 Решения от 29 ноември 2011 г., *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, т. т. 36), от 21 май 2015 г., *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, т. 34) и от 16 април 2015 г., Комисия/Германия (C-591/13, EU:C:2015:230, т. 56 и цитираната съдебна практика).

6 Вж. моите заключения, представени по дела C (C-122/15, EU:C:2016:65, т. 66), X (C-498/10, EU:C:2011:870, т. 28 и 29), *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, т. 83 и 84), както и X (C-686/13, EU:C:2015:31, т. 40).

7 Вж. също решение от 6 декември 2007 г., *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, т. 51 и 53), определение от 4 юни 2009 г., *KBC-bank* (C-439/07 и C-499/07, EU:C:2009:339, т. 80), решение от 14 април 2016 г., *Sparkasse Allgäu* (C-522/14, EU:C:2016:253, т. 29).

**а) Липса на дискриминационно ограничение**

28. В настоящия случай обаче не е налице *различно* третиране. По отношение на общата площ в размер от 1 m<sup>2</sup> до 2 000 m<sup>2</sup> малките и големите, местните и чуждестранните търговски обекти не са обект на различно третиране. Никои търговски обекти не се облагат с налога за тези площи. Пределната стойност в конкретния случай действа като необлагаем минимум, от който се ползват всички търговци на дребно. По-малките търговски обекти (с търговска площ под 500 m<sup>2</sup>) са изключени от облагането с налога, а по-големите, въпреки че се обхващат от режима на облагане, не се облагат по отношение на общата им площ до 2 000 m<sup>2</sup>. Тъй като този „необлагаем минимум“ се прилага както за големи, така и за малки търговски обекти, не е налице неблагоприятно третиране на определени търговски обекти. Ето защо във връзка с това не е налице неблагоприятно третиране на свободата на установяване.

29. Единствено ако това положение бъде разгледано от друга перспектива, може изобщо да бъде поставен въпросът дали изключването на облагането на малките търговски обекти трябва да се третира като открита или прикрита дискриминация.

**б) При условията на евентуалност: прикрита дискриминация на чуждестранните предприятия**

30. В случая не може да се установи наличието на открита дискриминация на чуждестранни предприятия. Въпреки това всеки собственик на „голям търговски обект“ подлежи на облагане с този налог, когато общата площ надвишава „необлагаемия минимум“ от 2000 m<sup>2</sup>. Както Съдът вече е постановил<sup>8</sup>, фактът, че чуждестранни инвеститори предпочитат да откриват по-големи търговски обекти, за да реализират икономии от мащаба, необходими за проникването им на нова територия, е свързан по-скоро с навлизането на нов пазар отколкото с „гражданството“ на икономическия оператор<sup>9</sup>.

31. Забранени са обаче всички прикрити форми на дискриминация, които чрез прилагането на други разграничителни критерии фактически водят до същия резултат<sup>10</sup> (така наречената прикрита, съответно косвена дискриминация).

32. В решение *Hervis Sport* Съдът постановява, че когато налогът се определя в зависимост от размера на оборота на дадено предприятие, при определени обстоятелства може фактически да се стигне до поставянето в по-неблагоприятно положение на предприятията със седалище в друга държава членка<sup>11</sup>. В конкретния случай става въпрос за специален налог, с който се облагат предприятия за търговията на дребно, чиято ставка нараства силно прогресивно в зависимост от оборота. Освен това предприятията, принадлежащи към група от дружества, били класирани в определен етаж от данъчната скала въз основа на консолидирания оборот вместо с оглед на оборота на отделното предприятие. Съдът приема, че може да е налице непряка дискриминация, когато *повечето* предприятия, които въз основа на големия си оборот са потърпевши от прилагането на силно прогресивната ставка, са част от група, свързана с друга държава членка<sup>12</sup>.

<sup>8</sup> Решение от 24 март 2011 г., Комисия/Испания (C-400/08, EU:C:2011:172).

<sup>9</sup> Решение от 24 март 2011 г., Комисия/Испания (C-400/08, EU:C:2011:172, т. 61).

<sup>10</sup> Вж. по-специално решения от 5 декември 1989 г., Комисия/Италия (C-3/88, EU:C:1989:606, т. 8), от 13 юли 1993 г., *Commerzbank* (C-330/91, EU:C:1993:303, т. 14), от 14 февруари 1995 г., *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, т. 26), от 8 юли 1999 г., *Baxter* и др. (C-254/97, EU:C:1999:368, т. 10), от 25 януари 2007 г., *Meindl* (C-329/05, EU:C:2007:57, т. 21), от 18 март 2010 г., *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148, т. 37), от 1 юни 2010 г., *Blanco Pérez* и *Chao Gómez* (C-570/07 и C-571/07, EU:C:2010:300, т. 117 и 118), от 5 февруари 2014 г., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, т. 30) и от 8 юни 2017 г., *Van der Weegen* и др. (C-580/15, EU:C:2017:429, т. 33); вж. и моето заключение, представено по дело *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, т. 34).

<sup>11</sup> Решение от 5 февруари 2014 г., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, т. 39).

<sup>12</sup> Решение от 5 февруари 2014 г., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, т. 39 и сл.).

1) *Не е достатъчно наличието само на преимуществено засягане*

33. Настоящият случай обаче не е сходен с горепосочения. IDMGAV не е нето силно прогресивен, нито пък се отчитат общи резултати на група от дружества. Напротив, от значение е размерът на съответната търговска площ в конкретния случай.

34. В това отношение според мен може да не е достатъчно да се изхожда единствено от наличието на *преимуществено* засягане на чуждестранните предприятия, какъвто е подходът на Комисията и на ANGED, за да се установи прикрита дискриминация в областта на основните свободи<sup>13</sup>. В резултат на този подход например на дадена държава членка би било забранено да въведе корпоративен данък, ако въз основа на историческото развитие повече от 50 % от чуждестранните предприятия в държавата членка развиват дейност. Следователно само по себе си обстоятелството, че — случайно в една или друга степен — голяма част или дори мнозинството от засегнатите от налога лица са от други държави членки, не означава, че е налице прикрита дискриминация.

2) *Условия за наличие на прикрита дискриминация*

35. Следователно трябва да бъдат изяснени точните условия за наличие на прикрита дискриминация. Във връзка с това, от една страна, се поставя въпросът колко силна трябва да е взаимозависимостта между избрания разграничителен критерий и седалището на дружество, за да се приеме, че е налице неравностойно третиране според седалището. В досегашната си практика Съдът основава изводите си както на наличието на връзка в повечето случаи<sup>14</sup>, така и само на превеса на случаите на засягане на чуждестранни лица<sup>15</sup>, а в някои случаи дори се опира просто на опасността от поставянето им в по-неблагоприятно положение<sup>16</sup>. Понастоящем единствено може да се счита за установено, че не се изисква стопроцентово съответствие между критерия и седалището на дружеството<sup>17</sup>.

