



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 9. november 2017¹

Sag C-233/16

**Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED)
mod
Generalitat de Catalunya**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Tribunal Supremo (øverste domstol, Spanien))

»Anmodning om præjudiciel afgørelse – etableringsfrihed – regional afgift, der pålægges store individuelle detailhandelscentre – indirekte påvirkning, eftersom afgiften statistisk set hovedsageligt pålægges udenlandske supermarkeder – afgiftsfritagelse og afgiftsnedslag til tredjeparter som ulovlig støtte – konsekvenser af skrivelser fra Kommissionen for vurderingen som ulovlig støtte«

I. Indledning

1. Den foreliggende sag giver Domstolen anledning til at præcisere rækkevidden af det EU-retlige forbud mod statsstøtte. Den spanske Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (den nationale sammenslutning af store distributionsvirksomheder, herefter »ANGED«) anfægter nemlig med sit søgsmål i hovedsagen en særlig afgift, der pålægges store detailhandelscentre (herefter »IGEC«) i Catalonien.

2. ANGED og Kommissionen anser denne afgift for en restriktion for etableringsfriheden og en ulovlig støtte, navnlig til de små detailhandelscentre, eftersom disse ikke berøres af afgiften. I den foreliggende sag og i to andre sager² anmodes Domstolen derfor igen om at tilkendegive sin holdning til spændingsfeltet mellem medlemsstaternes skatte- og afgiftsmæssige autonomi på den ene side og de grundlæggende friheder og støttelovgivningen på den anden side.

3. Så sent som i 2005 anså Domstolen en lignende fransk afgift, der pålægges indehavere af et salgsareal på over 400 m², for irrelevant i forhold til statsstøttereglerne³. Siden da har Domstolen imidlertid videreudviklet begrebet statsstøtte. Derfor skal Domstolen på ny tage stilling til, om og i hvilket omfang en ikke-afgiftspligt for indehavere af mindre forretninger skal undersøges på grundlag af statsstøttereglerne.

1 – Originalsprog: tysk.

2 – Det drejer sig om de forenede sager C-234/16 og C-235/16 samt C-236/16 og C-237/16.

3 – Dom af 27.10.2005, Distribution Casino France m.fl. (C-266/04 – C-270/04, C-276/04 og C-321/04 – C-325/04, EU:C:2005:657, præmis 34).

II. Retsforskrifter

A. EU-retlige forskrifter

4. Den EU-retlige ramme for sagen udgøres af artikel 49 TEUF, sammenholdt med artikel 54 TEUF, artikel 107 ff. TEUF og forordning (EF) nr. 659/1999⁴ (herefter »forordning nr. 659/1999«) (omarbejdet ved forordning (EU) 2015/1589⁵ (herefter »forordning 2015/1589«)).

B. Spansk ret

5. Den i hovedsagen omtvistede afgift er baseret på Ley del Parlament de Catalunya 16/2000, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales (Cataloniens parlaments lov nr. 16/2000 af 29.12.2000 om afgift for store detailhandelscentre, herefter »lov nr. 16/2000«).

6. I henhold til præamblen opkræves IGEC for hele det catalanske område og har en ikke-skattemæssig karakter med henblik på at kompensere for den territoriale og miljømæssige indvirkning, som en koncentration af store detailhandelscentre kan medføre, og imødekomme behovene for modernisering og fremme af handelen inden for byzonen. Formålet med afgiften er også at udjævne den konkurrencemæssige situation for forskellige former for virksomheder.

7. Ifølge afgiftens formål (artikel 2) påhviler IGEC »den individuelle økonomiske kapacitet, som er til stede i visse detailhandelscentre som følge af, at de er etableret på store arealer«. Kriteriet for afgiftspligtens indtræden (artikel 4) er en anvendelse af store arealer med kommercielt sigte. En anvendelse af store arealer med kommercielt sigte skal forstås som den anvendelse, der foretages af store individuelle centre, som beskæftiger sig med detailhandel. Det drejer sig om detailhandelscentre med et salgsareal på eller over 2 500 m².

8. I henhold til artikel 5 (Fritagelse) er anvendelsen af store arealer, der foretages af store individuelle detailhandelscentre, der beskæftiger sig med salg af havebrugsartikler, køretøjer, byggematerialer, maskiner og industrimaterialer, fritaget for IGEC. De afgiftspligtige personer for så vidt angår IGEC er fysiske eller juridiske personer, der ejer store individuelle detailhandelscentre, uanset om dette detailhandelscenter befinder sig i et stort kollektivt detailhandelscenter (artikel 6).

9. Afgiftsgrundlaget (artikel 7) består af det store individuelle detailhandelscenters samlede areal udtrykt i kvadratmeter. Det samlede areal beregnes ved at summere følgende arealer: a) salgsarealet, fratrukket 2 499 m² som minimumsfritagelse, b) arealer beregnet til arbejdsrum, værksteder og produktionsrum, c) det parkeringsareal, der hovedsageligt er beregnet til kundeparkering, som yderligere modificeres ved at anvende en koefficient.

10. For så vidt angår afgiftspligtige personer, der hovedsageligt beskæftiger sig med salg af møbler, VVS-artikler, døre og vinduer, samt gør-det-selv-forretninger nedsættes beregningsgrundlaget i henhold til lov nr. 16/2000's artikel 8 med 60%. Det betalingspligtige beløb findes i henhold til lov nr. 16/2000' artikel 11 ved at anvende det eventuelle nedslag til 40% af afgiftsbeløbet, som gør sig gældende for store individuelle detailhandelscentre, når der er adgang hertil via tre eller flere offentlige transportmidler samt personbiler. IGEC er i henhold til lov nr. 16/2000's artikel 12 en periodisk afgift. Dens afgiftsperiode svarer til kalenderåret.

4 – Rådets forordning af 22.3.1999 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af EF-traktatens artikel 93 (EFT 1999, L 83, s. 1).

5 – Rådets forordning af 13.7.2015 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af artikel 108 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (EUT 2015, L 248, s. 9).

11. Den femte tillægsbestemmelse til Ley del Parlament de Catalunya 15/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (Cataloniens parlaments lov nr. 15/2000 af 29.12.2000 om skattemæssige og administrative foranstaltninger) indeholder, efter ændringen ved artikel 17 i Ley del Parlament de Catalunya 31/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (Cataloniens parlaments lov nr. 31/2002 af 30.12.2002 om skattemæssige og administrative foranstaltninger, herefter »lov nr. 31/2002«) følgende bestemmelse:

»Indtægter hidrørende fra [IGEC] for store detailhandelscentre, som under ingen omstændigheder må anvendes til specifik støtte til kommercielle virksomheder, skal fordeles i henhold til følgende kriterier: a) mindst 40% skal øremærkes til infrastruktur vedrørende kommunale faciliteter og kommerciel byplanlægning, b) mindst 30% skal øremærkes til udformning af handlings- og erhvervsfremmende planer for områder, der er berørt af etableringen af store detailhandelscentre, c) mindst 10% skal øremærkes til udformning af miljøhandlingsplaner for områder, der er berørt af etableringen af store detailhandelscentre.«

III. Tvisten i hovedsagen

12. Den 21. februar 2002 anlagde ANGED – en national sammenslutning af store distributionsvirksomheder – et forvaltningsretligt søgsmål til prøvelse af IGEC, idet den var af den opfattelse, at der forelå flere overtrædelser af spanske forfatningsmæssige bestemmelser og retsregler.

13. Det fremgik imidlertid af skrivelsen af 2. oktober 2003 fra direktøren for kontoret for statsstøtte ved Kommissionens Generaldirektorat for Konkurrence (herefter »GD COMP«) til Kongeriget Spanien, at man efter en undersøgelse af den klage over IGEC, som man havde modtaget, henset til artikel 87 EF (nu artikel 107 TEUF), havde konstateret, at indtægter hidrørende fra den pågældende afgift ikke var beregnet til særlig støtte til kommercielle virksomheder, men derimod til finansiering af infrastruktur vedrørende kommunale faciliteter og kommerciel byplanlægning, udformning af handlings- og erhvervsfremmende planer og udformning af miljøhandlingsplaner. Det blev konstateret, at disse indtægter hverken kunne tilgodese enkelte virksomheder eller en konkret sektor (nærmere betegnet den lille detailhandel i byerne), eftersom de tilstræbte mål var af almen interesse og var til gavn for samfundet som helhed.

14. Ved dom af 27. september 2012 blev ANGED's forvaltningsretlige søgsmål forkastet. Den 12. december 2012 iværksatte ANGED appel til prøvelse af denne afgørelse ved Tribunal Supremo (øverste domstol, Spanien).

15. I februar og maj 2013 anmeldte ANGED Kongeriget Spanien til Kommissionen, idet den var af den opfattelse, at lovgivningen om IGEC, som er gældende i seks selvstyrende regioner, er i strid med EU-retten. Ved skrivelse af 28. november 2014 meddelte Kommissionen herefter Kongeriget Spanien, at Kommissionen overvejede at betragte fritagelsen af mindre detailforretninger og visse specialforretninger som ulovlig statsstøtte. Fritagelserne forekom at medføre en selektiv fordel for bestemte virksomheder, fordi de udgjorde en undtagelse fra den almindelige afgiftsordning (som påhviler detailforretninger afhængig af deres areal).

