



Samling af Afgørelser

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

Forenede sager C-234/16 og C-235/16

Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED)
mod
Consejería de Economía y Hacienda del Principado de Asturias (sag C-234/16),
Consejo de Gobierno del Principado de Asturias (sag C-235/16)

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

»Anmodning om præjudiciel afgørelse – etableringsfrihed – regional afgift, der pålægges store detailhandelscentre – indirekte påvirkning, eftersom afgiften statistisk set hovedsageligt pålægges udenlandske supermarkeder – ikke-afgiftspligt og afgiftsfritagelser som ulovlig støtte«

I. Indledning

1. Den foreliggende sag skal ses i sammenhæng med to andre sager², der verserer for Domstolen, og giver i lighed med disse Domstolen anledning til at præcisere rækkevidden af det EU-retlige forbud mod statsstøtte.
2. Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (den nationale sammenslutning af store distributionsvirksomheder, herefter »ANGED«) anfægter nemlig med sit søgsmål en særlig afgift, der pålægges store detailhandelscentre (herefter »IGEC«) i Asturien.
3. Kommissionen og ANGED anser denne afgift for en restriktion for etableringsfriheden og en ulovlig støtte, navnlig til de små detailhandelscentre, eftersom disse ikke berøres af afgiften. Den i loven fastsatte fritagelse af visse store detailhandelscentre (f.eks. forhandlere af byggematerialer) anses imidlertid også for tvivlsom ud fra et EU-retligt synspunkt.

II. Retsforskrifter

A. EU-retlige forskrifter

4. Den EU-retlige ramme for sagen udgøres af artikel 49 TEUF, sammenholdt med artikel 54 TEUF og 107 TEUF ff.

¹ – Originalsprog: tysk.

² – Det drejer sig om de forenede sager C-236/16 og C-237/16 og om sag C-233/16.

B. Spansk ret

5. Afgiften for store detailhandelscentre (herefter »IGEC«), der er omtvistet i hovedsagerne, blev indført ved Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de medidas presupuestarias, administrativas y fiscales (den selvstyrende region Asturiens lov nr. 15/2002 af 27.12.2002 om budgetmæssige, administrative og skattemæssige foranstaltninger, herefter »lov nr. 15/2002«) med virkning fra den 1. januar 2003.
6. Pr. den 1. januar 2015 er afgiften omfattet af artikel 19-36 i Texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios, aprobado por Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio (den konsoliderede lov om den selvstyrende region Asturiens retsfor skrifter vedrørende regionens egne afgifter, godkendt ved lovdekret nr. 1/2014 af 23.7.2014, herefter »TRPATP«).
7. Af præambelen til lov nr. 15/2002 fremgår, at IGEC har en ikke-skattemæssig karakter, idet den ikke udelukkende har til formål at skabe indtægt, men derimod først og fremmest at lade store detailhandelscentre bære byrden af de negative indvirkninger, som deres virksomhed har på landområdet, miljøet og handelen i byerne.
8. Artikel 21, stk. 1, i lov nr. 15/2002 bestemmer (i lighed med TRPATP's artikel 19, stk. 2), at IGEC »påhviler den individuelle økonomiske kapacitet, som gør sig gældende for visse detailhandelscentre som følge af, at de er etableret på store arealer, for så vidt som denne omstændighed på afgørende vis bidrager til at opnå en dominerende stilling i sektoren og kan have negative eksterne virkninger for landområdet og miljøet, som disse centre ikke bærer omkostningerne for«.
9. Artikel 21, stk. 2, i lov nr. 15/2002 (TRPATP's artikel 20) vedrører denne afgifts øremærkning til »udformning og gennemførelse af programmer vedrørende udvikling af sektorspecifikke retningslinjer for kommercielt udstyr« og »forbedringer af miljøet og infrastrukturnet«.
10. I henhold til artikel 21 i lov nr. 15/2002 (TRPATP's artikel 21) består afgiftspligten for så vidt angår driften af store detailhandelscentre på grund af den indvirkning, de har på landområdet, miljøet og handelen i Asturiens byer. Afgiftspligten gælder efter ændringen ved Ley del Principado de Asturias 6/2004, de 28 de diciembre, de acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2005 (den selvstyrende region Asturiens lov nr. 6/2004 af 28.12.2004 – følgelov til budgettet for 2005) – for individuelle eller kollektive detailhandelscentre med et offentligt udstillings- og salgsareal på eller over 4 000 m².
11. De afgiftspligtige personer er indehaverne af store detailhandelscentre, hvad enten de er individuelle eller kollektive. I denne henseende anses indehavere for at være ejerne af det eller de lokaler, der udgør det store detailhandelscenter, som de driver, enten ved direkte udøvelse af den kommercielle virksomhed eller ved at stille lokalet eller lokalerne til rådighed for tredjemand, der kan udøve en sådan virksomhed.
12. Afgiftsgrundlaget består af det areal, der er beregnet til parkering, som det store detailhandelscenter råder over. Under alle omstændigheder betragtes 50% af det offentlige udstillings- og salgsareal som et minimumsareal for parkering. Under alle omstændigheder fratrækkes parkeringsarealet 1 999 m² som minimumsfritagelse.