36. От друга страна, съществува неяснота не само относно изискваната съгласно съдебната практика степен на взаимна връзка, но и по въпроса дали тази взаимна връзка обикновено<sup>18</sup> съществува, или трябва да произтича от същността на разграничителния критерий, както е посочено в много решения на Съда<sup>19</sup>, или тази връзка може да произтича от по-скоро случайни фактически обстоятелства<sup>20</sup>.

13 Вж. по този въпрос и моето заключение, представено по дело Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, т. 41).

14 Вж. решения от 7 юли 1988 г., Stanton и L'Étoile 1905 (143/87, EU:C:1988:378, т. 9), от 13 юли 1993 г., Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, т. 15), от 8 юли 1999 г., Baxter и др. (C-254/97, EU:C:1999:368, т. 13), от 22 март 2007 г., Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, т. 32); вж. също решения от 3 март 1988 г., Bergandi (252/86, EU:C:1988:112, т. 28), относно член 95 ЕИО, от 26 октомври 2010 г., Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, т. 48), относно свободното предоставяне на услуги, и от 5 февруари 2014 г., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, т. 39 и сл.).

15 Вж. решение от 1 юни 2010 г., Blanco Pérez и Chao Gómez (C-570/07 и C-571/07, EU:C:2010:300, т. 119).

16 Вж. решения от 22 март 2007 г., Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, т. 32), както и от 1 юни 2010 г., Blanco Pérez и Chao Gómez (C-570/07 и C-571/07, EU:C:2010:300, т. 119); вж. също решение от 8 май 1990 г., Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, т. 14), относно свободното движение на работници.

17 Вж. в този смисъл решение от 28 юни 2012 г., Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, т. 41), относно свободното движение на работници.

18 Вж. решение от 8 юли 1999 г., Baxter и др. (C-254/97, EU:C:1999:368, т. 13).

19 Вж. решения от 8 юли 1999 г., Baxter и др. (C-254/97, EU:C:1999:368, т. 13), от 10 септември 2009 г., Комисия/Германия (C-269/07, EU:C:2009:527, т. 54), от 1 юни 2010 г., Blanco Pérez и Chao Gómez (C-570/07 и C-571/07, EU:C:2010:300, т. 119), от 28 юни 2012 г., Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, т. 41), от 5 декември 2013 г., Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C-514/12, EU:C:2013:799, т. 26) и от 2 март 2017 г., Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, т. 36).

20 Вж. решение от 5 декември 1989 г., Комисия/Италия (C-3/88, EU:C:1989:606, т. 9); вж. също решение от 9 май 1985 г., Humblot (112/84, EU:C:1985:185, т. 14), относно член 95 ЕИО.

37. Смятам, че е необходимо в данъчното право да бъдат установени по-стриктни условия, при изпълнението на които да се приема, че е налице прикрита дискриминация. В конкретното дело следва да се вземат предвид само такива случаи, които, чисто формално погледнато, не съставляват дискриминация, но резултатът от тях е такъв<sup>21</sup>. Ето защо считам, че дадена разпоредба, водеща до прикрита дискриминация, трябва да засяга поради характера си<sup>22</sup> или в преобладаваща степен по-специално чуждестранни предприятия, какъвто всъщност е случаят по дело *Hervis Sport*<sup>23</sup>.

38. Не може обаче да се приеме, че това е така в случай, в който привръзката е към определена търговска площ, чиято единствена последица от установената пределна стойност е обстоятелството, че съгласно посоченото в писмо от Комисията от 2004 г. в рамките на дадена година (от 15 възможни години) в друг регион (в който е установена съвсем различна пределна стойност)<sup>24</sup> приблизително 61,5 % от засегнатите търговски обекти за търговия на дребно са стопанисвани от предприятия от други държави членки (съответно имат съдружници от други държави членки).

39. Освен това не е ясно как се определя „произходът“ на тези предприятия<sup>25</sup>. В данъчното право произходът на дадено предприятие се определя по принцип според неговото седалище в смисъл на място на установяване, а не например според националността на съдружниците. Тъй като ANGED е *национална* асоциация на големите дистрибутори в Испания, нейните членове биха могли да бъдат считани и за испански предприятия. Дори и да се вземат под внимание съдружниците на дадено дружество, от наличните цифрови данни не се налага различен извод, което обаче следва да бъде преценено от националния съд<sup>26</sup>. Предоставените цифри не сочат по-специално, че в конкретния случай поради характера им или в преобладаваща степен предприятията от други държави членки са в по-неблагоприятно положение в сравнение с испански предприятия.

## **2. При условията на евентуалност: обосноваване**

40. Ако, противно на изложеното по-горе, все пак се приеме, че е налице прикрита дискриминация, трябва да се провери дали тя е обоснована. Тази проверка обаче обхваща само изключването от облагането с налога на по-малки търговски обекти. По-конкретно, от преюдициалното запитване не е видно дали от освобождаванията при облагането с IDMGAV (член 20 от TRIMCA) полза имат предимно местни предприятия.

41. Ограничение на основни свободи е възможно да бъде обосновано с императивни съображения от общ интерес, доколкото може да гарантира осъществяването на преследваната цел и не надхвърля необходимото за постигането на тази цел<sup>27</sup>.

21 Вж. по този въпрос и моето заключение, представено по дело *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, т. 40).

22 Също и в приложното поле на свободата на установяване, решение от 1 юни 2010 г., *Blanco Pérez и Chao Gómez* (C-570/07 и C-571/07, EU:C:2010:300, т. 119).

23 Решение от 5 февруари 2014 г., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), заедно с моето заключение, представено по дело *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, т. 37 и сл.).

24 Това се отнася за Каталония, където пределната стойност е 2 500 m<sup>2</sup> и е предмет на разглеждане по дело C-233/16.

25 Вж. също решение от 24 март 2011 г., *Комисия/Испания* (C-400/08, EU:C:2011:172, т. 60), в което е отделено повече внимание на „контрола“ и „притежателите на дяловите участия“ и по-малко на мястото на установяване на дружествата.

26 В това отношение предоставеният от ANGED по дело C-233/16 материал относно Каталония във връзка с установената там пределна стойност от 2 500 m<sup>2</sup> показва, че „само“ 52,03 % от общия размер на приходите от налога се внасят от предприятия от други държави членки и че техният дял от общия размер на „обложената“ търговска площ е „само“ 46,77 %.

27 Решения от 5 октомври 2004 г., *SaïxaBank France* (C-442/02, EU:C:2004:586, т. 17), от 24 март 2011 г., *Комисия/Испания* (C-400/08, EU:C:2011:172, т. 73), от 5 февруари 2014 г., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, т. 42).



### ***а) Императивни съображения от общ интерес***

42. IDMGAV се използва за целите на териториалното устройство и за опазването на околната среда (вж. по-горе т. 7). В това отношение следва да бъдат обложени обектите, които поради притегателна сила към потребителите предизвикват образуването на значителен автомобилен поток и поради това имат отрицателно въздействие върху природата и използването на територията на Арагон. В практиката на Съда като основанията за обосноваването се признават целите, свързани с пространственото планиране<sup>28</sup> и с опазването на околната среда<sup>29</sup>.