16. Tribunal Supremo (øverste domstol, Spanien) har derimod afsagt kendelse om en præjudiciel forelæggelse.

IV. Retsforhandlingerne ved Domstolen

17. Tribunal Supremo (øverste domstol, Spanien) har forelagt Domstolen følgende spørgsmål:

- »1) Skal artikel 49 TEUF og 54 TEUF fortolkes således, at de er til hinder for en regional afgift, som pålægges anvendelsen af store individuelle detailhandelscentre med et salgsareal på eller over 2 500 m² på grund af den påvirkning, som disse detailhandelscentre kan have på landområdet, miljøet og handelen i byerne i denne region, men som juridisk set gør sig gældende, uanset om disse detailhandelscentre reelt er placeret uden for eller inden for byzonen, og i de fleste tilfælde i praksis pålægges virksomheder fra andre medlemsstater, i betragtning af: i) at afgiften ikke påvirker forretningsdrivende, der ejer flere detailhandelscentre med et individuelt salgsareal på under 2 500 m², uanset størrelsen af det samlede salgsareal for alle ejerens detailhandelscentre, ii) at afgiften fritager store kollektive detailhandelscentre, iii) at afgiften fritager individuelle detailhandelscentre, der beskæftiger sig med salg af havebrugsartikler, køretøjer, byggematerialer, maskiner og industrimaterialer, og iv) at kun 40% af beregningsgrundlaget for afgiften opkræves hos virksomheder, der hovedsageligt beskæftiger sig med salg af møbler, VVS-artikler, døre og vinduer, samt gør-det-selv-forretninger?
- 2) Skal artikel 107, stk. 1, TEUF fortolkes således, at følgende udgør statsstøtte, der er forbudt i henhold til denne bestemmelse: i) den fuldstændige fritagelse i IGEC for individuelle detailhandelscentre med et salgsareal på under 2 500 m², kollektive detailhandelscentre og individuelle detailhandelscentre, der beskæftiger sig med salg af havebrugsartikler, køretøjer, byggematerialer, maskiner og industrimaterialer, og ii) den delvise fritagelse i IGEC for individuelle virksomheder, der hovedsageligt beskæftiger sig med salg af møbler, VVS-artikler, døre og vinduer, samt gør-det-selv-forretninger?
- 3) Hvis de nævnte fuldstændige og delvise fritagelser i IGEC udgør statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, hvad er da den tidsmæssige gyldighed af denne afgørelse i betragtning af eksistensen og indholdet af den skrivelse af 2. oktober 2003, som direktøren for GD COMP's kontor for statsstøtte sendte til Kongeriget Spaniens faste repræsentation ved Den Europæiske Union i forbindelse med sag CP 11/01 vedrørende påstand om statsstøtte ydet af den selvstyrende region Catalonien i henhold til den lov, der er vedtaget af [Cataloniens parlament]?«

18. I sagen for Domstolen har ANGED, Catalonien og Europa-Kommissionen afgivet skriftlige indlæg vedrørende disse spørgsmål og deltaget i retsmødet den 6. juli 2017.

V. Retlig bedømmelse

A. Formaliteten

19. Catalonien er af den opfattelse, at spørgsmålene til dels bør afvises, eftersom den forelæggende ret ikke har meddelt de nødvendige oplysninger med henblik på en retlig vurdering og desuden har forelagt en rent intern situation. Der er navnlig ikke redegjort for, i hvilket omfang afgiften rent faktisk udgør en diskriminerende byrde for europæiske virksomheder med grænseoverskridende aktiviteter.

20. Ingen af disse indsigelser er overbevisende. Ud fra en EU-retlig betragtning foreligger de væsentlige elementer med henblik på den retlige vurdering (jf. ovenfor). Vurderingen af den reelle påvirkning er et retligt spørgsmål, som skal undersøges uden for rammerne af formalitetsprøvelsen. For så vidt som sagen omhandler spørgsmålet, om opkrævningen af en afgift hos større detailforretninger navnlig rammer udenlandske virksomheder og derfor afholder disse fra at udøve deres etableringsfrihed i Spanien, kan der heller ikke antages at være tale om en rent intern situation.

21. Selv om ANGED nemlig primært er en national sammenslutning af spanske detailforretninger, er lov nr. 16/2000 en ordning, der også gælder for virksomheder fra andre medlemsstater. Eftersom den forelæggende ret åbenbart undersøger denne ordnings gyldighed, vil den forelæggende rets endelig dom også få virkning for disse. I et sådant tilfælde har Domstolen tidligere fastslået, at den besvarer de spørgsmål, som den er blevet stillet i forbindelse med traktatbestemmelserne om de grundlæggende friheder⁶.

22. Det er dog mere problematisk, at sagsøgeren i hovedsagen er en sammenslutning af store detailforretninger, hvis medlemmer ikke kan nægte at betale de omhandlede afgifter, selv hvis den omstændighed, at indehavere af mindre detailforretninger ikke er afgiftspligtige, skal anses for ulovlig statsstøtte. Det følger af retspraksis, hvorefter en virksomhed, der skal betale en afgift, ikke kan unddrage sig betaling under henvisning til, at den fritagelse, der gælder for andre virksomheder, er statsstøtte⁷.

23. Eftersom en afgift i reglen (således også i det foreliggende tilfælde) skal øremærkes til bestemte formål, skal det dog altid undersøges (herom punkt 63 og 64 nedenfor), om afgiftsprovenuet anvendes på en måde, der ikke er problematisk i forhold til statsstøtteregler⁸. Dermed kan en virksomhed, der skal betale afgiften, også have en interesse i dens efterprøvelse. Anmodningen om præjudiciel afgørelse kan derfor antages til behandling.

B. Restriktion for de grundlæggende friheder

24. Med sit første præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om etableringsfriheden er til hinder for en afgift som IGEC. Det skal derfor fastslås, hvorvidt der 1) foreligger en restriktion for etableringsfriheden, som 2) ikke er begrundet.

25. Baggrunden er den måde, hvorpå IGEC fungerer. Kriteriet for opkrævning af afgiften er, om der er tale om et stort individuelt detailhandelscenter, dvs. et detailhandelscenter med et salgsareal på mindst 2 500 m². Hver kvadratmeter af salgsarealet ud over »friarealet« på 2 499 m² i henhold til lov nr. 16/2000's artikel 7 pålægges derefter en afgiftssats på 17,429 EUR. En individuel forretningsdrivende med et areal på 2 500 m² vil således – når der ses bort fra lager- og parkeringsarealer, hvoraf en del skal medregnes – skulle betale afgift for 1 m².

26. Dette areal modificeres desuden med en koefficient, der stiger med arealets størrelse (op til 10 000 m²). Dette indebærer, at afgiften i så henseende har en vis progressiv virkning. Visse former for store individuelle detailhandelscentre kan opnå nedslag eller fritagelse for afgiften. Følgelig pålægges større detailhandelscentre både absolut og relativt set en større afgiftsbyrde end individuelle detailhandelscentre med et mindre areal, idet alle detailhandelscentre indrømmes et »friareal« på 2 499 m².

6 – Dom af 8.5.2013, Libert m.fl. (C-197/11 og C-203/11, EU:C:2013:288, præmis 35), og dom af 15.11.2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, præmis 51).

7 – Dom af 20.9.2001, Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, præmis 80 og den deri nævnte retspraksis), af 27.10.2005, Distribution Casino France m.fl. (C-266/04 – C-270/04, C-276/04 og C-321/04 – C-325/04, EU:C:2005:657, præmis 42 ff.), af 15.6.2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 og C-41/05, EU:C:2006:403, præmis 43 ff.), og af 6.10.2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, præmis 21).

8 – Om dette spørgsmåls relevans jf. bl.a. dom af 27.10.2005, Distribution Casino France m.fl. (C-266/04 – C-270/04, C-276/04 og C-321/04 – C-325/04, EU:C:2005:657, præmis 37 og 45 ff.).

1. Restriktion for etableringsfriheden

27. I henhold til artikel 49 TEUF, sammenholdt med artikel 54 TEUF, indebærer etableringsfriheden, at statsborgere i en medlemsstat har adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed på en anden medlemsstats område⁹. Det følger af fast retspraksis, at alle foranstaltninger, som forbyder, medfører ulemper for eller gør udøvelsen af etableringsfriheden mindre attraktiv, skal betragtes som restriktioner for etableringsfriheden¹⁰.

28. Dette er pr. definition tilfældet i forbindelse med skatter og afgifter. Derfor er det afgørende ved vurderingen af sådanne byrder i forhold til de grundlæggende friheder efter min opfattelse¹¹, at den grænseoverskridende situation forskelsbehandles i forhold til den indenlandske situation¹².

a) Ingen diskriminerende restriktion

29. I nærværende sag foreligger der imidlertid ingen *forskellig* behandling. Med hensyn til salgsarealet på 1 m² til 2 499 m² behandles store og små, indenlandske eller udenlandske detailhandelscentre som følge af lov nr. 16/2000's artikel 7, litra a), ikke forskelligt. Ingen pålægges afgift for så vidt angår dette salgsareal. Grænseværdien virker her som et bundfradrag, der kommer alle detailforhandlere til gode. De mindre detailhandelscentre (med et salgsareal på under 2 500 m²) omfattes ikke, mens de større ganske vist omfattes, men ikke pålægges afgift vedrørende salgsarealet op til 2 499 m². Eftersom dette »bundfradrag« gælder for både store og små detailhandelscentre, er der allerede i så henseende ikke tale om en ugunstig behandling af noget detailhandelscenter. Dermed kan der i så henseende ikke være tale om en restriktion for etableringsfriheden.

30. Spørgsmålet, om den manglende afgiftspligt for små detailhandelscentre skal anses for en åben eller skjult forskelsbehandling, er i det hele taget kun relevant, såfremt man er uenig i denne vurdering.

b) Subsidiært: åben eller skjult forskelsbehandling af udenlandske virksomheder

31. I det foreliggende tilfælde ses der ikke at være tale om åbenbar forskelsbehandling af udenlandske virksomheder. Tværtimod pålægges enhver indehaver af et »stort individuelt detailhandelscenter« denne afgift for så vidt angår det salgsareal, der overstiger grænseværdien på 2 499 m² (lov nr. 16/2000's artikel 4). Som Domstolen allerede har fastslået¹³, vedrører det forhold, at udenlandske investorer foretrækker at etablere større centre for at opnå de stordriftsfordele, som er nødvendige for at optimere deres chancer for at opnå succes i det nye område, snarere indtrængen på et nyt marked end de erhvervsdrivendes »nationalitet«¹⁴.

9 – Dom af 11.3.2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis), af 13.12.2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, præmis 18), og af 21.1.2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, præmis 38).

10 – Dom af 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 36), af 21.5.2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, præmis 34), og af 16.4.2015, Kommissionen mod Tyskland (C-591/13, EU:C:2015:230, præmis 56 og den deri nævnte retspraksis).

11 – Jf. mit forslag til afgørelse C (C-122/15, EU:C:2016:65, punkt 66), X (C-498/10, EU:C:2011:870, punkt 28 og 29), Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 83 og 84) samt X (C-686/13, EU:C:2015:31, punkt 40).

12 – Jf. også dom af 6.12.2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, præmis 51 og 53), kendelse af 4.6.2009, KBC-bank (C-439/07 og C-499/07, EU:C:2009:339, præmis 80), dom af 14.4.2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, præmis 29).

13 – Dom af 24.3.2011, Kommissionen mod Spanien (C-400/08, EU:C:2011:172).

