



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 9ης Νοεμβρίου 2017¹

Υπόθεση C-233/16

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

[αίτηση του Tribunal Supremo
(Ανώτατο Δικαστήριο, Ισπανία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Ελευθερία εγκαταστάσεως – Περιφερειακός φόρος επιβαλλόμενος σε μεμονωμένα μεγάλα εμπορικά καταστήματα – Έμμεση προσβολή, διότι από στατιστικής απόψεως θίγονται κυρίως αλλοδαπές εμπορικές αλυσίδες – Απαλλαγή από τον φόρο και μείωση φόρου για τρίτους ως ασυμβίβαστη ενίσχυση – Επιπτώσεις της επιστολής της Επιτροπής σε σχέση με την εκτίμηση της ενισχύσεως ως ασυμβίβαστης»

I. Εισαγωγή

1. Η υπό κρίση υπόθεση παρέχει στο Δικαστήριο την ευκαιρία να διευκρινίσει το εύρος της απαγορεύσεως των ενισχύσεων που ισχύει στο δίκαιο της Ένωσης. Συγκεκριμένα, η ισπανική Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (Εθνική Ένωση Μεγάλων Επιχειρήσεων Διανομής, στο εξής: ANGED) βάζει, στο πλαίσιο της κύριας δίκης, κατά ειδικού φόρου που επιβάλλεται σε μεγάλα εμπορικά καταστήματα (στο εξής: IGEC) στην Καταλονία.

2. Συναφώς, η ANGED και η Επιτροπή εκτιμούν ότι υφίσταται περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως και ασυμβίβαστη ενίσχυση ιδίως υπέρ των μικρών εμπορικών καταστημάτων, καθόσον αυτά δεν υπόκεινται στον συγκεκριμένο φόρο. Επομένως, το Δικαστήριο καλείται εκ νέου στην παρούσα υπόθεση, αλλά και στο πλαίσιο άλλων δύο υποθέσεων², να λάβει θέση σχετικά με την εξισορρόπηση της αυτοτέλειας των κρατών μελών για την επιβολή φόρων και επιβαρύνσεων, αφενός, και των θεμελιωδών ελευθεριών και των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων, αφετέρου.

3. Κατά το έτος 2005 το Δικαστήριο έκρινε ότι παρόμοιος γαλλικός φόρος για κατόχους καταστημάτων με επιφάνεια πωλήσεως άνω των 400 m² στερείται σημασίας από απόψεως δικαίου των ενισχύσεων³. Έκτοτε όμως το Δικαστήριο έχει εξελίξει περαιτέρω την έννοια της κρατικής ενισχύσεως. Συνεπώς, το Δικαστήριο πρέπει να αποφανθεί εκ νέου αν και σε ποιο μέτρο πρέπει να ελεγχθεί βάσει του δικαίου των ενισχύσεων η εξαίρεση των κατόχων μικρότερων καταστημάτων από την επιβολή του φόρου.

¹ Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

² Πρόκειται για τις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-234/16 και C-235/16, καθώς και C-236/16 και C-237/16.

³ Απόφαση της 27ης Οκτωβρίου 2005, Distribution Casino France κ.λπ. (C-266/04 έως C-270/04, C-276/04 και C-321/04 έως C-325/04, EU:C:2005:657, σκέψη 34).

II. Νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

4. Σε επίπεδο δικαίου της Ένωσης, το νομικό πλαίσιο της υποθέσεως προσδιορίζεται βάσει του άρθρου 49 ΣΛΕΕ σε συνδυασμό με το άρθρο 54 ΣΛΕΕ, των άρθρων 107 επ. ΣΛΕΕ και του κανονισμού (ΕΚ) 659/1999⁴ (στο εξής: κανονισμός 659/1999) (όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό [ΕΕ] 2015/1589⁵ [στο εξής: κανονισμός 2015/1589]).

B. Το ισπανικό δίκαιο

5. Ο επίδικος, στην κύρια δίκη, φόρος στηρίζεται στον Ley del Parlament de Catalunya 16/2000, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales (νόμος 16/2000 του Κοινοβουλίου της Καταλονίας, της 29ης Δεκεμβρίου 2000, περί του φόρου επί των μεγάλων εμπορικών καταστημάτων, στο εξής: νόμος 16/2000).

6. Από την αιτιολογική έκθεση του εν λόγω νόμου προκύπτει ότι ο IGEC θεσπίζεται για ολόκληρη την Καταλονία ως φόρος ο οποίος δεν εξυπηρετεί δημοσιονομικό σκοπό, αλλά αποσκοπεί στην αντιστάθμιση των επιπτώσεων στο έδαφος και στο περιβάλλον που μπορεί να προκαλέσει η συγκέντρωση μεγάλων εμπορικών καταστημάτων και στην αντιμετώπιση των αναγκών εκσυγχρονισμού και αναπτύξεως του ενσωματωμένου στον αστικό ιστό εμπορίου. Συναφώς, ο φόρος τείνει στην επανεξισορρόπηση της ανταγωνιστικής θέσεως των δύο κατηγοριών επιχειρήσεων.

7. Όσον αφορά το αντικείμενο του φόρου (άρθρο 2), ο IGEC επιβαρύνει «την ιδιαίτερη οικονομική ισχύ ορισμένων εμπορικών καταστημάτων που απορρέει από το γεγονός ότι εγκαθίστανται ως μεγάλα εμπορικά κέντρα». Γενεσιουργός αιτία του φόρου (άρθρο 4) είναι η χρήση μεγάλων επιφανειών για εμπορικούς σκοπούς. Ως χρήση μεγάλων επιφανειών για εμπορικούς σκοπούς νοείται η χρήση από μεμονωμένα μεγάλα εμπορικά καταστήματα που δραστηριοποιούνται στις λιανικές πωλήσεις. Ως τέτοια καταστήματα νοούνται εκείνα των οποίων η επιφάνεια πωλήσεως είναι ίση ή μεγαλύτερη των 2 500 m².

8. Κατά το άρθρο 5 (Απαλλαγές), απαλλάσσεται από τον IGEC η χρήση μεγάλων επιφανειών από μεμονωμένα μεγάλα εμπορικά καταστήματα με αντικείμενο την πώληση ειδών κηπουρικής, οχημάτων, υλικών οικοδομών, μηχανημάτων και βιομηχανικών υλικών. Υπόχρεοι καταβολής του IGEC είναι τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που κατέχουν το μεμονωμένο μεγάλο εμπορικό κατάστημα, ανεξάρτητα από το κατά πόσον αυτό ευρίσκεται ή όχι σε συλλογικό μεγάλο εμπορικό κατάστημα (άρθρο 6).

9. Η φορολογητέα βάση (άρθρο 7) συνίσταται στη συνολική επιφάνεια του μεμονωμένου μεγάλου εμπορικού καταστήματος, σε τετραγωνικά μέτρα. Η συνολική επιφάνεια προκύπτει αθροίζοντας τις ακόλουθες επιφάνειες: α) την επιφάνεια πωλήσεως, η οποία τυγχάνει απαλλαγής έως τα 2 499 m². β) την επιφάνεια η οποία προορίζεται για αποθήκες, εργαστήρια, εργοτάξια και χώρους παραγωγής· γ) την επιφάνεια στάθμευσης η οποία προορίζεται κατά κύριο λόγο για χρήση από τους πελάτες και υπολογίζεται με εφαρμογή συγκεκριμένου συντελεστή.

10. Σε περίπτωση υπόχρεων καταβολής φόρου που έχουν κατά βάση ως αντικείμενο την πώληση ειδών επιπλώσεως, ειδών υγιεινής, θυρών και παραθύρων καθώς και στα καταστήματα πωλήσεως υλικών για ιδιοκατασκευές εφαρμόζεται μείωση της καθαρής φορολογητέας βάσεως κατά 60 % δυνάμει του άρθρου 8 του νόμου 16/2000. Κατά το άρθρο 11 του νόμου 16/2000, στο ποσό που

⁴ Κανονισμός του Συμβουλίου, της 22ας Μαρτίου 1999, για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής του άρθρου 93 της συνθήκης ΕΚ (ΕΕ 1999, L 83, σ. 1).

⁵ Κανονισμός του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2015, περί λεπτομερών κανόνων για την εφαρμογή του άρθρου 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ 2015, L 248, σ. 9).

πρέπει να καταβληθεί ως IGEC εφαρμόζεται, ενδεχομένως, έκπτωση 40 %, η οποία προβλέπεται για τα μεμονωμένα μεγάλα καταστήματα, όταν η πρόσβαση σε αυτά πραγματοποιείται με τρία ή περισσότερα μέσα μαζικής μεταφοράς, επιπλέον του ιδιωτικού οχήματος. Το άρθρο 12 του νόμου 16/2000 ορίζει ότι ο IGEC είναι περιοδικός φόρος. Η φορολογική περίοδος συμπίπτει με το ημερολογιακό έτος.

11. Η πέμπτη πρόσθετη διάταξη του Ley del Parlament de Catalunya 15/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (νόμος 15/2000 του Κοινοβουλίου της Καταλονίας, της 29ης Δεκεμβρίου 2000, περί φορολογικών και διοικητικών μέτρων), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 17 του Ley del Parlament de Catalunya 31/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (νόμος 31/2002 του Κοινοβουλίου της Καταλονίας, της 30ής Δεκεμβρίου 2002, περί φορολογικών και διοικητικών μέτρων), ορίζει τα ακόλουθα:

«Τα έσοδα από την εισπραξη του [IGEC] δεν μπορούν σε καμία περίπτωση να διατίθενται για ειδικές ενισχύσεις σε εμπορικά καταστήματα και πρέπει να διανέμονται βάσει των ακόλουθων κριτηρίων: α) τουλάχιστον το 40 % πρέπει να διατίθεται σε υποδομές δημοτικού εξοπλισμού και εμπορικού πολεοδομικού σχεδιασμού, β) τουλάχιστον το 30 % πρέπει να διατίθεται στην ανάπτυξη προγραμμάτων δράσεως και προωθήσεως του εμπορίου σε περιοχές οι οποίες επηρεάζονται από τη δημιουργία μεγάλων εμπορικών καταστημάτων, γ) τουλάχιστον το 10 % πρέπει να διατίθεται στην ανάπτυξη προγραμμάτων περιβαλλοντικών δράσεων σε περιοχές οι οποίες επηρεάζονται από τη δημιουργία μεγάλων εμπορικών καταστημάτων.»