43. Освен това следва да се вземе предвид и да се използва конкретната икономическа сила, изразяваща се „в дейността и потока на движение в търговски обекти“. Смятам, че до този момент Съдът не е трябвало да се произнася по въпроса дали също и различната икономическа сила (следователно различната способност за понасяне на финансови тежести) може да се разглежда като основание, което обосновава ограничаване на дадена основна свобода. Не бих искала обаче да изключвам възможността, например при прилагане на прогресивна ставка, разлика при облагането да би могла да бъде обоснована също и с наличието на различна икономическа сила<sup>30</sup>.

### ***б) Пропорционалност на ограничението***

44. Ограничението освен това трябва да е в състояние да гарантира осъществяването на преследваната цел, в конкретния случай — да се компенсира въздействието върху територията и околната страна, което може да бъде свързано с изграждането на големи търговски обекти — и да не надхвърля необходимото за постигането ѝ<sup>31</sup>.

#### ***1) Целесъобразност на налога***

45. Съгласно практика на Съда национално законодателство е в състояние да гарантира осъществяването на търсената цел единствено ако действително отговаря на грижата за постигането на тази цел по съгласуван и систематичен начин<sup>32</sup>.

46. В това отношение законодателят на Съюза разполага с широко право на преценка, когато става въпрос за област, в която от него се изисква да направи избор от политическо, икономическо и социално естество и в рамките на която той трябва да извършва комплексни преценки. Следователно единствено явно неподходящият характер на приета в тази област мярка с оглед на целта, която компетентните институции възнамеряват да постигнат, може да засегне законосъобразността на такава мярка<sup>33</sup>.

28 Решения от 1 октомври 2009 г., Woningstichting Sint Servatius (C-567/07, EU:C:2009:593, т. 29) и от 24 март 2011 г., Комисия/Испания (C-400/08, EU:C:2011:172, т. 74).

29 Решения от 11 март 2010 г., Attanasio Group (C-384/08, EU:C:2010:133, т. 50) и от 24 март 2011 г., Комисия/Испания (C-400/08, EU:C:2011:172, т. 74).

30 Вж. по този въпрос и моето заключение, представено по дело Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, т. 59 и сл.).

31 Решения от 13 декември 2005 г., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, т. 35), от 13 декември 2005 г., SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, т. 23), от 12 септември 2006 г., Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, т. 47), от 15 май 2008 г., Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, т. 27), от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, т. 42) и от 17 юли 2014 г., Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 25).

32 Решения от 17 ноември 2009 г., Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, т. 42), от 12 юли 2012 г., HIT и HIT LARIX (C-176/11, EU:C:2012:454, т. 22 и цитираната съдебна практика) и от 11 юни 2015 г., Berlington Hungary и др. (C-98/14, EU:C:2015:386, т. 64).

33 Решения от 10 декември 2002 г., British American Tobacco (Investments) и Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, т. 123 и цитираната съдебна практика) и от 4 май 2016 г., Полша/Парламент и Съвет (C-358/14, EU:C:2016:323, т. 79).

47. Освен това Съдът зачита свободата на преценка на държавите членки при приемането на общи закони<sup>34</sup>. От законодателя в областта на данъчното право се изисква по-специално да направи избор от политическо, икономическо и социално естество. Също така<sup>35</sup> той трябва да извършва и комплексни преценки. При липса на хармонизация на общностно равнище националният законодател в областта на данъчното право разполага с известна свобода на преценката при установяването на налог върху търговските обекти. Следователно по отношение на изискването за съответствие е достатъчно, ако IDMGAV не е явно неподходящ за постигане на целта.

48. С IDMGAV се облагат по-специално големи търговски обекти в зависимост от тяхната площ. Този подход се основава явно на схващането, че тези търговски обекти са причина за увеличен поток от клиенти и по-големи по обем доставки. Възможно е в резултат на този увеличен поток от клиенти и на по-големите по обем доставки да се генерират повече шумови и въздушни емисии и съответно вредното въздействие върху околната среда да е по-голямо. Следователно закон, с който на търговските обекти, генериращи шумови и въздушни емисии, се възлага по-голяма данъчна тежест, изглежда е в състояние да създаде стимул за експлоатация преди всичко на по-малки предприятия за търговия на дребно, които — всяко поотделно — генерират по-малко емисии.

49. Тъй като по-малки предприятия се интегрират по-лесно и от гледна точка на пространственото планиране, такъв закон спомага и за реализиране на идеята за разумно и справедливо разпределение на ограничената територия. В това отношение законът може също така да е от полза за опазване на околната среда и за постигането по съгласуван и систематичен начин на цели, свързани с пространственото планиране<sup>36</sup>.

50. В това отношение е без негативни последици обстоятелството, че IDMGAV не прави разлика между изграждането на предприятие за търговия на дребно в градски или в селски райони. Независимо от местоположението си големи търговски обекти привличат по-голям поток клиенти и по-големи по обем доставки отколкото по-малки търговски обекти. Същото се отнася и за обстоятелството, че не се вземат предвид за целите от облагането с налога притежаваните от един и същ собственик няколко обекта за продажба.

51. Липсата на разграничение между търговски обекти в градските и селските райони (и евентуално липсата на отчитане на множеството търговски обекти) показва само, че налогът може евентуално да бъде *по-добре* структуриран от гледна точка на опазване на околната среда, за да постигне по-точна реализация на посочените цели. Това обстоятелство обаче не означава, че разглежданият налог е с явно неподходящ характер, за да бъдат постигнати посочените цели.

## 2) *Необходимост от налога*

52. Следователно трябва да се изясни въпросът дали налогът, с който се облага общата площ от 2 000 m<sup>2</sup>, е също така необходим за постигане на тези цели.

34 Решения от 24 март 1994 г., Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, т. 61), от 21 септември 1999 г., Läärä и др. (C-124/97, EU:C:1999:435, т. 14 и 15) и от 6 ноември 2003 г., Gambelli и др. (C-243/01, EU:C:2003:597, т. 63 — всички относно хазартната дейност; от 5 март 1996 г., Brasserie du pêcheur и Factortame (C-46/93 и C-48/93, EU:C:1996:79, т. 48 и сл.), относно законодателството в областта на храните.

35 Относно сравнимите критерии за проверка при преценката на действията на органи на Съюза и на държавите членки вж. също решение от 5 март 1996 г., Brasserie du pêcheur и Factortame (C-46/93 и C-48/93, EU:C:1996:79, т. 47).

36 Вж. относно подобен закон също и решение от 24 март 2011 г., Комисия/Испания (C-400/08, EU:C:2011:172, т. 80).

53. При проверката на необходимостта в контекста на проверката за пропорционалността според практиката на Съда трябва да се вземе предвид, че когато съществува избор между няколко подходящи мерки, трябва да се прибегне до мярката, която създава най-малко ограничения, а породените от нея неудобства не трябва да са несъразмерни с тези цели<sup>37</sup>.