14 – Dom af 24.3.2011, Kommissionen mod Spanien (C-400/08, EU:C:2011:172, præmis 61).

32. Enhver form for skjult forskelsbehandling, som ved anvendelse af andre kriterier reelt fører til det samme resultat (såkaldt skjult eller indirekte forskelsbehandling), er imidlertid ligeledes forbudt¹⁵.

33. I dommen i sagen *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* fastslog Domstolen, at en afgiftsberegning, der afhænger af størrelsen af en virksomheds omsætning, under visse omstændigheder rent faktisk kan medføre, at virksomheder med hjemsted i andre medlemsstater rammes hårdere¹⁶. Konkret var der tale om en særavgift på detailhandelsvirksomheder, hvor satsen var meget progressiv i forhold til omsætningen. Endvidere var det for så vidt angik virksomheder, der var del af en koncern, den samlede omsætning i stedet for den enkelte virksomheds omsætning, der blev anvendt som grundlag for indplaceringen på et afgiftstrin. Domstolen fastslog, at der kan være tale om en indirekte forskelsbehandling, når *hovedparten* af de virksomheder, der på grund af deres høje omsætning rammes af afgiftens stærke progression, tilhører en koncern med tilknytning til en anden medlemsstat¹⁷.

1) Ikke i sig selv tilstrækkeligt, at udenlandske virksomheder i højere grad berøres

34. Det foreliggende tilfælde kan imidlertid ikke sammenlignes med den nævnte sag. IGEC er ikke stærkt progressiv, og koncernresultater sammenlægges heller ikke. Derimod tages der udgangspunkt i størrelsen af salgsarealet på det pågældende sted.

35. I denne forbindelse kan det efter min opfattelse ikke længere være tilstrækkeligt udelukkende at lægge til grund, at udenlandske virksomheder *i højere grad* berøres – som Kommissionen og ANGED har anført – for at spørgsmålet om en skjult forskelsbehandling i forhold til de grundlæggende friheder kan besvares bekræftende¹⁸. Det ville f.eks. forhindre en medlemsstat i at indføre en virksomhedsbeskatning, såfremt udenlandske virksomheder på grund af den historiske udvikling udgjorde mere end 50% af de erhvervsdrivende i medlemsstaten. Den omstændighed, at personer, der berøres af indførelsen af en afgift – mere eller mindre tilfældigt – i stort omfang eller endog hovedsageligt stammer fra andre medlemsstater, kan således ikke i sig selv udgøre en skjult forskelsbehandling.

15 – Jf. bl.a. dom af 5.12.1989, Kommissionen mod Italien (C-3/88, EU:C:1989:606, præmis 8), af 13.7.1993, Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, præmis 14), af 14.2.1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, præmis 26), af 8.7.1999, Baxter m.fl. (C-254/97, EU:C:1999:368, præmis 10), af 25.1.2007, Meindl (C-329/05, EU:C:2007:57, præmis 21), af 18.3.2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, præmis 37), af 1.6.2010, Blanco Pérez og Chao Gómez (C-570/07 og C-571/07, EU:C:2010:300, præmis 117 og 118), af 5.2.2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, præmis 30), og af 8.6.2017, Van der Weegen m.fl. (C-580/15, EU:C:2017:429, præmis 33). Jf. også mit forslag til afgørelse *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 34).

16 – Dom af 5.2.2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, præmis 39).

17 – Dom af 5.2.2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, præmis 39 ff.).

18 – Jf. herom også mit forslag til afgørelse *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 41).

2) Betingelser for skjult forskelsbehandling

36. Derfor skal de præcise betingelser for skjult forskelsbehandling præciseres. For det første rejser der sig det spørgsmål, hvor stærk korrelationen mellem det valgte sondringskriterium og et selskabs hjemsted skal være, for at det kan antages, at der foreligger en ulige behandling på grundlag af hjemstedet. Domstolen har i denne forbindelse hidtil taget udgangspunkt såvel i en overensstemmelse i de fleste tilfælde¹⁹ som i, at det blot i højere grad er ikke-hjemmehørende, der berøres²⁰, eller taler endog om, at de blot risikerer at blive stillet ringere²¹. Det kan indtil videre kun konstateres, at der ikke kan kræves en 100% overensstemmelse mellem kriteriet og selskabets hjemsted²².

37. For det andet er ikke kun den grad af korrelation, der ifølge retspraksis er nødvendig, usikker, men også spørgsmålet, om denne korrelation typisk²³ skal foreligge eller skal følge af sondringskriteriets art, således som flere domme indikerer²⁴, eller om den snarere kan være baseret på tilfældige faktiske forhold²⁵.

38. Efter min opfattelse skal der stilles strengere betingelser for at antage, at der foreligger skjult forskelsbehandling inden for skatteretten. Skjult forskelsbehandling bør blot omfatte tilfælde, som rent formelt betragtet ikke udgør forskelsbehandling, men virker som en sådan²⁶. En skjult diskriminerende ordning skal derfor efter min opfattelse efter selve sin karakter²⁷ eller i langt overvejende grad navnlig berøre udenlandske virksomheder, således som det muligvis var tilfældet i sagen Hervis Sport- és Divatkereskedelmi²⁸.

39. Når der tages udgangspunkt i et bestemt salgsareal, hvor grænseværdien blot indebærer, at ca. 61,5% af de berørte detailforretninger i ét år (ud af 15 mulige år) i Catalonien ifølge en skrivelse fra Kommissionen fra 2004 drives af virksomheder fra andre medlemsstater (eller selskabsdeltagere fra andre medlemsstater), kan dette imidlertid ikke antages at være tilfældet.

40. Det er desuden uklart, hvordan disse virksomheders »oprindelse« blev fastlagt²⁹. Navnlig inden for skatteretten fastlægges en virksomheds oprindelse principielt på grundlag af dens hjemsted, dvs. hvor den er hjemmehørende, og ikke f.eks. på grundlag af selskabsdeltagernes nationalitet. Eftersom ANGED er en *national* sammenslutning af store distributionsvirksomheder i Spanien, kan medlemmerne af denne også anses for spanske virksomheder. Selv hvis der blev taget udgangspunkt i et selskabs deltager, bliver resultatet ikke anderledes. I så henseende viser det materiale, som

19 – Jf. dom af 7.7.1988, Stanton mod Inasti (143/87, EU:C:1988:378, præmis 9), af 13.7.1993, Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, præmis 15), af 8.7.1999, Baxter m.fl. (C-254/97, EU:C:1999:368, præmis 13), af 22.3.2007, Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, præmis 32). Jf. også dom af 3.3.1988, Bergandi (252/86, EU:C:1988:112, præmis 28), vedrørende artikel 95 EØF, af 26.10.2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, præmis 48), vedrørende den frie udveksling af tjenesteydelser, og af 5.2.2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, præmis 39 ff.).

20 – Jf. dom af 1.6.2010, Blanco Pérez og Chao Gómez (C-570/07 og C-571/07, EU:C:2010:300, præmis 119).

21 – Jf. dom af 22.3.2007, Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, præmis 32), og af 1.6.2010, Blanco Pérez og Chao Gómez (C-570/07 og C-571/07, EU:C:2010:300, præmis 119). Jf. også dom af 8.5.1990, Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, præmis 14), vedrørende arbejdskraftens frie bevægelighed.

22 – Jf. i denne retning dom af 28.6.2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, præmis 41), vedrørende arbejdskraftens frie bevægelighed.

23 – Jf. dom af 8.7.1999, Baxter m.fl. (C-254/97, EU:C:1999:368, præmis 13).

24 – Jf. dom af 8.7.1999, Baxter m.fl. (C-254/97, EU:C:1999:368, præmis 13), af 10.9.2009, Kommissionen mod Tyskland (C-269/07, EU:C:2009:527, præmis 54), af 1.6.2010, Blanco Pérez og Chao Gómez (C-570/07 og C-571/07, EU:C:2010:300, præmis 119), af 28.6.2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, præmis 41), dom af 5.12.2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C-514/12, EU:C:2013:799, præmis 26), og dom af 2.3.2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, præmis 36).

25 – Jf. dom af 5.12.1989, Kommissionen mod Italien (C-3/88, EU:C:1989:606, præmis 9). Jf. også dom af 9.5.1985, Humblot (112/84, EU:C:1985:185, præmis 14), vedrørende artikel 95 EØF.

26 – Jf. herom allerede mit forslag til afgørelse Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 40).

27 – Således også inden for etableringsfrihedens anvendelsesområde dom af 1.6.2010, Blanco Pérez og Chao Gómez (C-570/07 og C-571/07, EU:C:2010:300, præmis 119).

28 – Dom af 5.2.2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), og mit forslag til afgørelse Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 37 ff.).

29 – Jf. også dom af 24.3.2011, Kommissionen mod Spanien (C-400/08, EU:C:2011:172, præmis 60), hvori der i højere grad blev lagt vægt på »kontrol« og »ejerforhold« og i mindre grad på, hvor selskaberne var hjemmehørende.

ANGED har fremlagt, at »kun« 52,03% af det samlede afgiftsprovenu betales af virksomheder fra andre medlemsstater, og at deres andel af det samlede »beskattede« salgsareal »kun« andrager 46,77%. Alt dette tyder ikke på, at virksomheder fra andre medlemsstater de facto primært eller strukturelt stilles ringere i forhold til spanske virksomheder i det foreliggende tilfælde.

2. Subsidiært: begrundelse

41. Såfremt det i modsætning til bemærkningerne ovenfor alligevel antages, at der er tale om en skjult forskelsbehandling, skal det undersøges, om denne er begrundet. Denne undersøgelse omfatter imidlertid kun det forhold, at mindre detailhandelscentre ikke er afgiftspligtige. Det fremgår nemlig ikke af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at det hovedsageligt er indenlandske virksomheder, der drager fordel af fritagelserne og nedslagene inden for IGEC's rammer (lov nr. 16/2000's artikel 5 og 8).

42. En restriktion for de grundlæggende friheder kan dog være berettiget, såfremt den er begrundet i tvingende almene hensyn, for så vidt som den er egnet til at sikre virkeliggørelsen af det formål, den forfølger, og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå dette formål³⁰.

a) Tvingende almene hensyn

43. IGEC's formål vedrører den fysiske planlægning og beskyttelsen af miljøet (jf. punkt 6 ovenfor). I denne sammenhæng skal centre pålægges en del af omkostningerne i forbindelse med de negative eksterne virkninger, som de i højere grad foranlediger (f.eks. særlige omkostninger til infrastrukturen), idet de ikke selv bærer disse i passende omfang. Hensyn til den fysiske planlægning³¹ og miljøbeskyttelsen³² er anerkendt som begrundelser i Domstolens praksis.