III. Η διαφορά της κύριας δίκης

12. Στις 21 Φεβρουαρίου 2002, η ANGED –εθνική ένωση μεγάλων επιχειρήσεων διανομής– άσκησε ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου προσφυγή βάλλουσα κατά του IGEC, υποστηρίζοντας ότι συντρέχουν πλείονες παραβάσεις διατάξεων του ισπανικού Συντάγματος και της ισπανικής νομοθεσίας.

13. Ωστόσο, με επιστολή της 2ας Οκτωβρίου 2003 απευθυνόμενη στο Βασίλειο της Ισπανίας, ο αρμόδιος για θέματα κρατικών ενισχύσεων διευθυντής της Γενικής Διευθύνσεως Ανταγωνισμού της Επιτροπής (στο εξής: ΓΔ COMP), ενημέρωσε ότι, κατόπιν εξετάσεως, υπό το πρίσμα του άρθρου 87 ΕΚ (νυν άρθρου 107 ΣΛΕΕ), της καταγγελίας που είχε υποβληθεί σχετικά με τον IGEC, είχε συναχθεί το συμπέρασμα ότι τα έσοδα από τον εν λόγω φόρο δεν διετίθεντο για συγκεκριμένες ενισχύσεις υπέρ εμπορικών επιχειρήσεων, αλλά για τη χρηματοδότηση υποδομών δημοτικού εξοπλισμού και εμπορικού πολεοδομικού σχεδιασμού, για την ανάπτυξη σχεδίων δράσεως και τονώσεως του εμπορίου και για την ανάπτυξη σχεδίων περιβαλλοντικών δράσεων. Αποκλείονταν το ενδεχόμενο να μπορούν τα εισπραττόμενα έσοδα να ευνοήσουν συγκεκριμένη επιχείρηση ή συγκεκριμένο κλάδο δραστηριότητας (ειδικότερα το μικρό αστικό εμπόριο), καθόσον τα έσοδα αυτά εξυπηρετούσαν την επιδίωξη στόχου γενικού ενδιαφέροντος και ωφελούσαν το σύνολο της κοινωνίας.

14. Η ένδικη προσφυγή της ANGED απορρίφθηκε με απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2012. Στις 12 Δεκεμβρίου 2012, η ANGED άσκησε αίτηση αναιρέσεως κατά της προμνησθείσας αποφάσεως ενώπιον του Tribunal Supremo (Ανώτατο Δικαστήριο, Ισπανία).

15. Τον Φεβρουάριο και τον Μάιο του 2013, η ANGED υπέβαλε καταγγελία κατά του Βασιλείου της Ισπανίας ενώπιον της Επιτροπής, λόγω του ότι οι διατάξεις σχετικά με τον IGEC, οι οποίες προβλέπονται σε έξι αυτόνομες κοινότητες, αντιβαίνουν στο δίκαιο της Ένωσης. Με επιστολή της 28ης Νοεμβρίου 2014 απευθυνόμενη στο Βασίλειο της Ισπανίας, η Επιτροπή ενημέρωσε ότι εξέταζε το ενδεχόμενο να κρίνει ως παράνομες κρατικές ενισχύσεις τις απαλλαγές που χορηγήθηκαν στα

μικρά καταστήματα λιανικής πώλησεως και σε ορισμένα ειδικευμένα καταστήματα. Οι απαλλαγές αυτές φαίνονταν να χορηγούν επιλεκτικό πλεονέκτημα σε ορισμένες επιχειρήσεις, καθόσον συνιστούσαν εξαίρεση από το κανονικό καθεστώς φορολογήσεως (βάσει του οποίου τα καταστήματα λιανικής πώλησεως φορολογούνται ανάλογα με την επιφάνειά τους).

16. Το ισπανικό Ανώτατο Δικαστήριο διέταξε πλέον την κίνηση διαδικασίας εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως.

IV. Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

17. Το ισπανικό Ανώτατο Δικαστήριο υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

1. Έχουν τα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ την έννοια ότι αποκλείουν περιφερειακό φόρο επιβαλλόμενο επί της χρήσεως μεμονωμένων μεγάλων εμπορικών καταστημάτων με επιφάνεια πώλησεως ίση ή μεγαλύτερη των 2 500 m², λόγω των ενδεχόμενων επιπτώσεών τους στο έδαφος, στο περιβάλλον και στον εμπορικό αστικό ιστό της περιοχής, ο οποίος, όμως, από νομική άποψη, επιβάλλεται ανεξάρτητα από την πραγματική θέση των εν λόγω εμπορικών καταστημάτων εντός ή εκτός του συμπαγούς αστικού ιστού και στην πράξη επιβάλλεται, στην πλειονότητα των περιπτώσεων, σε επιχειρήσεις άλλων κρατών μελών, λαμβανομένων υπόψη ότι: (i) δεν επηρεάζει τους εμπόρους οι οποίοι κατέχουν περισσότερα εμπορικά καταστήματα έκαστο των οποίων έχει επιφάνεια πώλησεως μικρότερη των 2 500 m², ανεξάρτητα από το άθροισμα της επιφάνειας πώλησεως όλων των καταστημάτων τους· (ii) απαλλάσσει τα συλλογικά μεγάλα εμπορικά καταστήματα· (iii) εξαιρεί τα μεμονωμένα εμπορικά καταστήματα που έχουν ως αντικείμενο την πώληση ειδών κηπουρικής, οχημάτων, υλικών οικοδομών, μηχανημάτων και βιομηχανικών υλικών, και (iv) όσον αφορά τα εμπορικά καταστήματα που έχουν κατά βάση ως αντικείμενο την πώληση ειδών επιπλώσεως, ειδών υγιεινής, θυρών και παραθύρων καθώς και τα καταστήματα πώλησεως υλικών για ιδιοκατασκευές, επιβάλλεται μόνον στο 40 % της αντίστοιχης καθαρής φορολογητέας βάσεως;
2. Έχει το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ την έννοια ότι συνιστούν κρατικές ενισχύσεις που απαγορεύονται βάσει της εν λόγω διατάξεως (i) η ολική απαλλαγή από τον IGEC των μεμονωμένων εμπορικών καταστημάτων με επιφάνεια πώλησεως μικρότερη των 2 500 m², των συλλογικών εμπορικών καταστημάτων και των μεμονωμένων εμπορικών καταστημάτων που έχουν ως αντικείμενο την πώληση ειδών κηπουρικής, οχημάτων, υλικών οικοδομών, μηχανημάτων και βιομηχανικών υλικών, και (ii) η μερική απαλλαγή από τον IGEC των μεμονωμένων εμπορικών καταστημάτων που έχουν κατά βάση ως αντικείμενο την πώληση ειδών επιπλώσεως, ειδών υγιεινής, θυρών και παραθύρων καθώς και των καταστημάτων πώλησεως υλικών για ιδιοκατασκευές;
3. Εάν οι προμνησθείσες ολικές και μερικές απαλλαγές από τον IGEC συνιστούν κρατικές ενισχύσεις κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, ποια είναι η χρονική ισχύς της σχετικής αποφάσεως, λαμβανομένων υπόψη της υπάρξεως και του περιεχομένου της επιστολής της 2ας Οκτωβρίου 2003, την οποία απηύθυνε ο αρμόδιος για θέματα κρατικών ενισχύσεων διευθυντής της ΓΔ COMP στη Μόνιμη Αντιπροσωπεία του Βασιλείου της Ισπανίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, σε σχέση με την υπόθεση CP 11/01, με αντικείμενο εικαζόμενες ενισχύσεις χορηγηθείσες από την Αυτόνομη Κοινότητα της Καταλονίας βάσει του νόμου του Κοινοβουλίου της Καταλονίας;

18. Κατά τη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου, η ANGED, η Καταλονία και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις επί των ερωτημάτων αυτών και συμμετείχαν στην επ' ακροατηρίου συζήτηση της 6ης Ιουλίου 2017.

V. Νομική εκτίμηση

A. Επί του παραδεκτού

19. Η Καταλονία υποστηρίζει ότι τα ερωτήματα είναι εν μέρει απαράδεκτα, διότι το αιτούν δικαστήριο δεν παρέσχε τα αναγκαία στοιχεία για τη νομική εκτίμησή τους και, επιπλέον, τα εν λόγω ερωτήματα αφορούν κατάσταση αμιγώς εσωτερικής φύσεως. Ιδίως, δεν εκτίθεται σε ποιο μέτρο ο φόρος επιβαρύνει στην πράξη, κατά τρόπο που εισάγει δυσμενή διάκριση, τις ευρωπαϊκές επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται διασυνοριακά.

20. Αμφότερες οι αιτιάσεις αυτές δεν είναι πειστικές. Τα ουσιώδη στοιχεία για τη νομική εκτίμηση υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης έχουν παρατεθεί (βλ. ανωτέρω). Η εκτίμηση της εν τοις πράγμασι προσβολής συνιστά νομικό ζήτημα το οποίο πρέπει να εξετασθεί πέραν του πεδίου του παραδεκτού. Στον βαθμό που πρέπει να διερευνηθεί αν η επιβολή φόρου σε μεγαλύτερα εμπορικά καταστήματα θίγει ιδίως αλλοδαπές επιχειρήσεις και, επομένως, τις αποτρέπει από την άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως στην Ισπανία, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι πρόκειται για κατάσταση αμιγώς εσωτερικής φύσεως.

21. Συγκεκριμένα, ακόμη και αν η ANGED αποτελεί καταρχήν εθνική ένωση ισπανικών εμπορικών καταστημάτων, ο νόμος 16/2000 συνιστά ρύθμιση η οποία ισχύει και για τις επιχειρήσεις άλλων κρατών μελών. Δεδομένου ότι το αιτούν δικαστήριο εξετάζει, προφανώς, το κύρος της εν λόγω ρυθμίσεως, η τελική του κρίση θα παραγάγει αποτελέσματα και για τις επιχειρήσεις αυτές. Το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ήδη ότι σε τέτοιες περιπτώσεις απαντά στα ερωτήματα που του υποβάλλονται σε σχέση με διατάξεις της Συνθήκης οι οποίες αφορούν τις θεμελιώδεις ελευθερίες⁶.