13. To koefficienter finder anvendelse på afgiftsgrundlaget, idet disse koefficienter tager hensyn til størrelsen af befolkningen i det område, der påvirkes af det store detailhandelscenter, og det store detailhandelscenters samlede areal. I sidstnævnte tilfælde stiger koefficienten med størrelsen af arealet. Det betalingspligtige beløb for så vidt angår IGEC findes ved at fratække afgiftsbeløbet et eventuelt nedslag, såfremt store detailhandelscentre, der ikke er placeret i byområder, kan nå via mindst to offentlige transportmidler af forskellig art, eller når store detailhandelscentre gennemfører miljøbeskyttelsesprojekter, der anses for egnede.

14. I henhold til den ændrede affattelse af artikel 21, stk. 4, i lov nr. 15/2002 (TRPATP's artikel 22) pålægges afgiften ikke store individuelle detailhandelscentre, der udelukkende beskæftiger sig med en af følgende aktiviteter: havearbejde, salg af køretøjer, byggematerialer, maskiner og industrimaterialer, såfremt deres offentlige udstillings- og salgsareal er på eller under 10 000 m².

III. Tvisterne i hovedsagerne

15. Den 8. oktober 2003 anlagde ANGED – en national sammenslutning af store distributionsvirksomheder – sag ved Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, del Tribunal Superior de Justicia de Asturias (øverste domstol i regionen Asturien, anden sektion under afdelingen for forvaltningsretlige sager) til prøvelse af Asturiens finansministeriums afgørelse af 3. juli 2003 om godkendelse af modellen for erklæring om anmeldelse, ændring og udtrædelse af IGEC, hvorved ANGED i den sidste ende anfægtede IGEC.

16. Den 31. juli 2014 afsagde Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, del Tribunal Superior de Justicia de Asturias (øverste domstol i regionen Asturien, anden sektion under afdelingen for forvaltningsretlige sager) dom, hvorved den forkastede det af ANGED anlagte søgsmål.

17. Den 4. november 2014 iværksatte ANGED appel til prøvelse af denne dom, hvori den fremsatte ét eneste anbringende, nemlig at artikel 21 i lov nr. 15/2002 er i strid med etableringsretten, som er sikret ved artikel 49 TEUF.

18. I februar og maj 2013 anmeldte ANGED Kongeriget Spanien til Kommissionen, idet den var af den opfattelse, at lovgivningen om afgift for store detailhandelscentre, som er gældende i seks selvstyrede regioner, er i strid med EU-retten.

19. Ved skrivelse af 28. november 2014 meddelte Kommissionen herefter Kongeriget Spanien, at Kommissionen overvejede at betragte den omstændighed, at mindre detailforretninger ikke var afgiftspligtige, og visse specialforretninger var fritaget for afgift, som ulovlig statsstøtte. Dette forekom at medføre en selektiv fordel for bestemte virksomheder, da det udgjorde en undtagelse fra den almindelige afgiftsordning.