44. Derudover skal der tages udgangspunkt i den konkrete økonomiske kapacitet, der er direkte knyttet til anvendelsen af store salgsarealer, og denne skal pålægges afgift. Derigennem skal konkurrencefordelen som følge af salgsarealets størrelse sammenlignet med mindre detailhandelscentre også mindskes noget. Mig bekendt har Domstolen endnu ikke skullet tage stilling til, hvorvidt en forskel i økonomisk kapacitet (og dermed en forskel i evnen til at bære økonomiske byrder) også kan begrunde en restriktion for en grundlæggende frihed. Jeg vil dog ikke udelukke, at en forskel i økonomisk kapacitet, således som det f.eks. forholder sig med en progressiv afgiftssats, også kan begrunde en afgiftsmæssig forskelsbehandling³³.

b) Restriktionens forholdsmæssighed

45. Det kræves desuden, at restriktionen er egnet til at sikre virkeliggørelsen af målet og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det pågældende mål – i det foreliggende tilfælde at kompensere for de indvirkninger på den fysiske planlægning og miljøet, der kan være forbundet med etableringen af store detailhandelscentre³⁴.

30 – Dom af 5.10.2004, CaixaBank France (C-442/02, EU:C:2004:586, præmis 17), af 24.3.2011, Kommissionen mod Spanien (C-400/08, EU:C:2011:172, præmis 73), og af 5.2.2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, præmis 42).

31 – Dom af 1.10.2009, Woningstichting Sint Servatius (C-567/07, EU:C:2009:593, præmis 29), og af 24.3.2011, Kommissionen mod Spanien (C-400/08, EU:C:2011:172, præmis 74).

32 – Dom af 11.3.2010, Attanasio Group (C-384/08, EU:C:2010:133, præmis 50), og af 24.3.2011, Kommissionen mod Spanien (C-400/08, EU:C:2011:172, præmis 74).

33 – Jf. herom også mit forslag til afgørelse Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 59 ff.).

34 – Dom af 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, præmis 35), af 13.12.2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, præmis 23), af 12.9.2006, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, præmis 47), af 15.5.2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, præmis 27), af 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 42), og af 17.7.2014, Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 25).

1) Afgiftens egnethed

46. Det fremgår af Domstolens praksis, at en national lovgivning kun er egnet til at sikre gennemførelsen af det påberåbte formål, hvis den reelt opfylder hensynet om at nå målet på en sammenhængende og systematisk måde³⁵.

47. I denne forbindelse må der indrømmes EU-lovgiver et vidt skøn inden for et område, som indebærer, at denne skal træffe valg af politisk, økonomisk og social karakter og foretage komplekse vurderinger. Heraf følger, at kun såfremt en foranstaltning på dette område er åbenbart uhensigtsmæssig i forhold til de mål, som vedkommende institution forfølger, vil en sådan foranstaltning kunne kendes ulovlig³⁶.

48. Derudover respekterer Domstolen også medlemsstaternes skøn i forbindelse med vedtagelsen af generelle love³⁷. Lovgivning på skatte- og afgiftsområdet indebærer for lovgiver valg af politisk, økonomisk og social karakter. Lovgiver skal desuden³⁸ foretage komplekse vurderinger. Da der ikke er sket en harmonisering på fællesskabsplan, har den nationale lovgiver en vis skønsmæssig beføjelse på området for skatte- og afgiftsret med hensyn til fastsættelse af en afgift for detailhandelscentre. Kravet om sammenhæng er således opfyldt, medmindre IGEC er åbenbart uegnet til at nå målet.

49. IGEC pålægges i særlig grad detailhandelscentre med et stort areal. Så vidt det fremgår, er dette baseret på den antagelse, at disse genererer øget trafik af kunder og vareleverancer. Det er plausibelt, at denne øgede trafik af kunder og vareleverancer kan medføre højere støj- og luftemissioner og dermed øget miljøforurening. En lov, der ved hjælp af en afgift pålægger handelscentre med højere støj- og luftemissioner større byrder, forekommer egnet til at skabe et incitament til at foretrække at drive mindre detailhandelsvirksomheder, der – hver især – forårsager lavere emissioner.

50. Eftersom mindre virksomheder også er lettere at integrere i forhold til den fysiske planlægning, støtter dette også tanken om en hensigtsmæssig og retfærdig fordeling af den begrænsede plads. I denne henseende er loven også egnet til at fremme miljøbeskyttelsen og at nå mål vedrørende den fysiske planlægning på en sammenhængende og systematisk måde³⁹.

51. Det er i denne forbindelse uden betydning, at IGEC ikke sonderer mellem etablering af detailvirksomheder i byområder og i landområder. Uanset deres placering medfører store detailhandelscentre mere vareleverance- og kundetrafik end mindre detailhandelscentre. Det samme gør sig gældende med hensyn til den omstændighed, at kollektive detailhandelscentre, hvis individuelle detailhandelscentre ikke overstiger grænseværdien, ikke er afgiftspligtige. Dette gør ikke afgiften uegnet, men tager derimod hensyn til forskellen i organisationsform mellem flere små detailhandelscentre og ét stort detailhandelscenter.

52. Sondringen mellem individuelle og kollektive detailhandelscentre og den manglende sondring mellem centre i byområder og i landområder viser blot, at afgiften ud fra miljøhensyn muligvis kunne udformes bedre med henblik på at nå de nævnte mål mere målrettet. Dette indebærer imidlertid ikke, at den foreliggende afgift er åbenbart uegnet til at fremme de nævnte mål.

35 – Dom af 17.11.2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, præmis 42), af 12.7.2012, HIT og HIT LARIX (C-176/11, EU:C:2012:454, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis), og af 11.6.2015, Berlington Hungary m.fl. (C-98/14, EU:C:2015:386, præmis 64).

36 – Dom af 10.12.2002, British American Tobacco (Investments) og Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, præmis 123 og den deri nævnte retspraksis), og af 4.5.2016, Polen mod Parlamentet og Rådet (C-358/14, EU:C:2016:323, præmis 79).

37 – Dom af 24.3.1994, Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, præmis 61), af 21.9.1999, Läära m.fl. (C-124/97, EU:C:1999:435, præmis 14 og 15), og af 6.11.2003, Gambelli m.fl. (C-243/01, EU:C:2003:597, præmis 63) – alle vedrørende lotterivirksomhed; dom af 5.3.1996, Brasserie du pêcheur og Factortame (C-46/93 og C-48/93, EU:C:1996:79, præmis 48 ff.), vedrørende fødevarerlovgivning.

38 – Om det tilsvarende vurderingskriterium i forbindelse med vurderingen af EU-institutionernes og medlemsstaternes handlinger jf. også dom af 5.3.1996, Brasserie du pêcheur og Factortame (C-46/93 og C-48/93, EU:C:1996:79, præmis 47).

39 – Således – om en sammenlignelig lov – dom af 24.3.2011, Kommissionen mod Spanien (C-400/08, EU:C:2011:172, præmis 80).

2) Afgiftens nødvendighed

53. Det skal derfor afklares, om afgiften – med udgangspunkt i et salgsareal på 2 500 m² – også er nødvendig for at nå disse mål.

54. Ifølge Domstolens praksis skal der i forbindelse med vurderingen af nødvendigheden inden for rammerne af det forholdsmæssige, såfremt der kan vælges mellem flere egnede foranstaltninger, anvendes den mindst restriktive foranstaltning, og de pålagte byrder må ikke være uforholdsmæssige i forhold til de forfulgte mål⁴⁰.

55. I denne henseende bemærkes det også, at selv om det er korrekt, at det påhviler den medlemsstat, der påberåber sig tvingende almene hensyn for at begrunde en restriktion for en grundlæggende frihed, at godtgøre, at dens lovgivning er passende og nødvendig for at nå det forfulgte legitime formål, kan man ikke – end ikke inden for rammerne af en traktatbrudsprocedure – på grundlag af denne bevisbyrde gå så vidt som til at kræve, at medlemsstaten positivt skal bevise, at ingen anden tænkelig foranstaltning kan gøre det muligt at nå det nævnte formål på de samme vilkår⁴¹. Denne betragtning må så meget desto mere gælde for den præjudicielle procedure.

56. Herved er det karakteristisk for grænseværdier, at der altid kan stilles spørgsmålstegn ved, hvorfor der i loven ikke blev fastsat f.eks. 2 000 m² eller 3 000 m² i stedet for de valgte 2 500 m². Dette spørgsmål kan imidlertid rejses i forbindelse med enhver grænseværdi og kan efter min opfattelse kun besvares af den demokratisk legitimerede lovgiver. I modsætning til Kommissionens opfattelse skal lovgiver i denne forbindelse ikke godtgøre empirisk, hvorledes grænseværdien er blevet fastsat, og det er ikke relevant, om denne grænseværdi ud fra Kommissionens synspunkt er overbevisende eller endog »korrekt«, medmindre den er åbenbart forfejlet. Dette ses ikke at være tilfældet i den foreliggende sag.

57. En højere grænseværdi ville måske være en mindre indgribende foranstaltning, men ikke lige så egnet set ud fra medlemsstatens synspunkt. Det kan ikke uden videre afvises, at større detailforretninger stiller større krav til byplanlægningen og hensynet til miljøretlige spørgsmål, ligesom det ikke kan afvises, at størrelsen af detailhandelscentre er udtryk for en større omsætning og dermed også for en større økonomisk kapacitet (dvs. større finansiel ydeevne). Det kan heller ikke anses for åbenbart forkert, at større detailforretninger også i højere grad drager fordel af infrastrukturen i en by end mindre detailforretninger. Følgelig er detailhandelscentres salgsareal en relevant faktor med henblik på at nå lovens mål.

58. Endelig er byggeretlige krav i forbindelse med etableringen af et detailhandelscenter – i modsætning til det af Kommissionen og ANGED anførte – ikke lige så egnede til at pålægge de afgiftspligtige en del af omkostningerne i forbindelse med de negative eksterne virkninger eller give et økonomisk incitament til at foretrække at åbne mindre detailhandelscentre.