54. В това отношение следва да се припомни, че именно държавата членка, която се позовава на императивно съображение от общ интерес, за да обоснове ограничение на свободата на движение, трябва да докаже, че нейната правна уредба е подходяща и необходима за постигането на преследваната легитимна цел. Тази доказателствена тежест обаче — разгледана вече в рамките на производство за установяване на неизпълнение на задължения от държава членка — не следва да бъде с толкова широк обхват, че да налага държавата членка да установи по положителен начин, че тази цел не може да бъде постигната при идентични условия с никоя друга възможна мярка<sup>38</sup>. Този извод следва да е в сила на още по-силно основание за производството по преюдициално запитване.

55. При това граничните стойности притежават известна особеност — винаги може да бъде повдигнат въпросът защо в закона не са определени например 1 000 m<sup>2</sup> или 3 000 m<sup>2</sup> вместо предпочетените 2 000 m<sup>2</sup>. Този въпрос обаче се поставя при установяването на всяка пределна стойност и смятам, че на него трябва да отговори демократично легитимираният законодател. Противно на становището на Комисията, законодателят не трябва да доказва по емпиричен път как е определил тази пределна стойност, като не става въпрос и дали от гледна точка на Комисията тази пределна стойност е убедителна или дори „правилна“, стига да не е явно погрешна. Последното не се наблюдава в настоящият случай.

56. По-високата пределна стойност вероятно би била по-малко ограничително средство, но от гледна точка на държавата членка не би била същевременно и подходящо средство. Не следва автоматично да се отрича изводът, че по-големи търговски обекти за търговия на дребно поставят по-високи предизвикателства към градоустройственото планиране и отчитането на интересите в областта на опазването на околната среда. Също така не следва да се изключва изводът, че големите мащаби на търговски обекти са белег за по-голям оборот, а оттам и за по-голяма икономическа сила (следователно за по-голям финансов капацитет). Също така не може да се счита за явно погрешно твърдението, че по-големи търговски обекти се възползват в по-голяма степен отколкото малките търговски обекти от инфраструктурата на даден град. Следователно търговската площ на търговски обекти е релевантен фактор за постигането на законовите цели.

57. В това отношение не се пораждат съмнения и поради липсата на общо отчитане за целите на облагането с налога на хипотезата, в която един и същ собственик притежава няколко търговски обекта. Щом като целта на закона е да бъде насочен към въздействието, оказвано от самостоятелните търговски обекти, от гледната точка на законодателя подходящо средство за нейното постигане е и да се взема предвид мащабите именно на съответните търговски обекти по място.

58. Накрая, противно на становищата на Комисията и на ANGED, нормативните изисквания в областта на строителството, които се прилагат при изграждането на търговски обекти, не са в същата степен подходящи да създадат финансов стимул за предпочитателно откриване на по-малки търговски обекти.

<sup>37</sup> В този смисъл са решения от 11 юли 1989 г., *Schräder HS Kraftfutter* (265/87, EU:C:1989:303, т. 21), от 8 юли 2010 г., *Afton Chemical* (C-343/09, EU:C:2010:419, т. 45), от 22 януари 2013 г., *Sky Österreich* (C-283/11, EU:C:2013:28, т. 50), от 15 февруари 2016 г., *N.* (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, т. 54), от 4 май 2016 г., *Pillbox 38* (C-477/14, EU:C:2016:324, т. 48) и от 30 юни 2016 г., *Lidl* (C-134/15, EU:C:2016:498, т. 33).

<sup>38</sup> Вж. решения от 23 октомври 1997 г., *Комисия/Нидерландия* (C-157/94, EU:C:1997:499, т. 58), от 10 февруари 2009 г., *Комисия/Италия* (C-110/05, EU:C:2009:66, т. 66) и от 24 март 2011 г., *Комисия/Испания* (C-400/08, EU:C:2011:172, т. 75).

### 3) Пропорционалност на налога

59. В допълнение, ограниченията на дадена основна свобода трябва да съответстват на преследваната цел<sup>39</sup>. Това изисква ограниченията и техните последици да не бъдат непропорционални на преследваните (подлежащи на защита) цели<sup>40</sup>. В резултат се стига до конкретна оценка на въздействието, като се прави анализ на абстрактното значение на защитения правен интерес (в случая опазването на околната среда и териториалното устройство) и на засегнатия правен интерес<sup>41</sup> (в случая хипотетично на упражняването на дадена основна свобода).

60. В настоящия случай налогът не е непропорционален на преследваните цели. От една страна, тежестта не е толкова голяма, че да доведе до невъзможност за упражняване на икономическа дейност (така наречения задушавач ефект). По-специално първите 2 000 m<sup>2</sup> от площта на търговските обекти изобщо не се облагат, а според предоставената от органите информация налогът подлежи на приспадане от облагаемата основа на корпоративния данък в Испания. От друга страна, предлагат се намаления на налога, когато търговският обект е инвестирал в определени мерки за избягването или за преодоляването на негативните последици от увреждането на земята и на околната среда (вж. членове 45 и 46 от TRIMCA). Освен това опазването на околната среда, както и пространственото планиране, са правно защитените блага, които са с голямо, а когато става дума за опразването на околната среда (посочено изрично в член 11 ДФЕС, член 3, параграф 3 ДЕС и член 37 от Хартата на основните права) — с много голямо значение за съвместния живот в дадено общество<sup>42</sup>. В резултат на това дори и (прикрито) ограничаване на свободата на установяване би било обосновано.

### Б. По наличието на помощ

61. Що се отнася до втория въпрос, следва да се провери дали в уредбата с TRIMCA може да бъде идентифицирана недопустима помощ по член 107, параграф 1 ДФЕС.

#### 1. Позоваване на наличието на помощ с цел избягване на данъчно задължение

62. Преди всичко трябва да се отбележи, че Съдът вече многократно е постановявал, че лицата, които са задължени да заплащат определен данък или налог, с цел да избегнат неговото плащане не могат да се позовават на обстоятелството, че освобождаването от данъци в полза на други предприятия представлява държавна помощ<sup>43</sup>.

39 Решения от 11 октомври 2007 г., ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, т. 82 и цитираната съдебна практика) и от 21 декември 2011 г., Комисия/Полша (C-271/09, EU:C:2011:855, т. 58).

40 Решения от 12 юли 2001 г., Jippes и др. (C-189/01, EU:C:2001:420, т. 81), от 9 ноември 2010 г., Volker und Markus Schecke и Eifert (C-92/09 и C-93/09, EU:C:2010:662, т. 76 и сл.), от 22 януари 2013 г., Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, т. 50) и от 30 юни 2016 г., Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, т. 33).

41 В подобен смисъл и решение от 9 ноември 2010 г., Volker und Markus Schecke и Eifert (C-92/09 и C-93/09, EU:C:2010:662, т. 76 и сл.).

42 Решение от 22 декември 2008 г., British Aggregates/Комисия (C-487/06 P, EU:C:2008:757, т. 91).