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

IV. Retsforhandlingerne ved Domstolen

21. Tribunal Supremo (øverste domstol) har derfor 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 driften af store detailhandelscentre med et offentligt udstillings- og salgsareal på eller over 4 000 m² på grund af den påvirkning, disse detailhandelscentre har på landområdet, miljøet og

handelen i byerne i denne region, men som gør sig gældende, uanset om disse detailhandelscentre reelt er placeret uden for eller inden for byzonen, og i de fleste tilfælde pålægges virksomheder fra andre medlemsstater, i betragtning af:

- at afgiften ikke påvirker forretningsdrivende, der ejer flere individuelle eller kollektive detailhandelscentre med et offentligt udstillings- og salgsareal på under 4 000 m², uanset størrelsen af det samlede offentlige udstillings- og salgsareal for alle indehaverens detailhandelscentre, og
- at afgiften ikke pålægges store individuelle detailhandelscentre med et offentligt udstillings- og salgsareal på under 10 000 m², når de udelukkende beskæftiger sig med havearbejde, salg af køretøjer, byggematerialer, maskiner og industrimaterialer?

2) Skal artikel 107, stk. 1, TEUF fortolkes således, at følgende udgør statsstøtte, der er forbudt i henhold til denne bestemmelse: manglende afgiftspligt for så vidt angår den asturianske IGEC for individuelle eller kollektive detailhandelscentre med et offentligt udstillings- og salgsareal på under 4 000 m² og for store individuelle detailhandelscentre med et offentligt udstillings- og salgsareal på eller under 10 000 m², når de udelukkende beskæftiger sig med havearbejde, salg af køretøjer, byggematerialer, maskiner og industrimaterialer?«

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

V. Retlig bedømmelse

A. Restriktion for de grundlæggende friheder

23. 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.

24. Baggrunden er den måde, hvorpå IGEC fungerer. Kriteriet for opkrævning af afgiften er, om der er tale om et stort detailhandelscenter, dvs. et detailhandelscenter med et nominelt salgsareal på mindst 4 000 m². Imidlertid består afgiftsgrundlaget i denne sammenhæng af det areal, der er beregnet til parkering, som det store detailhandelscenter råder over, idet 50% af salgsarealet under alle omstændigheder betragtes som et minimumsareal for parkering. Følgelig tages der udgangspunkt i en kombination af salgsarealet og parkeringsarealet. Salgsarealet bliver relevant, såfremt det er dobbelt så stort som parkeringsarealet. I denne forbindelse indrømmes detailhandelscentrene et »friareal« på 1 999 m² til parkeringsareal.

25. Dette parkeringsareal modificeres yderligere ved hjælp af diverse koefficienter, idet en af dem stiger med størrelsen af arealet. Dette indebærer, at afgiften i så henseende har en vis progressiv virkning. Følgelig pålægges større detailhandelscentre både absolut og relativt set en større afgiftsbyrde end detailhandelscentre med et mindre areal.

1. Restriktion for etableringsfriheden

26. 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 område³. 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 etableringsfriheden⁴.

27. 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 opfattelse⁵, at den grænseoverskridende situation forskelsbehandles i forhold til den indenlandske situation⁶.

a) Skjult forskelsbehandling af udenlandske virksomheder

28. I det foreliggende tilfælde ses der ikke at være tale om åbenbar forskelsbehandling af udenlandske virksomheder. Tværtimod pålægges enhver indehaver af et »stort detailhandelscenter« denne afgift for så vidt angår det parkeringsareal, der overstiger »friarealet« på 1 999 m². Som Domstolen allerede har fastslået⁷, 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«⁸.

29. 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 forbudt⁹.

30. I Hervis Sport-dommen 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 hårdere¹⁰. 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 medlemsstat¹¹.

3 – 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).

4 – 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).

5 – Jf. mine 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) og X (C-686/13, EU:C:2015:31, punkt 40).

6 – 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), og dom af 14.4.2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, præmis 29).

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

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

9 – Jf. bl.a. dom af 5.12.1989, Kommissionen mod Italien (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).

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

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

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

31. 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.

32. 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 bekræftende¹². 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.

2) *Betingelser for skjult forskelsbehandling*

33. 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 tilfælde¹³ som i, at det blot i højere grad er ikke-hjemmehørende, der berøres,¹⁴ eller taler endog om, at de blot risikerer at blive stillet ringere¹⁵. Det kan indtil videre kun konstateres, at der ikke kan kræves en 100% overensstemmelse mellem kriteriet og selskabets hjemsted¹⁶.