40 – Således allerede dom af 11.7.1989, Schräder HS Kraftfutter (265/87, EU:C:1989:303, præmis 21), af 8.7.2010, Afton Chemical (C-343/09, EU:C:2010:419, præmis 45), af 22.1.2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, præmis 50), af 15.2.2016, N. (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, præmis 54), af 4.5.2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, præmis 48), og af 30.6.2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, præmis 33).

41 – Jf. dom af 23.10.1997, Kommissionen mod Nederlandene (C-157/94, EU:C:1997:499, præmis 58), af 10.2.2009, Kommissionen mod Italien (C-110/05, EU:C:2009:66, præmis 66), og af 24.3.2011, Kommissionen mod Spanien (C-400/08, EU:C:2011:172, præmis 75).

3) Afgiftens forholdsmæssighed

59. Restriktionerne for en grundlæggende frihed skal imidlertid være egnet i forhold til det formål, der forfølges⁴². Dette indebærer, at restriktionen og konsekvenserne heraf ikke må være uforholdsmæssige i forhold til de tilsigtede (beskyttelsesværdige) mål⁴³. I praksis kræver dette en konkret afvejning af konsekvenserne under hensyntagen til den abstrakte betydning af det beskyttede retsgode (i den foreliggende sag miljøbeskyttelsen og den fysiske planlægning) og det krænkede retsgode⁴⁴ (i den foreliggende sag hypotetisk udøvelsen af en grundlæggende frihed).

60. I den foreliggende sag er afgiften ikke uforholdsmæssig i forhold til de tilsigtede mål. For det første er byrden ikke så stor, at det ikke længere er muligt at drive erhvervsvirksomhed (såkaldt kvælende virkning). Navnlig pålægges de første 2 499 m² slet ikke afgift, og afgiften kan ifølge oplysninger fra de catalanske myndigheder fratrækkes beregningsgrundlaget for den spanske indkomstskat. For det andet tilbydes der nedslag, hvis detailhandelscentrene kan nås via mindst to offentlige transportmidler (jf. artikel 11 i lov nr. 16/2000). Desuden er både beskyttelsen af miljøet og den fysiske planlægning retsgoder, der er af stor betydning for sameksistensen i et samfund, for så vidt angår miljøbeskyttelsen (der udtrykkeligt nævnes i artikel 11 TEUF, artikel 3, stk. 3, TEU og i chartrets artikel 37) af meget stor betydning⁴⁵. Dermed ville selv en (skjult) restriktion for etableringsfriheden således være begrundet.

C. Spørgsmålet, om der er tale om støtte

61. Med hensyn til det andet spørgsmål skal det undersøges, om bestemmelserne i lov nr. 16/2000 skal anses for ulovlig støtte i henhold til artikel 107, stk. 1, TEUF.

1. Påberåbelse af karakter af støtte med henblik på at unddrage sig afgiftsbetaling

62. Det skal indledningsvis bemærkes, at Domstolen allerede flere gange har fastslået, at virksomheder, der skal betale en afgift, ikke kan unddrage sig betaling under henvisning til, at den fritagelse, der gælder for andre virksomheder, er statsstøtte⁴⁶.

63. Det ville imidlertid forholde sig anderledes, hvis afgiften og den fastsatte fritagelse udgjorde *en integrerende del af en støtteforanstaltning*. Dette forudsætter, at der består en tvungen forbindelse mellem afgiften og støtten i henhold til den relevante nationale lovgivning, således at afgiftsprovenuet nødvendigvis anvendes til at finansiere støtten og har direkte indvirkning på dennes størrelse og dermed på bedømmelsen af denne støttes forenelighed med det indre marked⁴⁷.

42 – Dom af 11.10.2007, ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, præmis 82 og den deri nævnte retspraksis), og af 21.12.2011, Kommissionen mod Polen (C-271/09, EU:C:2011:855, præmis 58).

43 – Dom af 12.7.2001, Jippes m.fl. (C-189/01, EU:C:2001:420, præmis 81), af 9.11.2010, Volker und Markus Schecke og Eifert (C-92/09 og C-93/09, EU:C:2010:662, præmis 76 ff.), af 22.1.2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, præmis 50), og af 30.6.2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, præmis 33).

44 – Tilsvarende allerede dom af 9.11.2010, Volker und Markus Schecke og Eifert (C-92/09 og C-93/09, EU:C:2010:662, præmis 76 ff.).

45 – Dom af 22.12.2008, British Aggregates mod Kommissionen (C-487/06 P, EU:C:2008:757, præmis 91).

46 – Dom af 20.9.2001, Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, præmis 80), af 27.10.2005, Distribution Casino France m.fl. (C-266/04 – C-270/04, C-276/04 og C-321/04 – C-325/04, EU:C:2005:657, præmis 42 ff.), af 15.6.2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 og C-41/05, EU:C:2006:403, præmis 43 ff.), og af 6.10.2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, præmis 21).

47 – Dom af 25.6.1970, Frankrig mod Kommissionen (47/69, EU:C:1970:60, præmis 16-17 ff.), af 13.1.2005, Streekgewest (C-174/02, EU:C:2005:10, præmis 26), og af 27.10.2005, Distribution Casino France m.fl. (C-266/04 – C-270/04, C-276/04 og C-321/04 – C-325/04, EU:C:2005:657, præmis 40).

64. I så henseende kan det fastslås – som Kommissionen også meddelte i sin skrivelse af 2. oktober 2003 – at provenuet fra denne afgift ikke anvendes til særlig støtte til kommercielle virksomheder. Det anvendes derimod til finansiering af infrastruktur vedrørende kommunale faciliteter og kommerciel byplanlægning, udformning af handlings- og erhvervsfremmende planer og udformning af miljøhandlingsplaner. Det kan i overensstemmelse med Kommissionens opfattelse på daværende tidspunkt konstateres, at disse indtægter hverken kan tilgodese enkelte virksomheder eller en konkret sektor, eftersom de tilstræber mål af almen interesse og er til gavn for samfundet som helhed.

65. Det skal derfor fastslås, at de afgiftspligtige virksomheder for de nationale retsinstanser ikke kan påberåbe sig, at den indrømmede »fritagelse« er ulovlig, for at unddrage sig betaling af den nævnte afgift eller for at opnå tilbagebetaling heraf. Når de ikke kan påberåbe sig dette, er det imidlertid ufornødent at behandle spørgsmålet om en mulig støtte yderligere. En kontrol af lovligheden af støtten i form af den omstændighed, at mindre detailforretninger ikke er afgiftspligtige, kan herefter kun foretages af Kommissionen i en helt almindelig statsstøttesag i henhold til artikel 108 TEUF.

66. Eftersom den forelæggende ret imidlertid ikke skal tage stilling til afgiftsavgørelserne, men til den tilgrundliggende lov på en måde, der også kan have betydning for andre personer end ANGED, må det antages, at yderligere bemærkninger vedrørende artikel 107 TEUF i det mindste vil være nyttige for den forelæggende ret.

2. Betingelserne for, at der foreligger statsstøtte

67. Ud fra denne antagelse skal det undersøges, om 1) ikke-afgiftsplikten for indehaverne af mindre detailforretninger, 2) fritagelsen af visse større detailforretninger eller 3) afgiftsnedslaget for visse større detailforretninger skal anses for støtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

68. Ifølge Domstolens faste praksis skal der for det første være tale om statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler, for at der kan være tale om »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF. For det andet skal denne støtte kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne. For det tredje skal den give modtageren en selektiv fordel. For det fjerde skal den fordreje eller true med at fordreje konkurrencevilkårene⁴⁸.

a) Om begrebet fordel

69. Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt de omhandlede bestemmelser giver modtageren en fordel, bemærkes, at i henhold til Domstolens faste praksis anses foranstaltninger – uanset hvilken form de end måtte have – for statsstøtte, hvis de direkte eller indirekte kan favorisere visse virksomheder, eller den begunstigede virksomhed opnår en økonomisk fordel, som den ikke ville have opnået under sædvanlige markedsvilkår⁴⁹.

70. En fordelagtig skattemæssig behandling, der, selv om den ikke indebærer en overførsel af statslige midler, giver de berettigede en gunstigere økonomisk stilling end andre skattepligtige, kan ligeledes være omfattet af artikel 107, stk. 1, TEUF⁵⁰.

48 – Dom af 21.12.2016, Kommissionen mod Hansesøstædt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 40), af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 53), og af 27.6.2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, præmis 38).

49 – Dom af 9.10.2014, Ministerio de Defensa og Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 21), og af 27.6.2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, præmis 65).

50 – Jf. bl.a. dom af 15.3.1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, præmis 14), af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 72), og af 9.10.2014, Ministerio de Defensa og Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 23).

71. Støtte anses i denne forbindelse bl.a. for at foreligge ved indgreb, der under forskellige former letter de byrder, som *normalt* belaster en virksomheds budget, og derved, uden at være tilskud i ordets egentlige forstand, er af samme art og har tilsvarende virkninger⁵¹.

72. For så vidt angår den manglende afgiftspåleggelse af mindre detailhandelscentre skal det fastslås, at det ifølge artikel 4 i lov nr. 16/2000 kun er detailhandelscentre med et salgsareal på 2 500 m² eller derover, der pålægges afgiften. Baggrunden herfor er, at der fra denne størrelse (stærkt generaliserende) antages at foreligge en vis økonomisk kapacitet (jf. artikel 2 i lov nr. 16/2000). Under sædvanlige markedsvilkår og også i overensstemmelse med den regionale spanske lovgivers hensigt pålægges mindre detailhandelscentre (under den grænseværdi på 2 500 m², der er anført i artikel 4, stk. 3, i lov nr. 16/2000) ikke en afgift. Følgelig sker der heller ikke en lettelse af byrder, som de mindre detailhandelscentre *normalt* selv skulle have båret. End ikke større detailhandelscentre pålægges nogen afgift vedrørende de første 2 499 m² af deres salgsareal. Der er således heller ikke her tale om en ugunstig behandling (jf. herom punkt 29 og 30 ovenfor) eller en økonomisk fordel, som mindre detailhandelscentre ikke ville have opnået under sædvanlige markedsvilkår.

73. Ikke-afgiftspligten for de små detailhandelscentre kan derfor ikke udgøre en støtte. Det er højst den nedsatte afgiftssats eller fritagelsen af visse større detailhandelscentre (i henhold til artikel 5 i lov nr. 16/2000 gælder dette bl.a. for byggemarkeder og i henhold til artikel 8 i lov nr. 16/2000 bl.a. for gør-det-selv-forretninger) for den i sig selv relevante afgift, der kan ses som en sådan fordel. Denne fordel skal i så fald desuden være selektiv.

b) Fordelens selektivitet

74. I denne forbindelse skal det undersøges, om 1) fritagelsen af visse større detailforretninger eller 2) den nedsatte afgift for visse større detailforretninger skal anses for at »begunstige visse virksomheder eller visse produktioner« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, dvs. om der er tale om en »selektiv fordel« som omhandlet i Domstolens praksis.