22. Εντούτοις, περισσότερο προβληματικό παρίσταται το γεγονός ότι η προσφεύγουσα της κύριας δίκης είναι ένωση μεγάλων εμπορικών καταστημάτων τα μέλη της οποίας δεν θα μπορούσαν να αρνηθούν την καταβολή του εξεταζόμενου φόρου ακόμη και αν η εξαίρεση των κατόχων μικρότερων εμπορικών καταστημάτων θεωρούνταν ως ασυμβίβαστη κρατική ενίσχυση. Τούτο συνάγεται από τη νομολογία κατά την οποία ο υποκείμενος σε φόρο δεν μπορεί να προβάλει ότι η απαλλαγή της οποίας απολαύουν άλλες επιχειρήσεις συνιστά κρατική ενίσχυση, ώστε αυτός να απαλλαγεί από την υποχρέωση καταβολής του εν λόγω φόρου⁷.

23. Δεδομένου όμως ότι ένας φόρος πρέπει να χρησιμοποιείται κατά κανόνα (όπως και στην προκειμένη περίπτωση) για συγκεκριμένο σκοπό, επιβάλλεται πάντοτε να εξετασθεί (βλ. σημεία 63 και 64 των παρουσών προτάσεων), αν το προϊόν του φόρου χρησιμοποιείται κατά τρόπο που δεν δημιουργεί αμφιβολίες υπό το πρίσμα του δικαίου των ενισχύσεων⁸. Ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί, κατά συνέπεια, να έχει και αυτός συμφέρον ως προς τον έλεγχο του φόρου αυτού. Επομένως, η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως είναι παραδεκτή.

B. Επί του περιορισμού των θεμελιωδών ελευθεριών

24. Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί αν η ελευθερία εγκαταστάσεως αποκλείει φόρο όπως ο IGEC. Συνεπώς, πρέπει να κριθεί κατά πόσον (1) υφίσταται περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως ο οποίος (2) δεν δικαιολογείται.

⁶ Αποφάσεις της 8ης Μαΐου 2013, Libert κ.λπ. (C-197/11 και C-203/11, EU:C:2013:288, σκέψη 35), και της 15ης Νοεμβρίου 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, σκέψη 51).

⁷ Αποφάσεις της 20ής Σεπτεμβρίου 2001, Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, σκέψη 80 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), της 27ης Οκτωβρίου 2005, Distribution Casino France κ.λπ. (C-266/04 έως C-270/04, C-276/04 και C-321/04 έως C-325/04, EU:C:2005:657, σκέψεις 42 επ.), της 15ης Ιουνίου 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 και C-41/05, EU:C:2006:403, σκέψεις 43 επ.), και της 6ης Οκτωβρίου 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, σκέψη 21).

⁸ Επί της σημασίας του συγκεκριμένου ζητήματος, βλ., ενδεικτικώς, απόφαση της 27ης Οκτωβρίου 2005, Distribution Casino France κ.λπ. (C-266/04 έως C-270/04, C-276/04 και C-321/04 έως C-325/04, EU:C:2005:657, σκέψεις 37 και 45 επ.).

25. Σημείο αναφοράς αποτελεί ο τρόπος λειτουργίας του IGEC. Η γενεσιουργός αιτία του φόρου συνίσταται στην ύπαρξη μεγάλου μεμονωμένου εμπορικού καταστήματος. Τέτοια καταστήματα είναι εκείνα που διαθέτουν επιφάνεια πωλήσεως ίση ή μεγαλύτερη των 2 500 m². Κάθε τετραγωνικό μέτρο της επιφάνειας πωλήσεως πέραν της απαλλασσόμενης επιφάνειας των 2 499 m², την οποία ορίζει το άρθρο 7 του νόμου 16/2000, επιβαρύνεται φορολογικά με 17,429 ευρώ. Συνεπώς, μεμονωμένος έμπορος, ο οποίος θα εκμεταλλευόταν επιφάνεια 2 500 m² –χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι επιφάνειες αποθηκείσεως και σταθμεύσεως που πρέπει να συνυπολογίζονται κατά ορισμένο ποσοστό– θα επιβαρυνόταν με φόρο για 1 m².

26. Η επιφάνεια αυτή μεταβάλλεται βάσει συγκεκριμένου συντελεστή ο οποίος αυξάνεται ανάλογα με το μέγεθος της επιφάνειας (μέχρι τα 10 000 m²). Τούτο συνεπάγεται, επομένως, ένα προοδευτικό αποτέλεσμα του φόρου. Όσον αφορά μεγάλα εμπορικά καταστήματα συγκεκριμένης φύσεως ισχύουν επίσης μειώσεις του φόρου και απαλλαγές από τον φόρο. Κατ' αποτέλεσμα, τα μεγαλύτερα εμπορικά καταστήματα φέρουν, τόσο με απόλυτους αριθμούς όσο και αναλογικά, υψηλότερη φορολογική επιβάρυνση από τα μεμονωμένα εμπορικά καταστήματα μικρότερης επιφάνειας, ενώ σε όλα τα εμπορικά καταστήματα παρέχεται απαλλαγή για επιφάνεια 2 499 m².

1. Ο περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως

27. Κατά το άρθρο 49 ΣΛΕΕ σε συνδυασμό με το άρθρο 54 ΣΛΕΕ, η ελευθερία εγκαταστάσεως περιλαμβάνει την ανάληψη και την άσκηση μη μισθωτών δραστηριοτήτων από υπηκόους κράτους μέλους στο έδαφος άλλου κράτους μέλους⁹. Ως περιορισμοί στην ελευθερία εγκαταστάσεως νοούνται, κατά πάγια νομολογία, όλα τα μέτρα τα οποία απαγορεύουν, παρεμποδίζουν ή καθιστούν λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ελευθερίας αυτής¹⁰.

28. Τούτο ισχύει *per se* στην περίπτωση φόρων και επιβαρύνσεων. Φρονώ¹¹, συνεπώς, ότι κατά την εξέταση των θεμελιωδών ελευθεριών σε σχέση με τέτοιες επιβαρύνσεις κρίσιμο είναι αν η διασυννοριακή κατάσταση τυγχάνει δυσμενούς μεταχειρίσεως έναντι της εσωτερικής καταστάσεως¹².

α) Απουσία περιορισμού που εισάγει διάκριση

29. Ωστόσο, στην υπό κρίση περίπτωση δεν υφίσταται *διαφορετική* μεταχείριση. Όσον αφορά την επιφάνεια πωλήσεως από 1 m² έως 2 499 m², το άρθρο 7, στοιχείο α, του νόμου 16/2000 δεν προβλέπει καμία διαφορετική μεταχείριση μεταξύ μικρών και μεγάλων, ημεδαπών και αλλοδαπών εμπορικών καταστημάτων. Όλα τα εμπορικά καταστήματα απαλλάσσονται από τον φόρο για αυτήν την επιφάνεια πωλήσεως. Το συγκεκριμένο όριο λειτουργεί εν προκειμένω ως βασικό αφορολόγητο ποσό προς όφελος όλων των μεμονωμένων εμπόρων. Τα μικρότερα εμπορικά καταστήματα (με επιφάνεια πωλήσεως μικρότερη των 2 500 m²) δεν υπόκεινται στον φόρο, ενώ τα μεγαλύτερα υπόκεινται μεν στον εν λόγω φόρο, αλλά απαλλάσσονται για τα 2 499 m² της επιφάνειας πωλήσεως. Δεδομένου ότι αυτό το «βασικό αφορολόγητο ποσό» ισχύει τόσο για μεγάλα όσο και για μικρά εμπορικά καταστήματα, δεν υφίσταται συναφώς δυσμενής μεταχείριση οποιουδήποτε εμπορικού καταστήματος. Ως εκ τούτου, αποκλείεται η προσβολή της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

⁹ Αποφάσεις της 11ης Μαρτίου 2004, *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138, σκέψη 40 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), της 13ης Δεκεμβρίου 2005, *SEVIC Systems* (C-411/03, EU:C:2005:762, σκέψη 18), και της 21ης Ιανουαρίου 2010, *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, σκέψη 38).

¹⁰ Αποφάσεις της 29ης Νοεμβρίου 2011, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 36), της 21ης Μαΐου 2015, *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, σκέψη 34), και της 16ης Απριλίου 2015, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-591/13, EU:C:2015:230, σκέψη 56 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

¹¹ Βλ. προτάσεις μου επί των υποθέσεων C (C-122/15, EU:C:2016:65, σημείο 66), X (C-498/10, EU:C:2011:870, σημεία 28 και 29), *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, σημεία 83 και 84), καθώς και X (C-686/13, EU:C:2015:31, σημείο 40).

¹² Βλ., επίσης, απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2007, *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, σκέψεις 51 και 53), διάταξη της 4ης Ιουνίου 2009, *KBC-bank* (C-439/07 και C-499/07, EU:C:2009:339, σκέψη 80), και απόφαση της 14ης Απριλίου 2016, *Sparkasse Allgäu* (C-522/14, EU:C:2016:253, σκέψη 29).

30. Μόνον αν ακολουθηθεί διαφορετική προσέγγιση θα μπορούσε να τεθεί το ζήτημα αν η εξαίρεση των μικρών εμπορικών καταστημάτων με βάση τους κανόνες επιβολής του εξεταζόμενου φόρου συνιστά εμφανή ή συγκεκριμένη διάκριση.

β) Επικουρικός: εμφανής ή συγκεκριμένη διάκριση αλλοδαπών επιχειρήσεων

31. Εν προκειμένω, δεν διαπιστώνεται εμφανής διάκριση σε βάρος αλλοδαπών επιχειρήσεων. Αντιθέτως, κάθε κάτοχος «μεμονωμένου μεγάλου εμπορικού καταστήματος» υπόκειται στον φόρο αυτόν για την επιφάνεια πωλήσεως που υπερβαίνει το όριο των 2 499 m² (άρθρο 4 του νόμου 16/2000). Όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο¹³, το γεγονός ότι οι αλλοδαποί επενδυτές προτιμούν να ιδρύουν μεγαλύτερα καταστήματα, προκειμένου να επιτυγχάνουν εξοικονόμηση πόρων της κλίμακας που είναι αναγκαία για την επιτυχή διεξόδηση σε νέο έδαφος, αφορά την είσοδο σε νέα αγορά και όχι την «εθνικότητα» του επιχειρηματία¹⁴.