34. For det andet er ikke kun den grad af korrelation, der ifølge retspraksis er nødvendig, usikker, men også spørgsmålet, om denne korrelation typisk¹⁷ skal foreligge eller skal følge af sondringskriteriets art, således som flere domme indikerer¹⁸, eller om den snarere kan være baseret på tilfældige faktiske forhold¹⁹.

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

13 – Jf. dom af 7.7.1988, Stanton og L'Étoile 1905 (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), og 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 EØF-traktatens artikel 95, 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.).

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

15 – 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.

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

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

18 – 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), af 5.12.2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C-514/12, EU:C:2013:799, præmis 26), og af 2.3.2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, præmis 36).

19 – Jf. dom af 5.12.1989, Kommissionen mod Italien (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 EØF-traktatens artikel 95.

35. 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 sådan²⁰. En skjult diskriminerende ordning skal derfor efter min opfattelse efter selve sin karakter²¹ eller i langt overvejende grad navnlig berøre udenlandske virksomheder, således som det muligvis var tilfældet i Hervis Sport-sagen²².

36. 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 en anden region (med helt andre grænseværdier)²³ 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.

37. Det er desuden uklart, hvordan disse virksomheders »oprindelse« blev fastlagt²⁴. 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, indikerer det foreliggende talmateriale ikke noget andet, hvilket det imidlertid tilkommer den nationale ret at vurdere²⁵. Så vidt det fremgår, tyder tallene nemlig ikke på, at virksomheder fra andre medlemsstater efter selve deres karakter eller i langt overvejende grad stilles ringere i forhold til spanske virksomheder i det foreliggende tilfælde.

2. Subsidiært: begrundelse

38. 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, at bestemte store centre ikke er omfattet af IGEC (TRPATP's artikel 22 – herefter »fritagelse« for bedre at kunne sondre).

39. 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 formål²⁶.

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

21 – 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).

22 – 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.).

23 – Dette vedrørte Catalonien i sag C-233/16 med en grænseværdi på 2 500 m².

24 – 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.

25 – I så henseende viser det materiale vedrørende Catalonien i sag C-233/16 med en grænseværdi på 2 500 m², som ANGED har fremlagt, at »kun« 52,03% af det samlede afgiftsprovener betales af virksomheder fra andre medlemsstater, og at deres andel af det samlede »beskattede« salgsareal »kun« andrager 46,77%. De oplysninger, som Asturien har fremlagt i sit skriftlige indlæg, viser ligeledes kun, at 50% af de berørte personer henholdsvis 50% af ejerne ikke kommer fra Spanien.

26 – 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).

a) Tvingende almene hensyn

40. IGEC's formål vedrører den fysiske planlægning og beskyttelsen af miljøet (jf. ovenfor, punkt 7 og 8). I denne sammenhæng skal de afgiftspligtige centre pålægges en del af de omkostninger, som de i højere grad foranlediger (f.eks. særlige omkostninger til infrastrukturen), idet de ikke selv bærer disse i passende omfang (jf. TRPATP's artikel 19, stk. 2). Hensyn til den fysiske planlægning²⁷ og miljøbeskyttelsen²⁸ er anerkendt som begrundelser i Domstolens praksis.

41. Derudover skal der tages udgangspunkt i den konkrete økonomiske kapacitet, som »gør sig gældende for visse detailhandelscentre som følge af, at de er etableret på store arealer, for så vidt som denne omstændighed på afgørende vis bidrager til at opnå en dominerende stilling i sektoren«, og denne skal pålægges afgift. 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 forskelsbehandling²⁹.

b) Restriktionens forholdsmæssighed

42. 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 detailhandelscentre³⁰.

1) Afgiftens egnethed

43. 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 måde³¹.

44. 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 ulovlig³².

27 – 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).

28 – 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).

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

30 – 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).

31 – 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).

32 – 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).

45. Derudover respekterer Domstolen også medlemsstaternes skøn i forbindelse med vedtagelsen af generelle love³³. Lovgivning på skatte- og afgiftsområdet indebærer for lovgiver valg af politisk, økonomisk og social karakter. Lovgiver skal desuden³⁴ foretage komplekse vurderinger. Da der ikke er sket en harmonisering på fællesskabsplan, har den nationale lovgiver en vis skønsbeføjelse 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.