75. Subsidiært – såfremt Domstolen ligeledes anser ikke-afgiftspligten for mindre detailhandelscentre for en fordel, som de ikke ville have opnået under sædvanlige markedsvilkår – skal det desuden undersøges, om 3) ikke-afgiftspligten for indehaverne af mindre detailforretninger skal anses for en sådan »selektiv fordel«.

1) Skatte- og afgiftsretlig selektivitet

76. Efterprøvelsen af denne selektivitet indebærer betydelige vanskeligheder i relation til medlemsstaternes skatte- og afgiftslovgivninger⁵².

51 – Dom af 15.3.1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, præmis 13), af 19.3.2013, Bouygues og Bouygues Télécom mod Kommissionen (C-399/10 P og C-401/10 P, EU:C:2013:175, præmis 101), af 14.1.2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, præmis 33), og af 27.6.2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, præmis 66).

52 – Jf. f.eks. den aktuelle forelæggelse fra Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) (kendelse af 30.5.2017 – II R 62/14, BFHE 257, s. 381) vedrørende den såkaldte koncernklausul i § 6a i Grunderwerbsteuergesetz (den tyske lov om afgift ved overdragelse af fast ejendom, GrEStG) i lovgivningen om afgift ved overdragelse af fast ejendom, der verserer under sag C-374/17.

77. Det er til stadighed blevet gentaget i Domstolens praksis, at udgangspunktet er, at en skatteordning ikke er selektiv, når den finder anvendelse uden forskel på alle erhvervsdrivende⁵³. Imidlertid er den omstændighed, at en skatteordning kun giver de virksomheder, der opfylder betingelserne for den, en fordel, ifølge retspraksis heller ikke i sig selv fuldt ud tilstrækkelig til at fastslå, at den er selektiv⁵⁴.

78. Domstolen har derfor opstillet særlige betingelser for selektivitet i relation til skatteretlige fordele. Herefter er det i sidste instans afgørende, om betingelserne for den skatteretlige fordel ifølge den nationale skatteordning indrømmes på en ikke-diskriminerende måde⁵⁵. Med henblik herpå er det nødvendigt først at fastslå, hvilken generel eller »normal« skatteordning, der gælder i den pågældende medlemsstat. Ud fra denne generelle eller »normale« skatteordning skal det derefter vurderes, om den fordel, som den omtvistede skatteforanstaltning indrømmer, er selektiv.

79. Dette kan komme i betragtning, når foranstaltningen udgør en undtagelse fra den almindelige ordning, for så vidt som den indfører differentiering mellem aktører, der i forhold til det formål, der forfølges med den pågældende medlemsstats skattesystem, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation⁵⁶. Selv om disse betingelser er opfyldt, kan fordelene imidlertid være begrundet som følge af karakteren eller opbygningen af den ordning, som den er et led i, navnlig såfremt den er en direkte følge af de grundlæggende eller ledende principper i den nationale skatteordning⁵⁷.

80. En sådan særlig efterprøvelse er nødvendig i relation til skatteordninger med henblik på at fastslå, om de er selektive, da skatteretlige fordele – til forskel fra tilskud i snæver forstand i form af pengeydelse – forekommer inden for en skatteordning, som virksomhederne varigt og nødvendigvis er underlagt helt generelt. Skatteordninger indeholder i denne forbindelse mange forskellige sondringer, der i reglen alene skal sikre, at den præcise målsætning for skatten gennemføres. Ifølge retspraksis kan sådanne »favoriserende« sondringer, der ikke er tilskud i snæver forstand, imidlertid kun kvalificeres som statsstøtte, såfremt de er af samme art og har tilsvarende virkninger⁵⁸.

81. Kun for det tilfælde, at en medlemsstat benytter sin eksisterende skatteordning til at overføre pengeydelse til formål, der falder uden for skatteordningen, er der også tilstrækkelig grund til at sidestille disse skatteretlige fordele med tilskud i snæver forstand⁵⁹.

53 – Jf. eksempelvis dom af 8.11.2001, *Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, præmis 35), af 15.11.2011, *Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige* (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 73), af 29.3.2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, præmis 39), af 9.10.2014, *Ministerio de Defensa og Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 23), og af 21.12.2016, *Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl.* (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 53 ff.).

54 – Jf. i denne retning navnlig dom af 29.3.2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, præmis 42) og af 21.12.2016, *Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl.* (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 59).

55 – Jf. i denne retning også dom af 14.1.2015, *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, præmis 53), og af 21.12.2016, *Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl.* (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 54). Udtrykkeligt også uden for det skatteretlige område dom af 21.12.2016, *Kommissionen mod Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 53 og 55).

56 – Jf. dom af 17.11.2009, *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, EU:C:2009:709), af 8.9.2011, *Paint Graphos* (C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 49), af 29.3.2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, præmis 42), af 18.7.2013, *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, præmis 19), af 9.10.2014, *Ministerio de Defensa og Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 35), af 21.12.2016, *Kommissionen mod Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 49 og 58), af 21.12.2016, *Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl.* (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 54), og af 21.12.2016, *Kommissionen mod Aer Lingus og Ryanair Designated Activity* (C-164/15 P og C-165/15 P, EU:C:2016:990, præmis 51).

57 – Jf. dom af 8.9.2011, *Paint Graphos* (C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 65 og 69), af 18.7.2013, *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, præmis 22); jf. i denne retning bl.a. også dom af 2.7.1974, *Italien mod Kommissionen* (173/73, EU:C:1974:71, præmis 33), dom af 8.11.2001, *Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, præmis 42), af 15.11.2011, *Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige* (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 145), og af 9.10.2014, *Ministerio de Defensa og Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 42 og 43).

58 – Jf. bl.a. dom af 23.2.1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg mod Den Høje Myndighed* (30/59, EU:C:1961:2, s. 43), af 15.6.2006, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 og C-41/05, EU:C:2006:403, præmis 29), af 19.3.2013, *Bouygues og Bouygues Télécom mod Kommissionen* (C-399/10 P og C-401/10 P, EU:C:2013:175, præmis 101), og af 9.10.2014, *Ministerio de Defensa og Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 22).

59 – Jf. i denne retning også dom af 18.7.2013, *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, præmis 22-27).

82. Domstolen foretager i så henseende en efterprøvelse af sammenhængen i ordningen, hvorved manglende sammenhæng i sidste ende indikerer et misbrug. I dette tilfælde spørges der imidlertid ikke om, hvorvidt den afgiftspligtige vælger konstruktioner, der er udtryk for misbrug, for at unddrage sig afgiften. Der spørges derimod om, hvorvidt medlemsstaten – ud fra en objektiv betragtning – »misbruger« sin afgiftslovgivning til at støtte enkelte virksomheder uden om reglerne for statsstøtte.

83. Denne konklusion indebærer, at der i første omgang skal være tale om en ubegrundet forskelsbehandling inden for medlemsstatens skatteordning, for at det kan fastslås, at en skatteretlig fordel er selektiv som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF. I så henseende er det afgørende, om denne sondring følger af det afgiftssystems karakter eller opbygning, som ordningen er en del af⁶⁰.

84. Derudover skal denne ubegrundede forskelsbehandling i henhold til ordlyden af artikel 107, stk. 1, TEUF være en sondring, der enten begunstiger visse virksomheder eller visse produktioner. Domstolen fastslog således navnlig i dommen i sagen Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, at en skatteordning skal udpege de begunstigede virksomheder ud fra kendetegn, som udskiller dem som begunstiget kategori⁶¹.

85. Denne konstatering blev ganske vist ved første øjekast relativt noget⁶² i dommen i sagen World Duty Free Group⁶³. I denne dom blev en skatteretlig ordning, hvorefter alle skattepligtige, der erhvervede udenlandske virksomheder med goodwill, fik skattemæssige fordele (kort afskrivningsperiode), anset for selektiv, eftersom andre skattepligtige, der erhvervede indenlandske virksomheder, kun kunne afskrive goodwill over en længere periode. Eftersom skattepligtige som sådan ikke udgør bestemte virksomheder eller produktioner, var kriteriet i artikel 107, stk. 1, TEUF herefter ikke opfyldt⁶⁴. Denne afgørelse vedrørte imidlertid et særligt tilfælde af »eksportstøtte« til indenlandske virksomheder i forbindelse med investeringer i udlandet til skade for udenlandske virksomheder, der er i strid med retsprincippet i artikel 111 TEUF. Derfor kan specifikke eksporttilskud opfylde selektivitetskriteriet, selv om de gælder for alle skattepligtige.

2) Selektiv karakter af de enkelte former for forskelsbehandling

86. Den forelæggende ret anser en selektiv begunstigelse som følge af den foreliggende ordning for mulig i flere henseender, nemlig som følge af den forskellige behandling af individuelle detailhandelscentre afhængigt af deres størrelse, afgiftsnedslaget for og afgiftsfritagelsen af visse individuelle detailhandelscentre og ikke-afgiftspligten for kollektive detailhandelscentre.

87. Dermed har den forelæggende ret reelt allerede valgt forskellige »normale« afgiftsordninger som grundlag. Hvis den antager, at ikke-afgiftspligten for mindre individuelle detailhandelscentre er selektiv, tager den nemlig udgangspunkt i en referenceramme, hvorefter alle individuelle detailhandelscentre skulle være omfattet. Såfremt der henvises til ikke-afgiftspligten for de kollektive detailhandelscentre, er referencerammen imidlertid beskatningen af alle detailhandelscentre af enhver art. Såfremt der er tale om de større detailhandelscentre, der er fritaget for afgift eller gives nedslag, ville referencerammen være alle større individuelle detailhandelscentre.

60 – Dom af 9.10.2014, Ministerio de Defensa og Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 42), og af 27.6.2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, præmis 71).

61 – Jf. dom af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 104).

62 – Dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 73, 74 og 86 ff.).

63 – Præmis 59 og 86 i denne dom forekommer ikke helt overensstemmende.

64 – Dette følger efter min opfattelse senest af bemærkningerne i dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 85 og 86).