32. Ωστόσο, απαγορεύεται και κάθε μορφή συγκεκριμένης διακρίσεως, η οποία, μέσω της εφαρμογής άλλων διακριτικών κριτηρίων, καταλήγει στην πράξη στο ίδιο αποτέλεσμα¹⁵ (καλούμενη συγκεκριμένη ή έμμεση διάκριση).

33. Με την απόφαση *Hervis Sport*, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι σε περίπτωση κατά την οποία ο υπολογισμός του φόρου εξαρτάται από το ύψος του κύκλου εργασιών επιχειρήσεως, ενδέχεται, υπό συγκεκριμένες συνθήκες, να προκύψει στην πράξη δυσμενής μεταχείριση επιχειρήσεων με έδρα σε άλλα κράτη μέλη¹⁶. Συγκεκριμένα, η υπόθεση αφορούσε ειδικό φόρο για επιχειρήσεις λιανικού εμπορίου ο οποίος είχε έντονα προοδευτικό συντελεστή αναλόγως του κύκλου εργασιών. Επιπλέον, η κατάταξη στο αντίστοιχο φορολογικό κλιμάκιο για τις επιχειρήσεις που ανήκαν σε όμιλο δεν στηριζόταν στον κύκλο εργασιών της μεμονωμένης επιχειρήσεως, αλλά στον ενοποιημένο κύκλο εργασιών. Το Δικαστήριο έκρινε ότι μπορεί να υφίσταται έμμεση διάκριση, εάν οι περισσότερες επιχειρήσεις για τις οποίες εφαρμόζεται η έντονα προοδευτική κλίμακα του φόρου λόγω του υψηλού κύκλου εργασιών τους, ανήκουν σε όμιλο συνδεδεμένο με άλλο κράτος μέλος¹⁷.

1) Δεν αρκεί μόνο να θίγονται κυρίως αλλοδαπές επιχειρήσεις

34. Η υπό κρίση περίπτωση όμως δεν είναι συγκρίσιμη με την προαναφερθείσα. Ο IGEC δεν έχει έντονα προοδευτική κλίμακα ούτε συνυπολογίζονται τα αποτελέσματα των ομίλων. Αντιθέτως, είναι κρίσιμο, επί τόπου, το μέγεθος της εκάστοτε επιφάνειας πωλήσεως.

35. Συναφώς, εκτιμώ ότι δεν αρκεί μόνο να θίγονται κυρίως οι αλλοδαπές επιχειρήσεις –όπως υποστηρίζει η Επιτροπή και η ANGED– για να γίνει δεκτή η ύπαρξη συγκεκριμένης διακρίσεως στο πεδίο των θεμελιωδών ελευθεριών¹⁸. Τούτο θα είχε ως αποτέλεσμα, παραδείγματος χάριν, να απαγορεύεται σε κράτος μέλος η θέσπιση φόρου επιχειρήσεων, εάν στο κράτος μέλος

13 Απόφαση της 24ης Μαρτίου 2011, Επιτροπή κατά Ισπανίας (C-400/08, EU:C:2011:172).

14 Απόφαση της 24ης Μαρτίου 2011, Επιτροπή κατά Ισπανίας (C-400/08, EU:C:2011:172, σκέψη 61).

15 Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 5ης Δεκεμβρίου 1989, Επιτροπή κατά Ιταλίας (C-3/88, EU:C:1989:606, σκέψη 8), της 13ης Ιουλίου 1993, *Commerzbank* (C-330/91, EU:C:1993:303, σκέψη 14), της 14ης Φεβρουαρίου 1995, *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, σκέψη 26), της 8ης Ιουλίου 1999, *Baxter κ.λπ.* (C-254/97, EU:C:1999:368, σκέψη 10), της 25ης Ιανουαρίου 2007, *Meindl* (C-329/05, EU:C:2007:57, σκέψη 21), της 18ης Μαρτίου 2010, *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148, σκέψη 37), της 1ης Ιουνίου 2010, *Blanco Pérez και Chao Gómez* (C-570/07 και C-571/07, EU:C:2010:300, σκέψεις 117 και 118), της 5ης Φεβρουαρίου 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, σκέψη 30), και της 8ης Ιουνίου 2017, *Van der Weegen κ.λπ.* (C-580/15, EU:C:2017:429, σκέψη 33): βλ., επίσης, προτάσεις μου επί της υποθέσεως *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, σημείο 34).

16 Απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, σκέψη 39).

17 Απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, σκέψεις 39 επ.).

18 Βλ., συναφώς, προτάσεις μου επί της υποθέσεως *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, σημείο 41).

δραστηριοποιούνται, βάσει της ιστορικής εξελίξεως, αλλοδαπές επιχειρήσεις σε ποσοστό ανώτερο του 50%. Επομένως, αυτό καθαυτό το γεγονός και μόνον ότι –κατά το μάλλον ή ήττον τυχαία– τα πρόσωπα τα οποία θίγονται από τη θέσπιση φόρου προέρχονται σε μεγάλο βαθμό ή ως επί το πλείστον από άλλα κράτη μέλη δεν συνεπάγεται ότι υφίσταται συγκεκαλυμμένη διάκριση.

2) Προϋποθέσεις για την ύπαρξη συγκεκαλυμμένης διακρίσεως

36. Επιβάλλεται, συνεπώς, να διευκρινισθούν οι ακριβείς προϋποθέσεις για την ύπαρξη συγκεκαλυμμένης διακρίσεως. Στο πλαίσιο αυτό τίθεται, αφενός, το ζήτημα πόσο έντονη πρέπει να είναι η σχέση μεταξύ του επιλεγέντος κριτηρίου διαφοροποίησης και του τόπου της έδρας μιας εταιρίας, προκειμένου να μπορεί να στοιχειοθετηθεί διακριτική μεταχείριση βάσει του τόπου της έδρας. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει, μέχρι σήμερα, είτε ότι απαιτείται το κριτήριο διαφοροποίησης να ταυτίζεται με την έδρα στις περισσότερες περιπτώσεις¹⁹ είτε ότι αρκεί η πλειονότητα των θιγόμενων φορολογούμενων να εδρεύουν στην αλλοδαπή²⁰ ή κάνει λόγο για απλό κίνδυνο δυσμενούς μεταχειρίσεως²¹. Το μόνο βέβαιο πάντως μέχρι στιγμής είναι ότι δεν απαιτείται πλήρης ταύτιση του κριτηρίου με τον τόπο της έδρας της εταιρίας²².

37. Αφετέρου, η αβεβαιότητα δεν αφορά μόνον την ένταση της σχέσεως που απαιτείται κατά τη νομολογία, αλλά και το αν η σχέση αυτή πρέπει να υφίσταται τυπικά²³ ή να προκύπτει από τη φύση του κριτηρίου διαφοροποίησης, όπως υποδηλώνεται σε αρκετές αποφάσεις²⁴, ή αν μπορεί να στηριχθεί σε μάλλον τυχαίες πραγματικές περιστάσεις²⁵.

38. Φρονώ ότι για τη διαπίστωση συγκεκαλυμμένης διακρίσεως στο πλαίσιο του φορολογικού δικαίου απαιτούνται αυστηρότερες προϋποθέσεις. Δηλαδή, πρέπει να καλύπτονται μόνον περιπτώσεις οι οποίες τυπικά δεν αποτελούν διάκριση, έχουν όμως τα ίδια αποτελέσματα²⁶. Συναφώς, κατά την εκτίμησή μου, ρύθμιση η οποία εισάγει συγκεκαλυμμένη διάκριση πρέπει, ως εκ της φύσεώς της²⁷ ή στη συντριπτική πλειονότητα των περιπτώσεων, να θίγει ιδίως αλλοδαπές επιχειρήσεις, όπως πιθανώς συνέβαινε στην υπόθεση *Hervis Sport*²⁸.

19 Βλ. αποφάσεις της 7ης Ιουλίου 1988, *Stanton και L'Étoile* 1905 (143/87, EU:C:1988:378, σκέψη 9), της 13ης Ιουλίου 1993, *Commerzbank* (C-330/91, EU:C:1993:303, σκέψη 15), της 8ης Ιουλίου 1999, *Baxter κ.λπ.* (C-254/97, EU:C:1999:368, σκέψη 13), της 22ας Μαρτίου 2007, *Talotta* (C-383/05, EU:C:2007:181, σκέψη 32)· βλ. και αποφάσεις της 3ης Μαρτίου 1988, *Bergandi* (252/86, EU:C:1988:112, σκέψη 28), σχετικά με το άρθρο 95 ΕΟΚ, της 26ης Οκτωβρίου 2010, *Schmelz* (C-97/09, EU:C:2010:632, σκέψη 48), σχετικά με την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, και της 5ης Φεβρουαρίου 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, σκέψεις 39 επ.).

20 Βλ. απόφαση της 1ης Ιουνίου 2010, *Blanco Pérez και Chao Gómez* (C-570/07 και C-571/07, EU:C:2010:300, σκέψη 119).

21 Βλ. αποφάσεις της 22ας Μαρτίου 2007, *Talotta* (C-383/05, EU:C:2007:181, σκέψη 32), καθώς και της 1ης Ιουνίου 2010, *Blanco Pérez και Chao Gómez* (C-570/07 και C-571/07, EU:C:2010:300, σκέψη 119)· βλ., επίσης, απόφαση της 8ης Μαΐου 1990, *Biehl* (C-175/88, EU:C:1990:186, σκέψη 14), σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων.

22 Βλ., συναφώς, απόφαση της 28ης Ιουνίου 2012, *Erny* (C-172/11, EU:C:2012:399, σκέψη 41), σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων.

23 Βλ. αποφάσεις της 8ης Ιουλίου 1999, *Baxter κ.λπ.* (C-254/97, EU:C:1999:368, σκέψη 13).

24 Βλ. αποφάσεις της 8ης Ιουλίου 1999, *Baxter κ.λπ.* (C-254/97, EU:C:1999:368, σκέψη 13), της 10ης Σεπτεμβρίου 2009, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-269/07, EU:C:2009:527, σκέψη 54), της 1ης Ιουνίου 2010, *Blanco Pérez και Chao Gómez* (C-570/07 και C-571/07, EU:C:2010:300, σκέψη 119), της 28ης Ιουνίου 2012, *Erny* (C-172/11, EU:C:2012:399, σκέψη 41), της 5ης Δεκεμβρίου 2013, *Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs* (C-514/12, EU:C:2013:799, σκέψη 26), και της 2ας Μαρτίου 2017, *Eschenbrenner* (C-496/15, EU:C:2017:152, σκέψη 36).