46. 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.

47. 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 måde³⁵.

48. 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 manglende sammenlægning af flere forretninger med en og samme indehaver.

49. Den manglende sondring mellem centre i byområder og i landområder (og eventuelt også den manglende sammenlægning) 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 omhandlede afgift er åbenbart uegnet til at fremme de nævnte mål.

2) Afgiftens nødvendighed

50. Det skal derfor afklares, om afgiften – med udgangspunkt i parkeringsarealet ved et minimumssalgsareal på 4 000 m² eller derover – også er nødvendig for at nå disse mål.

51. 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 mål³⁶.

33 – Dom af 24.3.1994, Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, præmis 61), af 21.9.1999, Läärä 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.

34 – 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).

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

36 – Således også Domstolens dom af 11.7.1989, Schröder 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).

52. 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 vilkår³⁷. Denne betragtning må så meget desto mere gælde for den præjudicielle procedure.

53. Herved er det karakteristisk for grænseværdier, at der altid kan stilles spørgsmålstegn ved, hvorfor der i loven ikke blev fastsat et minimumssalgsareal på 3 000 m² eller 5 000 m² i stedet for de valgte 4 000 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 heller 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.

54. En højere grænseværdi (5 000 m²) 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 og størrelsen af parkeringsarealerne 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 med store parkeringspladser også i højere grad drager fordel af infrastrukturen i en by end mindre detailforretninger (med store parkeringspladser). Følgelig er detailhandelscentres salgsareal og det tilhørende parkeringsareal en relevant faktor med henblik på at nå lovens mål.

55. Den manglende sammenlægning af flere detailhandelscentre med samme indehaver er i så henseende også uproblematisk. Såfremt lovens mål tager sigte på det enkelte detailhandelscenters indvirkning, er den egnede foranstaltning – ud fra lovgivers synspunkt – også at tage udgangspunkt i det pågældende detailhandelscenters størrelse på stedet.

56. 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 give et økonomisk incitament til at foretrække at åbne mindre detailhandelscentre.

3) Afgiftens forholdsmæssighed

57. Endvidere skal restriktioner for en grundlæggende frihed også være egnede i forhold til det formål, der forfølges³⁸. Dette indebærer, at restriktionen og konsekvenserne heraf ikke må være uforholdsmæssige i forhold til de tilsigtede (beskyttelsesværdige) mål³⁹. 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 retsgode⁴⁰ (i den foreliggende sag hypotetisk udøvelsen af en grundlæggende frihed).

37 – 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).

38 – 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).

39 – 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).

40 – 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.).

58. 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 1 999 m² af parkeringsarealet slet ikke afgift, og afgiften kan ifølge oplysninger fra myndighederne fratrækkes beregningsgrundlaget for den spanske indkomstskat. For det andet tilbydes der nedslag, hvis detailhandelscentrene gennemfører visse miljøbeskyttelsesprojekter og kan nås via mindst to offentlige transportmidler af forskellig art. 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 betydning⁴¹. Dermed ville selv en (skjult) restriktion for etableringsfriheden således være begrundet.

B. Spørgsmålet, om der er tale om støtte

59. Med hensyn til det andet spørgsmål skal det undersøges, om bestemmelserne i lov nr. 15/2002 (og i TRPATP) 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

60. 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 statsstøtte⁴².

61. 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 marked⁴³.

62. I så henseende kan det fastslås, at provenuet fra denne afgift ikke anvendes til særlig støtte til kommercielle virksomheder. Provenuet anvendes derimod til »udformning og gennemførelse af programmer vedrørende udvikling af sektorspecifikke retningslinjer for kommercielt udstyr« og »forbedringer af miljøet og infrastrukturen« (TRPATP's artikel 20). Det kan 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.

63. 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 uforholdsmæssigt 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.

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

42 – 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).

43 – 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. 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

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

66. 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 konkurrencevilkårene⁴⁴.

a) Om begrebet fordel

67. Hvad angår spørgsmålet, om de omhandlede bestemmelser skal analyseres således, at de 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 markedsvilkår⁴⁵.

68. 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, TEUF⁴⁶.

69. 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 virkninger⁴⁷.