88. Afhængigt af hvilken form for forskelsbehandling, der er genstand for dens betragtning, vælger den således en forskellig referenceramme. Dette viser – således som Domstolen fastslog allerede i dommen i sagen Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige⁶⁵ – klart, at konstatering af en »normal« beskatning ikke kan være afgørende. Afgørende er – således som Domstolen på ny har understreget i dommen i sagen World Duty Free Group⁶⁶ – alene efterprøvelsen af den pågældende forskelsbehandling under hensyntagen til lovens formål.

89. Ifølge Domstolens praksis skal det således afklares, om bestemmelserne i lov nr. 16/2000 medfører forskelle i behandlingen, der ikke er begrundet i den konkrete afgiftslov som sådan, men i formål, der ligger uden for denne lov, dvs. i et andet øjemed⁶⁷.

i) Undersøgelse af lovens mål

90. Dette kræver indledningsvis en nærmere undersøgelse af lovens mål. Som anført ovenfor i punkt 43, er lovens mål beskyttelse af miljøet, fysisk planlægning og at pålægge de virksomheder, der – ud fra en generaliserende betragtning – må antages at have særlig økonomisk kapacitet som følge af anvendelsen af store salgsarealer, en del af omkostningerne. Dertil kommer en vis »omfordelingsfunktion«, når økonomisk stærkere aktører pålægges større økonomiske byrder end økonomisk svagere aktører.

ii) Afgiftsnedslag for pladskrævende detailhandelscentre

91. For så vidt angår det afgiftsnedslag, der er nævnt i artikel 8 i lov nr. 16/2000 (nedsættelse af beregningsgrundlaget med 60%), skal der tages hensyn til, at forhandlere af møbler, vinduer og døre samt gør-det-selv-forretninger på grund af deres sortiment i reglen har brug for et større salgs- og lagerareal. I så henseende er den generaliserende antagelse om, at et større salgsareal er forbundet med større økonomisk kapacitet, ikke fuldt ud relevant set i forhold til store detailhandelscentre med et sortiment af mindre varer.

92. Dertil kommer det forhold, at sådanne detailhandelscentre i særlig grad er afhængige af et stort areal, hvorfor de rammes hårdere af afgiften. Eftersom proportionalitetsprincippet navnlig skal overholdes inden for afgiftsretten, er det helt logisk, at den nationale lovgiver tager hensyn til denne særlige byrde⁶⁸, og ikke åbenbart irrelevant, henset til målet om at beskatte en særlig økonomisk kapacitet.

93. Også henset til målet om beskyttelse af miljøet skal der – i modsætning til, hvad ANGED synes at gøre gældende – tages hensyn til, at de nævnte afgiftspligtige på grund af deres varesortiment ikke tiltrækker lige så mange kunder pr. kvadratmeter som andre detailhandelscentre. En butik, der sælger vinduer og døre, får i reglen ikke besøg af en kunde lige så ofte, som det er tilfældet for en fødevarerdiscountforretning med samme areal. Disse færre kundebesøg medfører formentlig også mindre trafik med vareleverancer. Hvorvidt dette rent faktisk er korrekt, kan lades ubesvaret. Eftersom den nationale lovgiver skal træffe en prognosebaseret beslutning, kan denne kun efterprøves med henblik på åbenbare fejl (vedrørende vurderingskriteriet jf. punkt 48 ovenfor). En sådan åbenbar fejl ses imidlertid ikke at foreligge i denne sag.

65 – Jf. dom af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 90 og 91 samt 131).

66 – Dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 54, 67 og 74).

67 – Således udtrykkeligt dom af 8.9.2011, Paint Graphos (C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 70).

68 – Jf. også dom af 4.6.2015, Kommissionen mod MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, præmis 65).

94. Med hensyn til målet vedrørende den fysiske planlægning fremgår det ganske vist ikke umiddelbart, hvorfor gør-det-selv-forretninger kun skal pålægges afgift med nedslag. Dette er imidlertid uden betydning, eftersom det er tilstrækkeligt, såfremt forskelsbehandlingen kan begrundes ud fra ét af lovens mål. Det er tilfældet i den foreliggende sag for så vidt angår en afgiftsbyrde på grundlag af den økonomiske kapacitet og hensynet til negative miljøpåvirkninger.

iii) Afgiftsfritagelse for særligt pladskrævende detailhandelscentre

95. Der skal tages lignende hensyn vedrørende afgiftsfritagelsen i artikel 5 i lov nr. 16/2000 for detailhandelscentre, der beskæftiger sig med salg af havebrugsartikler, køretøjer, byggematerialer, maskiner og industrimaterialer. Disse virksomheder har – som følge af varesortimentet – behov for et særligt stort areal.

96. For disse virksomheders vedkommende er antagelsen om, at et stort areal er udtryk for særlig økonomisk kapacitet, endnu mere tvivlsom. I så henseende rammer afgiften disse hårdere end de andre afgiftspligtige. Derfor er det også her logisk og ikke irrelevant at tage hensyn til denne særlige byrde. Det samme gælder med henblik på mængden af kunder og leverancer sammenlignet med »normale« store detailhandelscentre, der besøges hyppigt, såsom fødevarerdiscountforretninger. De detailhandelscentre, der er nævnt i artikel 5 i lov nr. 16/2000, sælger i reglen til andre virksomheder, der køber større mængder, men til gengæld frekventerer salgsarealerne sjældnere.

iv) Subsidiært: ikke-afgiftspligten for mindre detailhandelsvirksomheder

97. Derudover kritiserer den forelæggende ret også, at individuelle detailhandelscentre med et salgsareal på under 2 500 m² slet ikke er omfattet af ordningen. En selektiv fordel kan ifølge retspraksis imidlertid kun komme i betragtning, når foranstaltningen udgør en undtagelse fra den almindelige ordning, for så vidt som den indfører differentiering mellem aktører, der i forhold til det formål, der forfølges med den pågældende medlemsstats skattesystem, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation⁶⁹.

98. I den foreliggende sag er der ikke tale om forskelsbehandling mellem mindre og større detailhandelscentre allerede af den grund, at de store detailhandelscentre heller ikke pålægges afgift af de første 2 499 m² af salgsarealet (jf. herom punkt 72 ovenfor). Alle detailhandelscentre får således denne »fordel« i form af afgiftsfritagelsen. Selv hvis de små detailhandelscentre blev inddraget i afgiftens anvendelsesområde, ville de i lighed med de store detailhandelscentre ikke blive pålagt afgift vedrørende deres salgsareal fra 1 m² til 2 499 m². Derudover befinder små og store detailhandelscentre sig ikke i en sammenlignelig situation (jf. herom punkt 100 ff.). Selv hvis det antages, at der er tale om en forskelsbehandling, vil denne sondring være begrundet (jf. herom punkt 103 ff.).

– Sammenlignelig faktisk og retlig situation?

99. Navnlig i dommen i sagen World Duty Free Group fremhævede Domstolen, at de begunstigede under hensyntagen til formålet med den pågældende ordning skal befinde sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation og således være udsat for en differentieret behandling, der i det væsentlige kan betegnes som forskelsbehandling⁷⁰.

69 – Jf. dom af 8.9.2011, Paint Graphos (C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 49), af 18.7.2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, præmis 19), af 9.10.2014, Ministerio de Defensa og Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 35), og af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 54).

70 – Dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 54), tidligere ligeledes dom af 28.7.2011, Mediaset mod Kommissionen (C-403/10 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2011:533, præmis 36), af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 75 og 101), af 14.1.2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, præmis 55), og af 4.6.2015, Kommissionen mod MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, præmis 59).

100. Følgelig er den omstændighed, at indehavere af mindre detailforretninger (enkeltvis eller som del af et kollektivt detailhandelscenter) materielt set ikke er afgiftspligtige, for disse ikke en selektiv fordel i den forstand, hvori begrebet støtte er anvendt i artikel 107, stk. 1, TEUF. Denne sontring er nemlig uadskilleligt forbundet med lovens mål. Dette består i at reducere *større* detailhandelscentres ugunstige indvirkning på miljøet og den fysiske planlægning, idet der skabes et incitament til at drive mindre detailhandelscentre, der ikke pålægges afgiften.

101. Forskellen på større og mindre detailhandelscentre er netop deres salgsareal og den deraf afledte økonomiske kapacitet samt mængden af kunder og leverancer pr. kvadratmeter. De befinder sig ud fra medlemsstatens synspunkt – der i den foreliggende sag ikke er åbenbart forkert – ikke i en sammenlignelig retlig og faktisk situation.

102. Det samme gælder efter min opfattelse for den hidtidige ikke-afgiftspligt for de såkaldte kollektive detailhandelscentre. Eftersom hverken den individuelle økonomiske kapacitet hos den enkelte indehaver af et detailhandelscenter eller de negative miljøpåvirkninger, denne forårsager, tiltager alene som følge af, at den pågældende er del af et kollektivt detailhandelscenter, er det – i modsætning til, hvad Kommissionen har gjort gældende – også i overensstemmelse med lovens mål, når der hidtil kun er blevet taget udgangspunkt i den enkelte *indehaver af et detailhandelscenter*. Eftersom brugere eller udlejere af butiksarealer i et stort indkøbscentrum i sig selv ikke er handelscentre, er det heller ikke i strid med lovens logik, når disse hidtil ikke har været afgiftspligtige.

– *Subsidiært: begrundelse for sontringen*

103. Såfremt Domstolen derimod skulle lægge til grund, at små og større detailhandelscentre er sammenlignelige, skal det undersøges, om det, der anses for en sontring, kan begrundes.

104. For så vidt angår størrelsen af salgsarealet kan dette efter min opfattelse besvares bekræftende. Størrelsen af salgsarealet indikerer (i al fald ikke åbenbart forkert) en vis vare- og kundevolumen, dermed en vis kunde- og vareleverancetrafik og deraf følgende støj- og luftemissioner og andre virkninger, der udgør særlige byrder for en kommune. Størrelsen af et detailhandelscenter kan vel også anses for en (grov) indikator for en større omsætning og dermed en større økonomisk kapacitet, og således en større økonomisk ydeevne.