25 Βλ. απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 1989, Επιτροπή κατά Ιταλίας (C-3/88, EU:C:1989:606, σκέψη 9)· βλ., επίσης, απόφαση της 9ης Μαΐου 1985, *Humblot* (112/84, EU:C:1985:185, σκέψη 14), σχετικά με το άρθρο 95 ΕΟΚ.

26 Βλ., συναφώς, προτάσεις μου επί της υποθέσεως *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, σημείο 40).

27 Ομοίως, σε σχέση με το πεδίο εφαρμογής της ελευθερίας εγκαταστάσεως, απόφαση της 1ης Ιουνίου 2010, *Blanco Pérez και Chao Gómez* (C-570/07 και C-571/07, EU:C:2010:300, σκέψη 119).

28 Απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), και προτάσεις μου επί της υποθέσεως *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, σημεία 37 επ.).

39. Τούτο όμως δεν μπορεί να γίνει δεκτό όσον αφορά τη σύνδεση με ορισμένη επιφάνεια πωλήσεως της οποίας το όριο συνεπάγεται απλώς ότι κατά τη διάρκεια ενός έτους (επί εξεταζομένης περιόδου 15 ετών) στην Καταλονία, με βάση έγγραφο της Επιτροπής του έτους 2004, η εκμετάλλευση του 61,5 % περίπου των θιγόμενων εμπορικών καταστημάτων ανήκε σε επιχειρήσεις οι οποίες προέρχονταν από άλλα κράτη μέλη (ή είχαν εταίρους από άλλα κράτη μέλη).

40. Επιπλέον, δεν είναι σαφής ο τρόπος κατά τον οποίο προσδιορίστηκε η «προέλευση» των επιχειρήσεων αυτών²⁹. Ιδίως στο φορολογικό δίκαιο, η προέλευση επιχειρήσεως προσδιορίζεται, καταρχήν, βάσει της έδρας της, υπό την έννοια της εγκαταστάσεως, και όχι με γνώμονα την ιθαγένεια των εταίρων. Δεδομένου ότι η ANGED είναι *εθνική* ένωση μεγάλων επιχειρήσεων διανομής στην Ισπανία, τα μέλη της θα μπορούσαν να θεωρηθούν ως ισπανικές επιχειρήσεις. Το ίδιο θα ίσχυε, ακόμη και αν ως κριτήριο θεωρούνταν οι εταίροι μιας εταιρίας. Συναφώς, από τα στοιχεία που προσκόμισε η ANGED προκύπτει ότι «μόνο» το 52,03 % των συνολικών εσόδων από την είσπραξη του φόρου προέρχεται από επιχειρήσεις άλλων κρατών μελών και ότι το μερίδιό τους επί της συνολικής «φορολογητέας» επιφάνειας πωλήσεως ανέρχεται «μόνο» σε 46,77 %. Από όλα αυτά δεν συνάγεται ότι, εν προκειμένω, οι επιχειρήσεις από άλλα κράτη μέλη τυγχάνουν στην πράξη, κατά κύριο λόγο ή σε διαρθρωτική βάση, δυσμενέστερης μεταχειρίσεως σε σχέση με τις ισπανικές επιχειρήσεις.

2. Επικουρικός: δικαιολόγηση

41. Πάντως, εάν γίνει δεκτή η ύπαρξη συγκεκριμένης διακρίσεως, παρά τις ανωτέρω επισημάνσεις, θα πρέπει να εξετασθεί κατά πόσον η διάκριση αυτή είναι δικαιολογημένη. Η εν λόγω εξέταση όμως θα αφορά μόνον την εξαίρεση των μικρότερων εμπορικών καταστημάτων. Συγκεκριμένα, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δεν προκύπτει ότι από τις απαλλαγές και μειώσεις φόρου στο πλαίσιο του IGEC (άρθρα 5 και 8 του νόμου 16/2000) ωφελούνται ως επί το πλείστον ημεδαπές επιχειρήσεις.

42. Περιορισμός των θεμελιωδών ελευθεριών μπορεί να δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, εφόσον είναι πρόσφορος για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και δεν υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο³⁰.

α) Οι επιτακτικοί λόγοι γενικού συμφέροντος

43. Ο IGEC σκοπεί στην προστασία της χωροταξίας και του περιβάλλοντος (βλ. σημείο 6 των παρουσών προτάσεων). Συναφώς, τα εμπορικά καταστήματα πρέπει να συμμετάσχουν στο κόστος των αρνητικών εξωτερικών συνεπειών τις οποίες προκαλούν σε δυσανάλογο βαθμό (παραδείγματος χάριν, κόστος υποδομής), διότι δεν επιβαρύνονται σε αντίστοιχη έκταση με το κόστος αυτό. Οι σκοποί χωροταξικού σχεδιασμού³¹ και η προστασία του περιβάλλοντος³² αναγνωρίζονται ως δικαιολογητικοί λόγοι στη νομολογία του Δικαστηρίου.

44. Επιπλέον, επιβάλλεται να ληφθεί υπόψη και να περιορισθεί μέσω του φόρου η ιδιαίτερη οικονομική ισχύς η οποία συνδέεται άμεσα με τη χρήση μεγάλων επιφανειών πωλήσεως. Κατ' αυτόν τον τρόπο, επιδιώκεται να μετριασθεί κάπως και το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα που οφείλεται στο μέγεθος της επιφάνειας πωλήσεως σε σύγκριση με μικρότερα εμπορικά καταστήματα. Κατά την εκτίμησή μου, το Δικαστήριο δεν κλήθηκε μέχρι σήμερα να αποφανθεί αν η διαφορετική οικονομική

29 Βλ., επίσης, απόφαση της 24ης Μαρτίου 2011, Επιτροπή κατά Ισπανίας (C-400/08, EU:C:2011:172, σκέψη 60), όπου ο «έλεγχος» και το «μετοχολόγιο» θεωρήθηκαν πιο κρίσιμα από την έδρα των εταίρων.

30 Αποφάσεις της 5ης Οκτωβρίου 2004, CaixaBank France (C-442/02, EU:C:2004:586, σκέψη 17), της 24ης Μαρτίου 2011, Επιτροπή κατά Ισπανίας (C-400/08, EU:C:2011:172, σκέψη 73), και της 5ης Φεβρουαρίου 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, σκέψη 42).

31 Αποφάσεις της 1ης Οκτωβρίου 2009, Woningstichting Sint Servatius (C-567/07, EU:C:2009:593, σκέψη 29), και της 24ης Μαρτίου 2011, Επιτροπή κατά Ισπανίας (C-400/08, EU:C:2011:172, σκέψη 74).

32 Αποφάσεις της 11ης Μαρτίου 2010, Attanasio Group (C-384/08, EU:C:2010:133, σκέψη 50), και της 24ης Μαρτίου 2011, Επιτροπή κατά Ισπανίας (C-400/08, EU:C:2011:172, σκέψη 74).

ισχύς (επομένως και η διαφορετική δυνατότητα αναλήψεως οικονομικών βαρών) μπορεί, επίσης, να θεωρηθεί ως δικαιολογητικός λόγος για τον περιορισμό θεμελιώδους ελευθερίας. Δεν αποκλείω όμως το ενδεχόμενο η διαφορετική οικονομική ισχύς να μπορούσε να δικαιολογήσει διαφορετική φορολογική μεταχείριση, όπως συμβαίνει, παραδείγματος χάριν, με την εφαρμογή προοδευτικής κλίμακας³³.

β) Η συμφωνία του περιορισμού προς την αρχή της αναλογικότητας

45. Περαιτέρω, ο περιορισμός πρέπει να είναι κατάλληλος να εξασφαλίσει την επίτευξη του σκοπού και δεν επιτρέπεται να υπερβαίνει το μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού –εν προκειμένω, για την αντιστάθμιση των επιπτώσεων στο έδαφος και στο περιβάλλον που μπορεί να προκαλέσει η εγκατάσταση μεγάλων εμπορικών καταστημάτων³⁴.

1) Η καταλληλότητα του φόρου

46. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, εθνική νομοθετική ρύθμιση είναι κατάλληλη να εξασφαλίσει την επίτευξη του προβαλλόμενου σκοπού μόνον εφόσον εξυπηρετεί πράγματι την επίτευξη του κατά τρόπο συνεπή και συστηματικό³⁵.

47. Στο πλαίσιο αυτό, ο νομοθέτης της Ένωσης διαθέτει ευρεία διακριτική ευχέρεια σε τομείς στους οποίους καλείται να προβεί σε επιλογές πολιτικής, οικονομικής και κοινωνικής φύσεως, καθώς και να πραγματοποιήσει σύνθετες εκτιμήσεις. Κατά συνέπεια, ζήτημα νομιμότητας ενός μέτρου το οποίο λαμβάνεται σε τέτοιον τομέα μπορεί να τεθεί μόνον εφόσον το εν λόγω μέτρο είναι προδήλως ακατάλληλο προς επίτευξη του σκοπού που επιδιώκουν τα αρμόδια όργανα³⁶.

48. Επιπλέον, το Δικαστήριο σέβεται και τη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών κατά τη θέσπιση γενικής νομοθεσίας³⁷. Από τον φορολογικό νομοθέτη απαιτούνται ιδίως επιλογές πολιτικής, οικονομικής και κοινωνικής φύσεως. Επίσης³⁸ καλείται να προβεί σε σύνθετες εκτιμήσεις. Ελλείψει κοινοτικής εναρμονίσεως, ο εθνικός νομοθέτης διαθέτει σε κάποιο βαθμό διακριτική ευχέρεια στον τομέα του φορολογικού δικαίου κατά τον καθορισμό φόρου επιβαλλόμενου στα εμπορικά καταστήματα. Συνεπώς, για την τήρηση της απαιτήσεως συνοχής, αρκεί να μην είναι ο IGEC προδήλως ακατάλληλος για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού.