70. For så vidt angår den manglende afgiftspåleggelse af mindre detailhandelscentre skal det fastslås, at det ifølge lov nr. 15/2002 (og TRPATP) kun er detailhandelscentre med et salgsareal på 4 000 m² eller derover, der pålægges afgiften. Baggrunden herfor er, at der fra denne størrelse (stærkt generaliserende) antages at foreligge en vis økonomisk kapacitet (jf. TRPATP's artikel 19, stk. 2). Under sædvanlige markedsvilkår og også i overensstemmelse med den regionale spanske lovgivers hensigt pålægges mindre detailhandelscentre under den grænseværdi, der fremgår af TRPATP's artikel 21, samt deres parkeringsarealer ikke en afgift. Følgelig sker der heller ikke en lettelse af byrder, som de mindre detailhandelscentre *normalt* selv skulle have båret. Der er således ikke tale om en økonomisk fordel, som de ikke ville have opnået under sædvanlige markedsvilkår.

44 – Dom af 21.12.2016, Kommissionen mod Hansestadt 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).

45 – 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).

46 – 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).

47 – 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).

71. Ikke-afgiftspligten for de små detailhandelscentre kan derfor ikke udgøre en støtte. Det er højest fritagelsen af visse større detailhandelscentre (i henhold til TRPATP's artikel 22 gælder dette bl.a. for forhandlere af maskiner, byggematerialer og industrimaterialer, såfremt deres salgsareal ikke overstiger 10 000 m²) 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

72. I denne forbindelse skal det undersøges, om 1) fritagelsen af 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.

73. Subsidiært – såfremt Domstolen ligeledes anser ikke-afgiftspligten for mindre detailhandelscentre (navnlig dem med en stor parkeringsplads) for en fordel, som de ikke ville have opnået under sædvanlige markedsvilkår – skal det desuden undersøges, om 2) ikke-afgiftspligten for indehaverne af mindre detailforretninger skal anses for en sådan »selektiv fordel«.

1) Skatte- og afgiftsretlig selektivitet

74. Efterprøvelsen af denne selektivitet indebærer betydelige vanskeligheder i relation til medlemsstaternes skatte- og afgiftslovgivninger⁴⁸.

75. 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 erhvervsdrivende⁴⁹. 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 selektiv⁵⁰.

76. 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 måde⁵¹. 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.

48 – 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), der verserer under sag C-374/17.

49 – 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.).

50 – 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).

51 – 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).

77. Dette kan komme i betragtning, når foranstaltningen udgør en undtagelse fra den almindelige ordning, for så vidt som den indfører differentiering mellem aktører, som i forhold til det formål, der forfølges med den pågældende medlemsstats skattesystem, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation⁵². 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 skatteordning⁵³.

78. 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 virkninger⁵⁴.

79. 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 forstand⁵⁵.

80. 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.

81. 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 afgiftssystemets karakter eller opbygning, som ordningen er en del af⁵⁶.

82. 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 Gibraltar-dommen, at en skatteordning skal udpege de begunstigede virksomheder ud fra kendetegn, som udskiller dem som begunstiget kategori⁵⁷.

52 – 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).

53 – Jf. dom af 8.9.2011, Paint Graphos (C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 65 og 69), og af 18.7.2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, præmis 22); jf. i denne retning bl.a. også dom 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).

54 – 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).

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

56 – 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).

57 – 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).

83. Denne konstatering blev ganske vist ved første øjekast relativt noget⁵⁸ i dommen i sagen World Duty Free Group⁵⁹. 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 opfyldt⁶⁰. 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

84. Den forelæggende ret anser en selektiv begunstiggelse som følge af den foreliggende ordning for mulig i flere henseender, nemlig som følge af den forskellige behandling af detailhandelscentre afhængigt af deres størrelse og fritagelsen af visse detailhandelscentre.

85. Dermed har den forelæggende ret reelt allerede valgt forskellige »normale« afgiftsordninger som grundlag. Hvis den antager, at ikke-afgiftspligten for mindre detailhandelscentre er selektiv, tager den nemlig udgangspunkt i en referenceramme, hvorefter alle detailhandelscentre skulle være omfattet. Såfremt der er tale om de fritagne større detailhandelscentre, ville referencerammen være alle større detailhandelscentre.