43 Решения от 20 септември 2001 г., Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, т. 80), от 27 октомври 2005 г., Distribution Casino France и др. (C-266/04—C-270/04, C-276/04 и C-321/04—C-325/04, EU:C:2005:657, т. 42 и сл.), от 15 юни 2006 г., Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 и C-41/05, EU:C:2006:403, т. 43 и сл.) и от 6 октомври 2015 г., Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, т. 21).

63. По друг начин обаче би стоял въпросът, ако налогът и предвиденото освобождаване бяха *неразделна част от мярка за помощ*. За целта съгласно релевантното национално законодателство трябва да има задължителна връзка между предназначението на налога и това на помощта в смисъл, че приходите от налога задължително са предназначени за финансиране на помощта и влияят пряко върху размера на помощта и следователно върху преценката на съвместимостта на тази помощ с общия пазар<sup>44</sup>.

64. В това отношение може да бъде установено, че приходите от този налог не се използват за специфично подпомагане на търговски предприятия. Напротив, те се използват за финансирането на превантивни мерки или на мерки за възстановяване на увредената околна среда (вж. член 5 от TRIMSA). При това е изключена възможността от събраните приходи да могат да се ползват отделни предприятия или конкретна сфера на дейност, тъй като те са предназначени за постигането на цел от общ интерес и са в полза на обществото като цяло.

65. Ето защо следва да се констатира, че предприятията, които са задължени да заплащат този налог, не могат да се позовават пред националните юрисдикции на незаконосъобразността на предоставеното „освобождаване от налога“ в опит да избегнат плащането на въпросния налог или за да искат неговото възстановяване. Ако обаче те не могат да се позоват на това обстоятелство, то тогава отпада необходимостта от всички допълнителни съображения относно възможното наличие на помощ. В такъв случай Комисията си запазва правото на контрол относно допустимостта на помощта под формата на изключване от облагането на по-малки търговски обекти, като този контрол се осъществява в рамките на общата процедура за установяване на наличие на държавна помощ съгласно член 108 ДФЕС.

66. Тъй като все пак запитващата юрисдикция подлага на проверка не данъчно облагателните актове, а закона, на който те се основават, по начин, който може да има значение и за други лица като ANGED, допълнителни съображения относно член 107 ДФЕС биха могли да бъдат най-малкото полезни за запитващата юрисдикция.

## **2. Условищата за наличие на държавна помощ**

67. За да се приеме това, е необходимо да се провери дали 1) изключването от облагането на собствениците на по-малки търговски обекти или 2) освобождаването от налога на определени по-големи търговски обекти трябва да се разглежда като помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

68. Съгласно постоянната практика на Съда квалификацията „държавна помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС изисква, първо, да става въпрос за намеса на държавата или чрез ресурси на държавата. Второ, тази намеса трябва да е в състояние да засегне търговията между държавите членки. Трето, тя трябва да предоставя селективно предимство на своя получател. Четвърто, тя трябва да нарушава или да заплашва да наруши конкуренцията<sup>45</sup>.

44 Решение от 25 юни 1970 г., Франция/Комисия (47/69, EU:C:1970:60, т. 16/17 и сл.), от 13 януари 2005 г., Streekgewest (C-174/02, EU:C:2005:10, т. 26) и от 27 октомври 2005 г., Distribution Casino France и др. (C-266/04—C-270/04, C-276/04 и C-321/04—C-325/04, EU:C:2005:657, т. 40).

45 Решения от 21 декември 2016 г., Комисия/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 40), от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 53) и от 27 юни 2017 г., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, т. 38).

**а) По понятието за предимство**

69. Що се отнася до въпроса дали с разглежданите в главното производство разпоредби се предоставя определено предимство на облагодетелствания субект, следва да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда за държавни помощи се считат мерките, които под каквато и да било форма са в състояние пряко или непряко да поставят определени предприятия в по-благоприятно положение или които трябва да се разглеждат като икономическо предимство, което съответното предприятие не би получило в нормални пазарни условия<sup>46</sup>.

70. Всяко данъчно облекчение, което, макар и да не е свързано с прехвърляне на държавни ресурси, поставя получателите в по-благоприятно финансово положение от другите данъчнозадължени лица, също може да попадне в хипотезата на член 107, параграф 1 ДФЕС<sup>47</sup>.

71. Така за държавни помощи се считат по-специално мерките, които облекчават под различна форма тежестите, *обичайно* натоварващи бюджета на едно предприятие, и които, без да са субсидии в строгия смисъл на думата, имат същото естество и последици<sup>48</sup>.

72. По отношение на необлагането на по-малки търговски обекти следва да се отбележи, че съгласно TRIMCA с налога следва да се облагат само търговски обекти с търговска площ, равна на или по-голяма от 2 000 m<sup>2</sup> (относно тази пределна стойност вж. т. 24 по-горе). Причината за това е, че за по-големи площи се предполага (в силно типизиран вид) наличието на известна икономическа сила (вж. член 15 от TRIMCA). При обичайните пазарни условия, а също и според волята на испанския регионален законодател, с налога не се облагат по-малките търговски обекти (чиято площ не достига посочената в член 22 от TRIMCA пределна стойност от 2 000 m<sup>2</sup>). Следователно за тях не е налице облекчаване на тежестите, *обичайно* натоварващи бюджета на по-малките предприятия. Дори и по-големите търговски предприятия не следва да се облагат за първите 2 000 m<sup>2</sup> от тяхната търговска площ. В това отношение отново липсва неравно третиране (по този въпрос вж. вече изложеното в т.28 и 29 по-горе) и икономическо предимство, което по-малки търговски обекти не биха получили при нормални пазарни условия.

73. Следователно изключването от облагане на малките търговски обекти не представлява помощ. В най-добрия случай освобождаването на определени по-големи търговски обекти (съгласно член 20 от TRIMCA това се отнася, наред с други, до магазини за машини, за строителни материали или за мебели) от иначе приложимия към тях налог може да се разглежда като такова предимство. То обаче следва да е освен това и селективно.

**б) Селективност на предимството**

74. В това отношение следва да се провери дали 1) освобождаването на определени по-големи търговски обекти трябва да се разглежда като „поставяне в по-благоприятно положение на определени предприятия или производството на някои стоки“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, тоест дали съгласно практиката на Съда е налице „селективно предимство“.

<sup>46</sup> Решение от 9 октомври 2014 г., Ministerio de Defensa и Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 21) и от 27 юни 2017 г., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, т. 65).

<sup>47</sup> Вж. по-специално решения от 15 март 1994 г., Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, т. 14), от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 72) и от 9 октомври 2014 г., Ministerio de Defensa и Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 23).

<sup>48</sup> Решения от 15 март 1994 г., Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, т. 13), от 19 март 2013 г., Bouygues и Bouygues Télécom/Комисия и др. (C-399/10 P и C-401/10 P, EU:C:2013:175, т. 101), от 14 януари 2015 г., Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, т. 33) и от 27 юни 2017 г., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, т. 66).