49. Ο IGEC επιβαρύνει εμπορικά καταστήματα με ιδιαίτερα μεγάλη επιφάνεια πωλήσεως. Τούτο στηρίζεται προφανώς στην παραδοχή ότι η μεγαλύτερη επιφάνεια πωλήσεως αυξάνει τη ροή πελατών και προμηθευτών. Είναι εύλογο ότι αυτή η αυξημένη ροή πελατών και προμηθευτών μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα περισσότερο θόρυβο και εκπομπές αερίων και, ως εκ τούτου, μεγαλύτερη επιβάρυνση του

33 Βλ., συναφώς, και προτάσεις μου επί της υποθέσεως Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, σημεία 59 επ.).

34 Απόφασεις της 13ης Δεκεμβρίου 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, σκέψη 35), της 13ης Δεκεμβρίου 2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, σκέψη 23), της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, σκέψη 47), της 15ης Μαΐου 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, σκέψη 27), της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 42), και της 17ης Ιουλίου 2014, Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψη 25).

35 Απόφασεις της 17ης Νοεμβρίου 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, σκέψη 42), της 12ης Ιουλίου 2012, HIT και HIT LARIX (C-176/11, EU:C:2012:454, σκέψη 22 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), και της 11ης Ιουνίου 2015, Berlington Hungary κ.λπ. (C-98/14, EU:C:2015:386, σκέψη 64).

36 Απόφασεις της 10ης Δεκεμβρίου 2002, British American Tobacco (Investments) και Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, σκέψη 123 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), και της 4ης Μαΐου 2016, Πολωνία κατά Κοινοβουλίου και Συμβουλίου (C-358/14, EU:C:2016:323, σκέψη 79).

37 Απόφαση της 24ης Μαρτίου 1994, Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, σκέψη 61), της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, Läära κ.λπ. (C-124/97, EU:C:1999:435, σκέψεις 14 και 15), και της 6ης Νοεμβρίου 2003, Gambelli κ.λπ. (C-243/01, EU:C:2003:597, σκέψη 63), όλες σε σχέση με τα τυχερά παίγνια: της 5ης Μαρτίου 1996, Brasserie du pêcheur και Factortame (C-46/93 και C-48/93, EU:C:1996:79, σκέψεις 48 επ.), σχετικά με τη νομοθεσία περί τροφίμων.

38 Σχετικά με το παρεμφερές κριτήριο εκτιμήσεως της δράσεως των οργάνων της Ένωσης και των κρατών μελών, βλ. και απόφαση της 5ης Μαρτίου 1996, Brasserie du pêcheur και Factortame (C-46/93 και C-48/93, EU:C:1996:79, σκέψη 47).

περιβάλλοντος. Επομένως, νόμος ο οποίος επιβαρύνει περισσότερο, μέσω της επιβολής φόρου, τα εμπορικά καταστήματα που παράγουν περισσότερο θόρυβο και εκπομπές αερίων είναι προφανώς κατάλληλος να δημιουργήσει κίνητρο υπέρ της εκμεταλλεύσεως μικρότερων εμπορικών καταστημάτων τα οποία προκαλούν –το καθένα– λιγότερες εκπομπές.

50. Αυτό συνάδει και με την αντίληψη μιας πιο λογικής και δίκαιης κατανομής του περιορισμένου χώρου, δεδομένου ότι οι μικρότερες επιχειρήσεις μπορούν να ενταχθούν ευχερέστερα στον χωροταξικό σχεδιασμό. Υπό αυτό το πρίσμα, ο νόμος είναι επίσης κατάλληλος για την εξυπηρέτηση της προστασίας του περιβάλλοντος και την επίτευξη χωροταξικών σκοπών κατά τρόπο συνεπή και συστηματικό³⁹.

51. Συναφώς, δεν αποτελεί πρόβλημα το ότι ο IGEC δεν διακρίνει μεταξύ της εγκαταστάσεως εμπορικού καταστήματος σε αστική και αγροτική περιοχή. Ανεξαρτήτως της θέσεώς τους, τα μεγάλα εμπορικά καταστήματα προκαλούν αυξημένη ροή πελατών και προμηθευτών σε σύγκριση με τα μικρότερα εμπορικά καταστήματα. Το ίδιο ισχύει και για την εξαίρεση συλλογικών εμπορικών καταστημάτων των οποίων τα μεμονωμένα εμπορικά καταστήματα δεν υπερβαίνουν το προβλεπόμενο όριο. Κατ' αυτόν τον τρόπο, ο φόρος δεν καθίσταται ακατάλληλος, αλλά λαμβάνει υπόψη τη διαφορετική οργανωτική μορφή μεταξύ, αφενός, περισσότερων μικρών εμπορικών καταστημάτων και, αφετέρου, ενός μεγάλου εμπορικού καταστήματος.

52. Η διαφοροποίηση μεταξύ μεμονωμένων και συλλογικών εμπορικών καταστημάτων και η απουσία διαφοροποίησης μεταξύ καταστημάτων σε αστικές και αγροτικές περιοχές μαρτυρούν απλώς ότι ο φόρος θα μπορούσε ενδεχομένως, βάσει περιβαλλοντικών δεδομένων, να διαμορφωθεί ακόμη καλύτερα, ώστε να επιτυγχάνει με μεγαλύτερη ακρίβεια τους επιδιωκόμενους σκοπούς. Τούτο όμως δεν σημαίνει ότι ο εξεταζόμενος φόρος είναι προδήλως ακατάλληλος για την επίτευξη των προαναφερθέντων σκοπών.

2) Ο αναγκαίος χαρακτήρας του φόρου

53. Κατά συνέπεια, επιβάλλεται να διευκρινισθεί αν ο φόρος –ο οποίος συνδέεται με την επιφάνεια πώλησεως των 2 500 m²– είναι και αναγκαίος για την επίτευξη των επιδιωκόμενων σκοπών.

54. Όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, κατά την εξέταση του αναγκαίου χαρακτήρα στο πλαίσιο της αναλογικότητας, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ότι όταν υφίσταται δυνατότητα επιλογής μεταξύ περισσότερων του ενός κατάλληλων μέτρων πρέπει να επιλέγεται το λιγότερο επαχθές και ότι τα μειονεκτήματα που προκαλούνται δεν πρέπει να είναι υπέρμετρα σε σχέση με τους επιδιωκόμενους σκοπούς⁴⁰.

55. Συναφώς, υπενθυμίζεται επίσης ότι απόκειται στο κράτος μέλος που επικαλείται επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος, προκειμένου να δικαιολογήσει περιορισμό μιας θεμελιώδους ελευθερίας, να αποδείξει ότι η ρύθμισή του είναι κατάλληλη και αναγκαία για την επίτευξη του θεμιτού επιδιωκόμενου σκοπού. Ωστόσο, αυτό το βάρος αποδείξεως δεν φθάνει μέχρι του σημείου να απαιτείται από το κράτος μέλος αυτό να αποδείξει τεκμηριωμένα –ακόμη και στο πλαίσιο διαδικασίας λόγω παραβάσεως– ότι κανένα άλλο πιθανό μέτρο δεν καθιστά δυνατή την επίτευξη του εν λόγω σκοπού υπό τους ίδιους όρους⁴¹. Αυτή η προσέγγιση ισχύει κατά μείζονα λόγο όσον αφορά τη διαδικασία εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως.

39 Ομοίως, σε σχέση με παρόμοιο νόμο, και η απόφαση της 24ης Μαρτίου 2011, Επιτροπή κατά Ισπανίας (C-400/08, EU:C:2011:172, σκέψη 80).

40 Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 11ης Ιουλίου 1989, Schröder HS Kraftfutter (265/87, EU:C:1989:303, σκέψη 21), της 8ης Ιουλίου 2010, Afton Chemical (C-343/09, EU:C:2010:419, σκέψη 45), της 22ας Ιανουαρίου 2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, σκέψη 50), της 15ης Φεβρουαρίου 2016, N. (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, σκέψη 54), της 4ης Μαΐου 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, σκέψη 48), και της 30ής Ιουνίου 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, σκέψη 33).

41 Βλ. αποφάσεις της 23ης Οκτωβρίου 1997, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (C-157/94, EU:C:1997:499, σκέψη 58), της 10ης Φεβρουαρίου 2009, Επιτροπή κατά Ιταλίας (C-110/05, EU:C:2009:66, σκέψη 66), και της 24ης Μαρτίου 2011, Επιτροπή κατά Ισπανίας (C-400/08, EU:C:2011:172, σκέψη 75).

56. Η θέσπιση συγκεκριμένων ορίων έχει την ιδιαιτερότητα ότι μπορεί να εγείρει πάντοτε το ερώτημα γιατί δεν επιλέχθηκαν ως όριο στον νόμο, παραδείγματος χάριν, τα 2 000 m² ή τα 3 000 m², αντί των προβλεπόμενων 2 500 m². Εντούτοις, το ερώτημα αυτό αφορά εν γένει όλα τα όρια και φρονώ ότι μπορεί να απαντηθεί μόνον από τον νομοθέτη ο οποίος διαθέτει δημοκρατική νομιμοποίηση. Αντιθέτως προς την άποψη της Επιτροπής, ο νομοθέτης δεν οφείλει να αποδείξει εμπειρικά τον τρόπο με τον οποίο καθόρισε το όριο και δεν έχει σημασία αν το όριο αυτό είναι πειστικό ή «ορθό» κατά την εκτίμηση της Επιτροπής, εφόσον δεν είναι προδήλως εσφαλμένο. Το τελευταίο, πάντως, δεν διαπιστώνεται στην υπό κρίση περίπτωση.

57. Υψηλότερο όριο θα συνιστούσε ενδεχομένως ηπιότερο μέσο, αλλά δεν θα ήταν εξίσου αποτελεσματικό από τη σκοπιά του κράτους μέλους. Είναι προδήλως εύλογο ότι μεγαλύτερα εμπορικά καταστήματα δημιουργούν μεγαλύτερες προκλήσεις όσον αφορά τον χωροταξικό σχεδιασμό και την αντιμετώπιση περιβαλλοντικών ζητημάτων. Ομοίως, είναι εύλογο ότι το μεγαλύτερο μέγεθος των εμπορικών καταστημάτων υποδηλώνει μεγαλύτερο κύκλο εργασιών και, επομένως, μεγαλύτερη οικονομική ισχύ (ήτοι αυξημένη χρηματοοικονομική ικανότητα). Επίσης, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως προδήλως εσφαλμένη η εκτίμηση ότι τα μεγαλύτερα εμπορικά καταστήματα επωφελούνται της αστικής υποδομής σε σημαντικότερο βαθμό από τα μικρότερα εμπορικά καταστήματα. Επομένως, η επιφάνεια πωλήσεως των εμπορικών καταστημάτων αποτελεί κρίσιμο παράγοντα για την επίτευξη των σκοπών του νόμου.