86. 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 Gibraltar-dommen⁶¹ – 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 Group⁶² – alene efterprøvelsen af den pågældende forskelsbehandling under hensyntagen til lovens formål.

87. Ifølge Domstolens praksis skal det således afklares, om bestemmelserne i lov nr. 15/2002 (og i TRPATP) 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 øjemed⁶³.

i) Undersøgelse af lovens mål

88. Dette kræver indledningsvis en nærmere undersøgelse af lovens mål. Som anført ovenfor i punkt 40 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 omkostningsbyrde. Dertil kommer en vis »omfordelingsfunktion«, når økonomisk stærkere aktører pålægges større økonomiske byrder end økonomisk svagere aktører.

58 – 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.).

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

60 – 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).

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 90 og 91 samt 131).

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 54, 67 og 74).

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

ii) Afgiftsfritagelse for særligt pladskrævende detailhandelscentre

89. For så vidt angår den afgiftsfritagelse, der er nævnt i TRPATP's artikel 22, skal der tages hensyn til, at forhandlere af køretøjer, byggematerialer, maskiner og industrimaterialer samt havecentre 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.

90. 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 byrde⁶⁴, og ikke åbenbart irrelevant, henset til målet om at beskatte en særlig økonomisk kapacitet.

91. 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. m² som andre detailhandelscentre. Et byggemarked 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. De detailhandelscentre, der er nævnt i TRPATP's artikel 22, sælger i reglen til andre virksomheder, der køber større mængder, men til gengæld frekventerer salgsarealerne sjældnere.

92. Det er også forståeligt, at denne fritagelse begrænses til et areal på 10 000 m². Derved undgås det at skabe incitament til etablering af meget store detailhandelscentre, der sælger de nævnte varer. Eftersom den nationale lovgiver skal træffe en prognosebaseret beslutning, kan denne kun efterprøves med henblik på åbenbare fejl (vedrørende vurderingskriteriet, jf. punkt 45 ovenfor). En sådan åbenbar fejl ses imidlertid ikke at foreligge i denne sag.

93. Med hensyn til målet vedrørende den fysiske planlægning fremgår det ganske vist ikke umiddelbart, hvorfor byggemarkeder op til en vis størrelse skal fritages. 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) Subsidiært: ikke-afgiftspligten for mindre detailhandelsvirksomheder

94. Derudover kritiserer den forelæggende ret reelt set også, at detailhandelscentre med et salgsareal på under 4 000 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 situation⁶⁵.

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

65 – 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).

– *Sammenlignelig faktisk og retlig situation?*

95. 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 forskelsbehandling⁶⁶.

96. 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 sondring 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. Derfor er den manglende sammenlægning af flere detailhandelscentre med samme indehaver ligeledes ikke blot forståelig, men konsekvent og i overensstemmelse med lovens mål.

97. 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.

– *Subsidiært: begrundelse for sondringen*

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

99. 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. Det samme gælder for tilknytningen til parkeringspladsens størrelse (hvis denne er på mere end 50% af salgsarealet) og for den antagelse, der ligger til grund for IGEC, hvorefter detailhandelscentre med et salgsareal på under 4 000 m² sjældent har et parkeringsareal på over 1 999 m².

100. 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 – i lighed med en manglende sammenlægning af forskellige detailhandelscentres arealer – 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 salgsarealet (eller et parkeringsareal, såfremt dette udgør mere end 50% af salgsarealet) i stedet for i omsætningen eller overskuddet, eftersom førstnævnte er let at fastslå (enkel og effektiv administration) og sværere at omgå end f.eks. overskuddet.

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), 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).

c) Konklusion

101. Herefter udgør ikke-afgiftspligten for mindre 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. 15/2002 (og med TRPATP).

102. Afgiftsfritagelsen af visse virksomheder med større areal kan ligeledes forklares objektivt, henset til de mål, der forfølges med loven.

VI. Forslag til afgørelse

103. 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 omhandlede, 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 4 000 m² og en afgiftsfritagelse for store individuelle detailhandelscentre, der udelukkende beskæftiger sig med områderne havearbejde, salg af køretøjer, byggematerialer, maskiner og industrimaterialer, såfremt deres offentlige udstillings- og salgsareal ikke overstiger 10 000 m², udgør støtte.«