75. При условията на евентуалност — ако Съдът не установи, че при изключването от облагане на по-малки търговски обекти е налице предимство, което тези обекти не биха получили в нормални пазарни условия — трябва да се провери и дали 2) изключването на собствениците на по-малки търговски обекти следва да се разглежда като „селективно предимство“.

*1) Селективност в данъчното право, съответно в законодателството относно налозите и таксите*

76. При проверката на тази селективност възникват значителни трудности както с оглед на данъчното законодателство на държавите членки, така и във връзка с тяхното законодателство относно налозите и таксите<sup>49</sup>.

77. В практиката на Съда се приема трайно като отправна точка за даден данъчен режим, че той не е селективен в случаите, когато същият е приложим без разлика към всички стопански субекти.<sup>50</sup> Също според съдебната практика обаче фактът, че даден данъчен режим предоставя предимство само на предприятията, които отговарят на условията по този режим, не е достатъчен сам по себе си за констатирането на селективност на режима<sup>51</sup>.

78. Поради тази причина Съдът е установил специални условия за наличието на селективност при данъчните предимства. Съгласно тях в крайна сметка решаващото е дали според критериите на националната данъчна система условията за предоставяне на данъчното предимство са определени по недискриминационен начин<sup>52</sup>. За тази цел, на първо място, трябва да се установи какъв е общият или „обичайният“ данъчен режим, приложим в съответната държава членка. На второ място, именно по отношение на този общ или „обичаен“ данъчен режим трябва да се прецени дали евентуално предимство, предоставено от разглежданата данъчна мярка, може да бъде избиращо.

49 Вж. само актуалното преюдициално запитване, отправено от ВФН (Върховен федерален финансов съд) (определение от 30 май 2017 г. — II R 62/14, ВФНЕ 257, 381), висящо дело C-374/17, относно така наречената клауза за групите от предприятия съгласно член 6а от Grunderwerbsteuergesetz (Закон за данъка върху придобиването на недвижими имоти, наричан накратко GrEStG) с оглед на разпоредбите относно данъка върху придобиването на недвижими имоти.

50 Вж. само решения от 8 ноември 2001 г., Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, т. 35), от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 73), от 29 март 2012 г., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, т. 39), от 9 октомври 2014 г., Ministerio de Defensa и Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 23) и от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 53 и сл.).

51 В този смисъл вж. по-специално решение 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, т. 42) и от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 59).

52 Вж. в този смисъл и решения от 14 януари 2015 г., Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, т. 53) и от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 54); изрично също и в област извън данъчното право — решение от 21 декември 2016 г., Комисия/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 53 и 55).

79. Това е така, когато тази мярка дерогира посочената обща система, доколкото въвежда диференциация между икономически оператори, намиращи се обаче в сходно фактическо и правно положение с оглед на целта, която е определена за данъчната система на съответната държава членка<sup>53</sup>. Дори когато тези условия са налице, по-благоприятното отношение може да бъде обосновано с оглед на естеството или общия разум на системата, в която се вписва, по-специално когато даден данъчен режим произтича пряко от основните или ръководните принципи на националната данъчна система<sup>54</sup>.

80. Такава специална проверка е необходима за целите на установяването на селективност на данъчните режими, защото данъчните предимства — за разлика от субсидиите в тесен смисъл, под формата на парични средства — са част от данъчната система, която по общ начин обвързва предприятията неизменно и неизбежно. В това отношение данъчните системи съдържат разнообразни различия, които обикновено служат само за постигането на точната цел на данъка. Съгласно съдебната практика обаче такива „благоприятни“ разграничения, които не са субсидии в тесен смисъл, могат да се считат за държавни помощи само когато имат същото естество и последици като тях<sup>55</sup>.

81. Следователно само когато дадена държава членка използва съществуващата си данъчна система за разпределение на парични средства за цели извън самата данъчна система, е налице също и основание тези данъчни предимства да се приравнят на субсидии в тесен смисъл<sup>56</sup>.

82. Съдът предприема в това отношение проверка за съответствие, като констатирането на несъответствие е в крайна сметка белег за наличието на злоупотреба. Само че този път не се поставя въпросът дали данъчнозадълженото лице е избрало да извърши злоупотреба, за да избегне данъка или налога. По-скоро се поставя въпросът дали държавата членка — обективно погледнато — „злоупотребява“ с данъчното си право, за да предостави субсидиране на отделни предприятия при заобикаляне на разпоредбите в областта на държавните помощи.

83. От тази констатация следва, че за да се установи селективност на дадено данъчно предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, на първо място е необходимо в рамките на данъчната система на държавата членка да е налице необоснована разлика в третирането. В това отношение има съществено значение дали това разграничение е резултат от естеството или структурата на системата, в която то се вписва<sup>57</sup>.

53 Вж. решения от 17 ноември 2009 г., *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, EU:C:2009:709), от 8 септември 2011 г., *Paint Graphos* (C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 49), от 29 март 2012 г., *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, т. т. 42), от 18 юли 2013 г., *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, т. 19), от 9 октомври 2014 г., *Ministerio de Defensa und Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 35), от 21 декември 2016 г., *Комисия/Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 49 и 58), от 21 декември 2016 г., *Комисия/World Duty Free Group и др.* (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 54) и от 21 декември 2016 г., *Комисия/Aer Lingus und Ryanair Designated Activity* (C-164/15 P и C-165/15 P, EU:C:2016:990, т. 51).

54 Вж. решения от 8 септември 2011 г., *Paint Graphos* (C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 65 и 69), от 18 юли 2013 г., *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, т. 22); вж. в този по-специално и решения *Италия/Комисия* (173/73, EU:C:1974:71, т. 33), от 8 ноември 2001 г., *Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, т. 42), от 15 ноември 2011 г., *Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство* (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 145) и от 9 октомври 2014 г., *Ministerio de Defensa и Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 42 и 43).

55 Вж. по-специално решения от 23 февруари 1961 г., *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Върховен орган* (30/59, EU:C:1961:2, S. 43), от 15 юни 2006 г., *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 и C-41/05, EU:C:2006:403, т. 29), от 19 март 2013 г., *Bouygues и Bouygues Télécom/Комисия* (C-399/10 P и C-401/10 P, EU:C:2013:175, т. 101) и от 9 октомври 2014 г., *Ministerio de Defensa и Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 22).

56 Вж. също в този смисъл решение от 18 юли 2013 г., *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, т. 22—27).

57 Решения от 9 октомври 2014 г., *Ministerio de Defensa и Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 42) и от 27 юни 2017 г., *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, т. 71).



84. Освен това съгласно текста на член 107, параграф 1 ДФЕС разглежданото необосновано неравно третиране трябва да се отнася или до разграничение в полза на определено предприятие, или в полза на определено производство на стоки. Затова Съдът приема — по-специално в решение Gibraltar, че данъчният режим трябва да идентифицира ползващите се от тези предимства предприятия чрез характеристиките, специфични за тях, като привилегирована категория<sup>58</sup>.