58. Τέλος –αντιθέτως προς την άποψη της Επιτροπής και της ANGED– οι απαιτήσεις που απορρέουν από την πολεοδομική νομοθεσία που διέπει την ανέγερση εμπορικού καταστήματος δεν είναι εξίσου κατάλληλες να καταστήσουν τους υποκείμενους στον φόρο συμμετοχούς στην ανάληψη του οικονομικού κόστους των οφειλόμενων στα μεγάλα εμπορικά καταστήματα εξωτερικών παραγόντων, ούτε να παράσχουν οικονομικό κίνητρο υπέρ της δημιουργίας μικρότερων εμπορικών καταστημάτων.

3) Ο προσήκων χαρακτήρας του φόρου

59. Πέραν αυτού, οι περιορισμοί θεμελιώδους ελευθερίας πρέπει να είναι ανάλογοι προς τον επιδιωκόμενο σκοπό⁴². Τούτο επιτάσσει ο εκάστοτε περιορισμός και οι συνέπειές του να μην είναι υπέρμετρα σε σχέση με τους επιδιωκόμενους σκοπούς (οι οποίοι χρήζουν προστασίας)⁴³. Αυτό προϋποθέτει, εν τέλει, συγκεκριμένη στάθμιση συνεπειών, με συνεκτίμηση της αφηρημένης σημασίας του προστατευόμενου έννομου αγαθού (εν προκειμένω της προστασίας του περιβάλλοντος και της χωροταξίας) και του θιγόμενου έννομου αγαθού⁴⁴ (εν προκειμένω, υποθετικά, της ασκήσεως θεμελιώδους ελευθερίας).

60. Στην υπό κρίση υπόθεση, ο φόρος δεν είναι δυσανάλογος προς τους επιδιωκόμενους σκοπούς. Αφενός, η επιβάρυνση δεν είναι τόσο υψηλή, ώστε να καθιστά αδύνατη την άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας (καλούμενο ασφυκτικό αποτέλεσμα). Πιο συγκεκριμένα, τα πρώτα 2 499 m² δεν φορολογούνται καθόλου και ο φόρος εκπίπτει από τη βάση υπολογισμού του ισπανικού φόρου επί των κερδών, σύμφωνα με τις παρασχεθείσες από τις αρχές της Καταλονίας πληροφορίες. Αφετέρου, παρέχονται μειώσεις του φόρου όταν τα εμπορικά καταστήματα είναι προσβάσιμα με δύο ή περισσότερα μέσα μαζικής μεταφοράς (βλ. άρθρο 11 του νόμου 16/2000). Επιπλέον, η προστασία του περιβάλλοντος και ο χωροταξικός σχεδιασμός αποτελούν, για τη συμβίωση σε μια κοινωνία, έννομα

42 Αποφάσεις της 11ης Οκτωβρίου 2007, ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, σκέψη 82 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), και της 21ης Δεκεμβρίου 2011, Επιτροπή κατά Πολωνίας (C-271/09, EU:C:2011:855, σκέψη 58).

43 Αποφάσεις της 12ης Ιουλίου 2001, Jippes κ.λπ. (C-189/01, EU:C:2001:420, σκέψη 81), της 9ης Νοεμβρίου 2010, Volker und Markus Schecke και Eifert (C-92/09 und C-93/09, EU:C:2010:662, σκέψεις 76 επ.), της 22ας Ιανουαρίου 2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, σκέψη 50), και της 30ής Ιουνίου 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, σκέψη 33).

44 Ομοίως και απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2010, Volker und Markus Schecke και Eifert (C-92/09 και C-93/09, EU:C:2010:662, σκέψεις 76 επ.).

αγαθά υψηλής σημασίας και, στην περίπτωση της προστασίας του περιβάλλοντος (όπως ρητώς ορίζουν το άρθρο 11 ΣΛΕΕ, το άρθρο 3, παράγραφος 3, ΣΕΕ και το άρθρο 37 του Χάρτη), πολύ υψηλής σημασίας⁴⁵. Συνεπώς, ακόμη και αν διαπιστωνόταν (συγκεκριαλυμένος) περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως, αυτός θα ήταν, εν τέλει, δικαιολογημένος.

Γ. Επί της υπάρξεως ενισχύσεως

61. Σε σχέση με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να εξετασθεί κατά πόσον οι ρυθμίσεις του νόμου 16/2000 συνιστούν ασυμβίβαστη κατά το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ ενίσχυση.

1. Η επίκληση της υπάρξεως ενισχύσεως προς αποφυγή φορολογικής οφειλής

62. Κατ' αρχάς, επιβάλλεται να επισημανθεί, ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει επανειλημμένως ότι ο υποκείμενος σε φόρο δεν μπορεί να προβάλλει ότι η απαλλαγή της οποίας απολαύουν άλλες επιχειρήσεις συνιστά κρατική ενίσχυση, ώστε αυτός να απαλλαγεί από την υποχρέωση καταβολής του εν λόγω φόρου⁴⁶.

63. Ωστόσο, αυτό δεν θα ίσχυε αν ο φόρος και η προβλεπόμενη απαλλαγή αποτελούσαν *αναπόσπαστο μέρος ενός μέτρου ενισχύσεως*. Για να συμβεί αυτό πρέπει να υφίσταται οπωσδήποτε σχέση μεταξύ του φόρου και της ενισχύσεως βάσει της συναφούς εθνικής νομοθεσίας, υπό την έννοια ότι το προϊόν του φόρου πρέπει να προορίζεται απαραίτητα για τη χρηματοδότηση της ενισχύσεως και να επηρεάζει άμεσα το μέγεθος της ενισχύσεως και, κατά συνέπεια, την εκτίμηση περί του αν συμβιβάζεται η ενίσχυση αυτή με την κοινή αγορά⁴⁷.

64. Συναφώς, διαπιστώνεται –όπως επισήμανε και η Επιτροπή στην επιστολή της 2ας Οκτωβρίου 2003– ότι τα έσοδα από τον εν λόγω φόρο δεν διατίθενται για συγκεκριμένες ενισχύσεις σε εμπορικές επιχειρήσεις. Αντιθέτως, χρησιμοποιούνται για τη χρηματοδότηση υποδομών δημοτικού εξοπλισμού και εμπορικού πολεοδομικού σχεδιασμού, για την ανάπτυξη σχεδίων δράσεως και τονώσεως του εμπορίου και για την ανάπτυξη σχεδίων περιβαλλοντικών δράσεων. Επομένως, σύμφωνα και με τη διατυπωθείσα στην ως άνω επιστολή εκτίμηση της Επιτροπής, αποκλείεται το ενδεχόμενο να μπορούν τα εισπραττόμενα έσοδα να ευνοήσουν συγκεκριμένη επιχείρηση ή συγκεκριμένο κλάδο δραστηριότητας, καθόσον επιδιώκουν στόχο γενικού ενδιαφέροντος και ωφελούν το σύνολο της κοινωνίας.

65. Κατά συνέπεια, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι οι επιχειρήσεις που οφείλουν να καταβάλλουν τον εξεταζόμενο φόρο δεν μπορούν να επικαλεσθούν ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων τον παράνομο χαρακτήρα της παρεχόμενης «απαλλαγής από τον φόρο», προκειμένου να αποφύγουν την καταβολή του φόρου αυτού ή να επιτύχουν την επιστροφή του. Εάν δεν δύνανται να προβάλουν τέτοιον ισχυρισμό, παρέλκει κάθε άλλη εκτίμηση σχετικά με την ενδεχόμενη ύπαρξη ενισχύσεως. Σε τέτοια περίπτωση, αρμόδια να ελέγξει το παραδεκτό ενισχύσεως υπό τη μορφή εξαιρέσεως των μικρότερων εμπορικών καταστημάτων, στο πλαίσιο συνήθους διαδικασίας ελέγχου ενισχύσεως δυνάμει του άρθρου 108 ΣΛΕΕ, είναι μόνον η Επιτροπή.

45 Απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2008, British Aggregates κατά Επιτροπής (C-487/06 P, EU:C:2008:757, σκέψη 91).

46 Αποφάσεις της 20ής Σεπτεμβρίου 2001, Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, σκέψη 80), της 27ης Οκτωβρίου 2005, Distribution Casino France κ.λπ. (C-266/04 έως C-270/04, C-276/04 και C-321/04 έως C-325/04, EU:C:2005:657, σκέψεις 42 επ.), της 15ης Ιουνίου 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 και C-41/05, EU:C:2006:403, σκέψεις 43 επ.), και της 6ης Οκτωβρίου 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, σκέψη 21).

47 Απόφαση της 25ης Ιουνίου 1970, Γαλλία κατά Επιτροπής (47/69, EU:C:1970:60, σκέψεις 16/17 επ.), της 13ης Ιανουαρίου 2005, Streekgewest (C-174/02, EU:C:2005:10, σκέψη 26), και της 27ης Οκτωβρίου 2005, Distribution Casino France κ.λπ. (C-266/04 έως C-270/04, C-276/04 και C-321/04 έως C-325/04, EU:C:2005:657, σκέψη 40).

66. Εντούτοις, δεδομένου ότι το αιτούν δικαστήριο δεν εξετάζει τις πράξεις επιβολής του φόρου, αλλά τον νόμο στον οποίο στηρίζεται η επιβολή του φόρου, και μάλιστα κατά τρόπο που μπορεί να έχει σημασία και για άλλα πρόσωπα πέραν της ANGED, ορισμένες περαιτέρω εκτιμήσεις σχετικά με το άρθρο 107 ΣΛΕΕ θα ήταν ενδεχομένως χρήσιμες για το αιτούν δικαστήριο.

2. Οι προϋποθέσεις χαρακτηρισμού ενός μέτρου ως ενισχύσεως

67. Κατόπιν τούτου, πρέπει να εξετασθεί αν (1) η εξαίρεση των κατόχων μικρότερων εμπορικών καταστημάτων, (2) η απαλλαγή από τον φόρο ορισμένων μεγαλύτερων εμπορικών καταστημάτων ή (3) η μείωση του φόρου για ορισμένα μεγαλύτερα εμπορικά καταστήματα συνιστούν ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

68. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ο χαρακτηρισμός μέτρου ως «κρατικής ενισχύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ απαιτεί, πρώτον, να πρόκειται για κρατική παρέμβαση ή παρέμβαση μέσω κρατικών πόρων. Δεύτερον, η παρέμβαση αυτή πρέπει να μπορεί να επηρεάσει το εμπόριο μεταξύ κρατών μελών. Τρίτον, η παρέμβαση πρέπει να χορηγεί ένα επιλεκτικό πλεονέκτημα υπέρ του δικαιούχου. Τέταρτον, πρέπει να νοθεύει ή να απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό⁴⁸.