105. Som administrativ procedure betragtet er det ikke kritisabelt, såfremt antallet af de omfattede detailhandelscentre, der i så fald også skal kontrolleres, reduceres ved hjælp af en grænseværdi. Dette tjener også til en forenkling af administrationen. Selv i den EU-retlige momsret pålægges de såkaldte små erhvervsdrivende (dvs. erhvervsdrivende, hvis omsætning ikke overstiger et vist »fribeløb«) ikke afgift, hvilket hidtil ikke er blevet anset for at være i strid med bestemmelserne om støtte. Med henblik på de mål, der forfølges med loven, er det endvidere helt forståeligt, at der tages udgangspunkt i det individuelle salgsareal i stedet for i den individuelle omsætning eller det individuelle overskud, eftersom førstnævnte er let at fastslå (enkel og effektiv administration) og sværere at omgå end f.eks. overskuddet.

106. Hvorvidt »kollektive detailhandelscentre« også kunne pålægges afgiften, eller om dette endda ville være bedre, henset til de formål, der forfølges med loven (eller endog »mere logisk«, som Kommissionen reelt synes at gøre gældende), er en afgørelse, som det tilkommer den nationale lovgiver at træffe, og et spørgsmål, som ikke kan besvares af Domstolen. Ud fra en EU-retlig betragtning er ikke-afgiftspligten for »kollektive detailhandelscentre« (foruden eller i stedet for individuelle detailhandelscentre) i al fald ikke åbenbart fejlagtig (herunder »udtryk for misbrug« – jf. herom punkt 82 ovenfor).

c) Konklusion

107. Herefter udgør ikke-afgiftspligten for mindre detailhandelscentre (og også kollektive detailhandelscentre) ikke en selektiv fordel for disse virksomheder. Der foreligger således ikke en fordel eller en ubegrundet forskelsbehandling. Den omstændighed, at de ikke er afgiftspligtige, er objektivt dækket ind af de lovgivningsmæssige mål med lov nr. 16/2000.

108. Afgiftsnedslaget for visse virksomheder med større areal kan ligeledes forklares objektivt, henset til de mål, der forfølges med loven. Det samme gør sig gældende for afgiftsfritagelsen, eftersom de virksomheder, der er fritaget for afgift eller gives nedslag, ud fra en generaliserende betragtning under hensyntagen til lovgivers prognosebaserede skønsmargen er forskellige med hensyn til miljøforurening henholdsvis økonomisk kapacitet pr. areal.

3. Spørgsmål: konsekvenser af Kommissionens forskellige handlinger for den tidsmæssige gyldighed af vurderingen som støtte

109. Den forelæggende ret spørger med sit tredje spørgsmål om den tidsmæssige gyldighed af en afgørelse, hvorefter en ordning anses for statsstøtte. Åbenbart ønsker retten besvaret, om afgørelsen, hvorefter der er tale om statsstøtte, har virkning *ex nunc* eller *ex tunc*. Henset til de ovenfor anførte svar er det imidlertid uforment at besvare det tredje spørgsmål.

110. Selv hvis det antages, at den omstændighed, at mindre detailhandelscentre ikke er afgiftspligtige, udgør en ulovlig støtte, kan en tilbagesøgning af denne fordel ikke komme på tale i den foreliggende sag. Det fremgår af Domstolens praksis, at tilbagesøgningen af en afgiftsretlig støtte indebærer, at de transaktioner, som modtagerne af den pågældende støtte rent faktisk har gennemført, skal underlægges den afgiftsbehandling, der ville have fundet anvendelse på dem uden den ulovlige støtte⁷¹. Selv om de små detailvirksomheder blev inddraget i IGEC's anvendelsesområde, ville deres første 2 499 m² ikke blive pålagt afgift, og allerede af den grund er der ingen mulighed for at pålægge de små detailvirksomheder afgift med tilbagevirkende kraft.

111. Den forelæggende rets tredje spørgsmål er i det hele taget kun relevant i forbindelse med afgiftsfritagelsen og afgiftsnedslaget i henhold til artikel 5 og 8 i lov nr. 16/2000. Her skulle det i givet fald undersøges, om GD COMP's skrivelse af 2. oktober 2003 bevirker, at der nu foreligger en eksisterende støtte, der kun kan ophæves *ex nunc*.

a) Spørgsmålet, om der er tale om støtte

112. For så vidt angår eksisterende støtte er der i artikel 17 ff. i forordning nr. 659/1999 (nu artikel 21 ff. i forordning 2015/1589) fastsat en særlig ordning, der udelukker en tilbagesøgning med tilbagevirkende kraft. Det kan således kun komme i betragtning at afskaffe støtteordningen (artikel 18 i forordning nr. 659/1999, nu artikel 22 i forordning 2015/1589) *ex nunc*.

113. Det fremgår af forordning nr. 659/1999's artikel 1, litra b) [der har samme indhold som artikel 1, litra b), i forordning 2015/1589], hvad der forstås ved eksisterende støtte. Begrebet omfatter godkendt støtte ii) eller støtte, som i henhold til artikel 15 anses for at være en eksisterende støtte iv). Bestemmelsen i artikel 1, litra b), nr. v), i forordning nr. 659/1999, som den forelæggende ret har anført, er derimod – som ANGED og Kommissionen også samstemmende har gjort gældende – ikke relevant, eftersom det ikke er godtgjort, at IGEC ikke var en støtte, da den blev indført, og først senere blev en støtte på grund af udviklingen på fællesmarkedet.

71 – Således udtrykkeligt dom af 21.12.2016, Kommissionen mod Aer Lingus og Ryanair Designated Activity (C-164/15 P og C-165/15 P, EU:C:2016:990, præmis 93), jf. i denne retning dom af 15.12.2005, Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, præmis 119).

114. Der foreligger heller ikke en godkendt støtte i henhold til forordning 659/1999's artikel 1, litra b), nr. ii), eftersom GD COMP's skrivelse af 2. oktober 2003 ikke udgør en godkendelse af en støtte, men blot meddeler, at Kommissionen efter en undersøgelse foranlediget af en klage har konkluderet, at indtægterne ikke anvendes til særlig støtte.

115. Dette kan – som Kommissionen har anført – ikke anses for en godkendelse af en støtte. Det fremgår af artikel 3 i forordning nr. 659/1999 (der indholdsmæssigt svarer til artikel 3 i forordning 2015/1589), at støtte, som skal anmeldes, ikke må gennemføres, før Kommissionen har vedtaget en beslutning, hvori den godkender en sådan støtte. Artikel 4 i forordning nr. 659/1999 viser (i lighed med artikel 4 i forordning 2015/1589) klart, at Kommissionens beslutning træffes på grundlag af en anmeldelse af støtten fra medlemsstaten. En sådan anmeldelse foreligger ikke i denne sag. Dermed havde Kommissionen ikke anledning til at foretage en godkendelse, og Kongeriget Spanien havde heller ikke grund til at antage, at der forelå en godkendelse. Dette fremgår ligeledes af skrivelsens ordlyd.

116. Følgelig er det kun artikel 1, litra b), nr. iv), i forordning nr. 659/1999, der skal undersøges. Herefter foreligger der i henhold til artikel 15, stk. 3, i forordning nr. 659/1999 (nu artikel 17, stk. 3, forordning 2015/1589) en eksisterende støtte efter udløbet af den frist på ti år, der er fastsat i artikel 15, stk. 1, i forordning nr. 659/1999 (nu artikel 17, stk. 1, i forordning 2015/1589). Fristen løber i denne forbindelse i henhold til stk. 2 fra det tidspunkt, hvor den ulovlige støtte tilkendes. Hvis afgiftsfritagelsen udgør støtten, tilkendes støtten på det tidspunkt, hvor den for lave afgift forfalder.

117. Afgiften forfalder årligt ved udløbet af afgiftsperioden (i henhold til artikel 12 i lov nr. 16/2000 er det kalenderåret), altså for 2001 ved udgangen af 2001, dvs. i 2002. Fristen er som udgangspunkt ti år, hvorved enhver foranstaltning, der træffes af Kommissionen, afbryder denne frist. Hvis det antages, at undersøgelsen på grundlag af klagen i 2002 er tilstrækkelig til at afbryde fristen, løber fristen også for årene 2001 og 2002 først fra 2003. Fristen for denne »nedsatte afgift[«] for disse år udløb således i 2013, for 2003 løber fristen fra begyndelsen af 2004 og udløb ved udgangen af 2013. For 2004 ville fristen være udløbet ved udgangen af 2014. På grund af Kommissionens skrivelse i 2014 er fristen imidlertid begyndt forfra. Derfor anses kun årene 2001 til 2003 for eksisterende støtte. Fra 2004 er der ikke tale om eksisterende støtte.

118. I henhold til 13. betragtning til forordning nr. 659/1999 og denne forordnings artikel 14 (nu artikel 16 i forordning 2015/1589) og ifølge Domstolens praksis⁷² er det som udgangspunkt obligatorisk at kræve denne støtte tilbagebetalt af støttemodtageren – dvs. de store detailhandelscentre, der har fået afgiftsnedslag eller –fritagelse, henholdsvis de små detailhandelscentre, der hidtil ikke har været afgiftspligtige.

b) Konklusion

119. Såfremt Domstolen anser afgiftsnedslaget og afgiftsfritagelsen henholdsvis ikke-afgiftspligten for de små detailhandelscentre for ulovlig støtte, er det kun støtten for årene 2001 til 2003, der skal anses for eksisterende støtte som omhandlet i artikel 17 ff. i forordning nr. 659/1999.

72 – Dom af 15.12.2005, UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, præmis 113) – tilbagesøgning som logisk følge af, at støtten er fundet ulovlig, af 21.12.2016, Kommissionen mod Aer Lingus og Ryanair Designated Activity (C-164/15 P og C-165/15 P, EU:C:2016:990 præmis 89 og 90).

VI. Forslag til afgørelse

120. I overensstemmelse hermed foreslår jeg Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål, som Tribunal Supremo (øverste domstol, Spanien) har forelagt, således:

- »1) Artikel 49 TEUF og 54 TEUF er ikke til hinder for en afgift som den foreliggende, der pålægges forretningsdrivende på grundlag af salgsarealet.
- 2) Artikel 107, stk. 1, TEUF kan ikke fortolkes således, at en ikke-afgiftspligt for detailhandelscentre med et salgsareal på under 2 500 m², en ikke-afgiftspligt for kollektive detailhandelscentre og et afgiftsnedslag for gør-det-selv-forretninger og detailhandelscentre, der hovedsageligt beskæftiger sig med salg af møbler, VVS-artikler, døre og vinduer, udgør støtte. Det samme gælder med hensyn til afgiftsfritagelsen for detailhandelscentre, der beskæftiger sig med salg af havebrugsartikler, køretøjer, byggematerialer, maskiner og industrimaterialer.«