85. Наистина в решение World Duty Free Group<sup>59</sup> тази констатация е на пръв поглед в известна степен относителна<sup>60</sup>. В него като селективен се класифицира данъчноправен режим, който предвижда предимства за всички данъчнозадължени лица (кратък периода на амортизация), придобили чуждестранни предприятия с финансова репутация, тъй като други данъчнозадължени лица, които придобивали местни предприятия, можели да амортизират финансовата репутация само за по-дълъг период. Тъй като данъчнозадължените лица сами по себе си не представляват определени предприятия или производства на стоки, не е налице необходимият елемент от фактическия състав по член 107, параграф 1 ДФЕС<sup>61</sup>. Това решение обаче се отнася до особен случай на „насърчаване на износа“ на местни предприятия за инвестиции в чужбина в ущърб на чуждестранни предприятия, което противоречи на правната концепция, залегнала в член 111 ДФЕС. Следователно специфични субсидии за износа могат да изпълняват критерия за селективност дори ако се прилагат спрямо всички данъчнозадължени лица.

## 2) Относно селективния характер на отделните разлики в третирането

86. Запитващата юрисдикция счита, че разглежданата правна уредба би могла да осигурява селективни предимства в няколко отношения, а именно посредством различно третиране на търговски обекти в зависимост от техния размер и посредством освобождаването от данък на определени търговски обекти.

87. В резултат от това запитващата юрисдикция избира за основа на сравнението различни „обичайни“ данъчни режими. Когато допуска по-специално, че изключването на по-малките търговски обекти е селективно, тя изхожда от референтна система, върху която се основава нейната преценка и според която трябва да бъдат облагани всички търговски обекти. Доколкото се разглеждат освободените от налог по-големи търговски обекти, референтната система би била всички по-големи самостоятелни търговски обекти.

88. Следователно в зависимост от разглежданата разлика в третирането се използва различна референтна система. Оттук става ясно, че — както Съдът вече е установил в решение Gibraltar<sup>62</sup> — няма само едно „обичайно“ облагане, което да е решаващо. Решаваща е — както Съдът отново е подчертал в решение World Duty Free<sup>63</sup> — единствено преценката на съответната разлика в третирането с оглед на преследваната от закона цел.

58 Вж. решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 104).

59 Решение от 21 декември 2016 г. Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 73, 74 и 86 и сл.).

60 В това отношение точки 59 и 86 от това решение изглеждат не съвпадащи напълно.

61 Смятам, че това следва най-вече от съображенията в решение от 21 декември 2016, Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 85 и 86).

62 Вж. решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 90 и 91, както и 131).

63 Решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 54, 67 и 74).

89. Следователно съгласно практиката на Съда следва да се изясни дали уредбата в TRIMSA поражда разлики в третирането, които не намират своето основание в самия конкретен данъчен закон, а преследват цели извън него, тоест неприсъщи цели<sup>64</sup>.

*i) Преценка на целта на закона*

90. Това налага първо целта на закона да бъде подложена на по-детайлна преценка. Както бе посочено в точка 42 по-горе, целта на закона е опазването на околната среда, териториалното устройство и участие в разходите от страна на предприятията, за които — при типизирана преценка — се предполага, че тъй като ползват големи търговски площи, разполагат с особена икономическа сила. Освен това е налице и известна „преразпределителна функция“, ако икономически по-силни играчи понесат по-големи финансови тежести отколкото икономически по-слаби играчи.

*ii) Освобождаване от облагането с налога за особени търговски обекти, които се нуждаят от повече площ*

91. Във връзка с посоченото в член 20 от TRIMSA освобождаване от налога следва да се вземе предвид, че търговците на машини, на строителни материали, на мебели, на дограма, на стоки за градинарството и селскостопанска продукция в разсадници или развъдници, на моторни превозни средства предвид предлагания асортимент обикновено се нуждаят от по-голяма търговска и складова площ. В това отношение, при съпоставка с големи търговски обекти с по-ограничен асортимент, не е напълно релевантна типичната презумпция за по-голяма икономическа сила при по-голяма търговска площ.

92. Към посоченото се добавя фактът, че такива търговски обекти са обусловени в особена степен от по-голяма площ, поради което те специално са засегнати от налога. Тъй като принципът на пропорционалност трябва да бъде спазен по-специално в данъчното право и в законодателството относно налозите и таксите, отчитането на тази особена тежест от страна на националния законодател е напълно разбираемо<sup>65</sup> и не е явно неприсъщо с оглед на целта да се обложи особената икономическа сила.

93. И с оглед на свързаната с опазването на околната среда цел, противно на мнението на ANGED, трябва да се вземе предвид обстоятелството, че посочените задължени за налога лица не привличат еднакъв поток клиенти на квадратен метър, както други търговски обекти, вследствие на стоковия асортимент, който първите предлагат. Магазин за дограма обикновено се посещава по-рядко от клиенти отколкото популярен магазин за хранителни стоки със същата площ. В това отношение тази по-слаба посещаемост от клиенти води и до по-ограничен обем на доставките. Посочените в член 20 от TRIMSA търговски обекти по правило продават на други предприятия, които купуват големи количества, за сметка на което търговските площи са по-рядко посещавани. Въпросът дали това действително е така, може да остане без отговор. Тъй като националният законодател трябва да вземе прогнозно решение в това отношение, това обстоятелство може да бъде проверено само с оглед наличието на явни грешки (относно обхвата на проверката вж. т. 47 по-горе). В настоящия случай обаче не може да бъде открита такава явна грешка.

<sup>64</sup> Както е посочено изрично в решение от 8 септември 2011 г., Paint Graphos (C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 70).

<sup>65</sup> Вж. също решение от 4 юни 2015 г., Комисия/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, т. 65).

94. Що се отнася до целта, свързана с териториалното устройство, действително на пръв поглед не става ясно защо строителните магазини следва да са освободени от облагане. От това не възникват негативни последици, тъй като е достатъчно различното третиране да може да бъде оправдано с една от целите на закона. Такъв е случаят във връзка с облагане в зависимост от икономическата сила и отчитането на отрицателното въздействие върху околната среда.

95. Единствено освобождаването на продавачите на мебели за индивидуални, традиционни и специализирани магазини не е напълно обяснимо на пръв поглед, ако се вземат предвид целите на закона. Не може веднага да се стигне до извода защо тези търговски обекти могат да привличат по-малки по обем доставки или по-малък поток клиенти или защо да следва да имат по-малка икономическа сила. Запитващата юрисдикция<sup>66</sup> обаче следва да установи дали „обикновените“ мебелни магазини и посочените в член 20 от TRIMCA мебелни магазини все пак не се намират в това отношение в съпоставимо положение.

96. Ако, след като се отчете свободата при прогнозиране, „обикновените“ мебелни магазини и посочените в член 20 от TRIMCA мебелни магазини се окажат фактически и юридически съпоставими с оглед на целите на закона (неблагоприятно засягане на природата и на териториалното устройство, привързване към икономическата сила според мащабите на потока от клиенти и обема на доставки на квадратен метър), разглежданият налог представлява данъчно облекчение за освободените от него търговци на мебели. Поради това тази разлика в третирането не е обоснована с оглед на основни или ръководни принципи на система за данъчно облагане. В този случай режимът на облагане с налога би бил селективен и би следвало да се приравни на субсидия (по този въпрос вж. т. 80 по-горе).

*iii) При условията на евентуалност: изключване от облагането на по-малки търговски обекти*

97. В допълнение запитващата юрисдикция поставя под въпрос и пълното изключване на самостоятелни търговски обекти с обща площ, по-малка от 2 000 m<sup>2</sup>. Съгласно практиката на Съда наличието на селективно предимство се разглежда обаче само ако тази мярка дерогира посочената обща система, доколкото въвежда диференциация между оператори, намиращи се с оглед на целта, която е определена за данъчната система на съответната държава членка, в сходно фактическо и правно положение<sup>67</sup>.

98. В настоящия случай не е налице различно третиране между по-малки и по-големи търговски обекти, тъй като с налога не се облагат и големите търговски обекти — за първите 2 000 m<sup>2</sup> от тяхната обща площ (вж. по този въпрос т. 72 по-горе). Следователно всички търговски обекти получават това „предимство“ на изключване от облагането. Дори ако налогът би могъл да бъде приложен и към малките търговски обекти, те също, както и големите търговски обекти, не биха били облагани по отношение на тяхната обща площ от 1 m<sup>2</sup> до 2 000 m<sup>2</sup>. Освен това малки и големи търговски обекти не се намират в сходно положение (по този въпрос вж. т. 100 и сл.). Но дори и ако се приеме наличието на неравно третиране, това разграничение е оправдано (по този въпрос вж. т. 102 и сл.).

<sup>66</sup> За това задължение вж. също решение от 14 януари 2015 г., Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, т. 57 и сл.).

<sup>67</sup> Вж. решения от 8 септември 2011 г., Paint Graphos (C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 49), от 18 юли 2013 г., P (C-6/12, EU:C:2013:525, т. 19), от 9 октомври 2014 г., Ministerio de Defensa и Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 35) и от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 54).

– *Сходно фактическо и правно положение?*

99. По-специално в решение *World Duty Free Group* Съдът подчертава, че бенефициентите, от гледна точка на преследваните от съответния правен режим цели, следва да са в сходно фактическо и правно положение и по този начин да са обект на различно третиране, което по същество може да се квалифицира като дискриминационно<sup>68</sup>.

100. Следователно условието за изключването на собственици на по-малки търговски обекти (самостоятелно или като част от колективен търговски обект) не е селективно предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. Причината е, че това разграничение е присъщо за целта на закона. Тя се състои в намаляване на неблагоприятните въздействия от страна на *по-големите* търговски обекти върху околната среда и пространственото планиране чрез създаване на стимул за стопанисване на по-малки търговски обекти, които не се облагат с налога. Поради това и липсата на общо отчитане за целите на облагането на всички притежавани от един и същ собственик търговски обекти е не само разбираемо, но и е последица от целта на закона.

101. По-големите и по-малките търговски обекти се различават именно по своята търговска площ и произтичащата от това икономическа сила, както и по потока на клиентите и по обема на доставките на квадратен метър. От гледна точка на държавите членки — която в случая не е явно погрешна — те не са в сходно фактическо и правно положение.

– *При условията на евентуалност: обосноваване на разграничението*

102. Ако Съдът следва да приеме наличието на фактическо и правно сходство между малки и големи търговски обекти, трябва да се прецени дали може да бъде обосновано описаното разграничение.

103. Смятам, че по отношение на размера на търговската площ това може да се потвърди. Размерът на търговската площ е белег (най-малкото не явно погрешен) за определено количество от артикули и клиенти, като последица от това е и определен поток от клиенти и обем от доставки и произтичащи от тях шумови емисии и емисии във въздуха, както и други въздействия, които предизвикват особени утежнения за дадена общност. Разбира се, размерът може също така да се разглежда и като (груб) индикатор за по-голям оборот и следователно за по-голяма икономическа сила, тоест за по-голяма икономическа продуктивност.

104. От гледна точка на административното производство също няма основания за възражения, ако броят на обхванатите от облагането и съответно подлежащи на контрол търговски обекти се намалява посредством въвеждането на пределна стойност. Това спомага — както впрочем и липсата на общото отчитане за целите на облагането на площите на различните търговски обекти — за опростяване на администрирането. Дори в законодателството на Съюза за ДДС така наречените малки предприятия (тоест предприятия, чийто оборот не надхвърля определен „необлагаем минимум“) не подлежат на облагане, без досега да е установено, че това противоречи на правото в областта на държавните помощи. Освен това за настоящите цели на закона привързването към търговската площ, вместо към оборота или към печалбата, е съвсем разбираемо, тъй като площта е по-лесно установима (просто и ефективно управление) и по-малко лесна за заобикаляне, каквато е например печалбата.

<sup>68</sup> Решение от 21 декември 2016 г., Комисия/*World Duty Free Group* и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 54), преди това също и: решения от 28 юли 2011 г., *Mediaset/Комисия* (C-403/10 P, непубликувано, EU:C:2011:533, т. 36), от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/*Government of Gibraltar* и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 75 и 101), от 14 януари 2015 г., *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, т. 55) и от 4 юни 2015 г., Комисия/*MOL* (C-15/14 P, EU:C:2015:362, т. 59).

**в) Заключение**

105. В заключение, изключването от облагането на малките търговски обекти не представлява селективно предимство. В това отношение липсва предимство, респективно необосновано различно третиране. Тяхното изключване от облагането по същество съответства на целите на TRIMSA.

106. Освобождаването от налога на определени предприятия, разполагащи с по-големи площи, е и фактически обяснимо с оглед на преследваните със закона цели.

**VI. Заключение**

107. В съответствие с изложеното предлагам на Съда да отговори на преюдициалните въпроси на Tribunal Supremo (Върховен съд, Испания), както следва:

- „1. Членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС допускат налог като разглеждания, с който се облагат търговците на дребно в зависимост от търговската площ.
2. Член 107, параграф 1 ДФЕС не може да се тълкува в смисъл, че изключването от облагането с налога на търговски обекти с обща площ, по-малка от 2000 m<sup>2</sup>, представлява държавна помощ. Същото се отнася и за освобождаването от облагане с налога на обектите, продаващи: а) машини, превозни средства, инструменти и промишлено оборудване; б) строителни материали, продукти за пречистване на отпадъчни води, дограма, продавани изключително на търговци; в) стоки за градинарството и селскостопанска продукция в разсадници или развъдници; г) моторни превозни средства в изложбени зали на концесионери и гаражи за ремонт и поддръжка на автомобили и д) горива.
3. Отговорът на въпроса дали освобождаването от налога за търговските обекти, в които се продават мебели в индивидуални, традиционни и специализирани магазини, представлява помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, зависи от наличието на съпоставимост с търговските обекти, които продават мебели извън посочените магазини. Това следва да бъде преценено от запитващата юрисдикция“.