α) Επί της έννοιας του πλεονεκτήματος

69. Σχετικά με το αν οι διατάξεις που εξετάζονται στο πλαίσιο της κύριας δίκης χορηγούν πλεονέκτημα υπέρ του δικαιούχου, πρέπει να σημειωθεί ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ως κρατικές ενισχύσεις χαρακτηρίζονται οι παρεμβάσεις οι οποίες, υπό οποιαδήποτε μορφή, δύνανται να ευνοήσουν, άμεσα ή έμμεσα, επιχειρήσεις ή οι οποίες πρέπει να θεωρηθούν οικονομικό πλεονέκτημα του οποίου η επωφελούμενη επιχείρηση δεν θα ετύγχανε υπό τις κανονικές συνθήκες της αγοράς⁴⁹.

70. Στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ μπορεί να εμπίπτει ακόμη και ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση η οποία, μολονότι δεν συνεπάγεται μεταφορά κρατικών πόρων, περιάγει τους δικαιούχους σε ευνοϊκότερη οικονομική κατάσταση σε σχέση με τους λοιπούς φορολογούμενους⁵⁰.

71. Συνεπώς, θεωρούνται ενισχύσεις, ιδίως, οι παρεμβάσεις εκείνες οι οποίες, ανεξαρτήτως μορφής, ελαφρύνουν τις επιβαρύνσεις που κανονικώς βαρύνουν τον προϋπολογισμό μιας επιχείρησης και, κατά συνέπεια, χωρίς να είναι επιδοτήσεις υπό τη στενή έννοια του όρου, είναι της ίδιας φύσεως και έχουν ίδια αποτελέσματα⁵¹.

72. Όσον αφορά τη μη φορολόγηση μικρότερων εμπορικών καταστημάτων, διαπιστώνεται ότι, κατά το άρθρο 4 του νόμου 16/2000, ο φόρος επιβαρύνει μόνον εμπορικά καταστήματα με επιφάνεια πωλήσεως ίση ή μεγαλύτερη των 2 500 m². Η διάταξη αυτή στηρίζεται στη λογική ότι από το μέγεθος αυτό τεκμαίρεται (βάσει έντονα τυποποιημένης θεωρήσεως) η ύπαρξη κάποιου βαθμού οικονομικής

48 Αποφάσεις της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά Hansesstadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, σκέψη 40), της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 53), και της 27ης Ιουνίου 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, σκέψη 38).

49 Απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2014, Ministerio de Defensa και Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 21), και της 27ης Ιουνίου 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, σκέψη 65).

50 Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 15ης Μαρτίου 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, σκέψη 14), της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 72), και της 9ης Οκτωβρίου 2014, Ministerio de Defensa και Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 23).

51 Αποφάσεις της 15ης Μαρτίου 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, σκέψη 13), της 19ης Μαρτίου 2013, Bouygues και Bouygues Télécom κατά Επιτροπής (C-399/10 P και C-401/10 P, EU:C:2013:175, σκέψη 101), της 14ης Ιανουαρίου 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, σκέψη 33), και της 27ης Ιουνίου 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, σκέψη 66).

ισχύος (βλ. άρθρο 2 του νόμου 16/2000). Υπό κανονικές συνθήκες αγοράς και σύμφωνα με τη βούληση του Ισπανού περιφερειακού νομοθέτη, τα μικρότερα εμπορικά καταστήματα (κάτω από το όριο των 2 500 m² που ορίζει το άρθρο 4, παράγραφος 3, του νόμου 16/2000) δεν επιβαρύνονται με φόρο. Συνεπώς, όσον αφορά τα μικρότερα εμπορικά καταστήματα, δεν επέρχεται μείωση των βαρών τα οποία θα όφειλαν κανονικά να φέρουν. Ακόμη και τα μεγαλύτερα εμπορικά καταστήματα δεν φέρουν επιβάρυνση για τα πρώτα 2 499 m² της επιφάνειας πώλησεως. Και πάλι, συνεπώς, δεν υφίσταται ούτε δυσμενής μεταχείριση (βλ., συναφώς, σημεία 29 και 30 των παρουσών προτάσεων) ούτε οικονομικό πλεονέκτημα το οποίο δεν θα είχαν τα μικρότερα εμπορικά καταστήματα υπό κανονικές συνθήκες αγοράς.

73. Επομένως, η εξαίρεση των μικρών εμπορικών καταστημάτων δεν μπορεί να συνιστά ενίσχυση. Ως τέτοιο πλεονέκτημα θα μπορούσε να θεωρηθεί, το πολύ, ο μειωμένος φορολογικός συντελεστής ή η απαλλαγή ορισμένων μεγάλων εμπορικών καταστημάτων από τον επίμαχο φόρο (τούτο αφορά, κατά το άρθρο 5 του νόμου 16/2000, μεταξύ άλλων, καταστήματα με αντικείμενο την πώληση υλικών οικοδομών και, κατά το άρθρο 8 του νόμου 16/2000, καταστήματα πώλησεως υλικών για ιδιοκατασκευές). Στην περίπτωση αυτή όμως το πλεονέκτημα θα πρέπει να έχει και επιλεκτικό χαρακτήρα.

β) Ο επιλεκτικός χαρακτήρας του πλεονεκτήματος

74. Συναφώς, επιβάλλεται να εξετασθεί αν (1) η απαλλαγή από τον φόρο ορισμένων μεγάλων εμπορικών καταστημάτων ή (2) ο μειωμένος φόρος για ορισμένα μεγάλα εμπορικά καταστήματα πρέπει να θεωρηθούν ως «ευνοϊκή μεταχείριση ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής» κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, δηλαδή αν υφίσταται «επιλεκτικό πλεονέκτημα» κατά την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου.

75. Επικουρικώς –εάν το Δικαστήριο δεχθεί ότι η εξαίρεση των μικρότερων εμπορικών καταστημάτων συνιστά πλεονέκτημα το οποίο αυτά δεν θα είχαν υπό κανονικές συνθήκες αγοράς–, θα πρέπει να εξετασθεί επίσης αν (3) η εξαίρεση των κατόχων μικρότερων εμπορικών καταστημάτων πρέπει να θεωρηθεί τέτοιο «επιλεκτικό πλεονέκτημα».

1) Ο επιλεκτικός χαρακτήρας στη φορολογική νομοθεσία

76. Η εξέταση του επιλεκτικού αυτού χαρακτήρα, στο πλαίσιο της φορολογικής νομοθεσίας των κρατών μελών, παρουσιάζει σημαντικές δυσχέρειες⁵².

77. Στη νομολογία του Δικαστηρίου επαναλαμβάνεται κατά πάγιο τρόπο ως βασική αρχή ότι μια φορολογική ρύθμιση δεν είναι επιλεκτική όταν εφαρμόζεται αδιακρίτως σε όλους τους επιχειρηματίες⁵³. Βεβαίως, κατά τη νομολογία, για να διαπιστωθεί ο επιλεκτικός χαρακτήρας της φορολογικής ρυθμίσεως δεν αρκεί το γεγονός ότι η ρύθμιση χορηγεί πλεονέκτημα μόνο στις επιχειρήσεις που πληρούν τις προϋποθέσεις που θέτει η ρύθμιση⁵⁴.

52 Βλ., ενδεικτικώς, την πρόσφατη προδικαστική παραπομπή του BFH (Bundesfinanzhof, Ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο, Γερμανία) (διάταξη της 30ής Μαΐου 2017 – II R 62/14, BFHE 257, 381) σχετικά με την καλούμενη ρήτρα περί ομίλων επιχειρήσεων με βάση το άρθρο 6a του GrEStG [Grunderwerbsteuergesetz, γερμανικός νόμος περί φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων] στη νομοθεσία που διέπει τη φορολόγηση της μεταβιβάσεως ακινήτων –εκκρεμεί ως υπόθεση C-374/17.

53 Βλ., ενδεικτικώς, αποφάσεις της 8ης Νοεμβρίου 2001, Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, σκέψη 35), της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 73), της 29ης Μαρτίου 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, σκέψη 39), της 9ης Οκτωβρίου 2014, Ministerio de Defensa και Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 23), και της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψεις 53 επ.).

54 Βλ. συναφώς, μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 29ης Μαρτίου 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, σκέψη 42), και της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 59).

78. Για τον ανωτέρω λόγο, το Δικαστήριο έχει θέσει, όσον αφορά τα φορολογικά πλεονεκτήματα, ειδικές προϋποθέσεις για τη διαπίστωση του επιλεκτικού χαρακτήρα τους. Συναφώς, κρίσιμο είναι, εν τέλει, το ζήτημα κατά πόσον οι προϋποθέσεις για τη χορήγηση του φορολογικού πλεονεκτήματος, βάσει των κανόνων του εθνικού φορολογικού συστήματος, έχουν επιλεγεί κατά τρόπο μη συνεπαγόμενο δυσμενείς διακρίσεις⁵⁵. Για τον σκοπό αυτόν πρέπει, σε πρώτο στάδιο, να προσδιορισθεί το ισχύον στο οικείο κράτος μέλος κοινό ή «κανονικό» φορολογικό καθεστώς. Με γνώμονα αυτό το κοινό ή «κανονικό» φορολογικό καθεστώς πρέπει ακολουθώντας, σε δεύτερο στάδιο, να κριθεί κατά πόσον το πλεονέκτημα που χορηγεί το επίμαχο φορολογικό μέτρο είναι επιλεκτικό.

79. Αυτό συμβαίνει όταν το εν λόγω μέτρο παρεκκλίνει του κοινού συστήματος, καθόσον διαφοροποιεί τους επιχειρηματίες οι οποίοι βρίσκονται, από απόψεως του σκοπού του φορολογικού καθεστώτος του οικείου κράτους μέλους, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση⁵⁶. Ακόμη όμως και στην περίπτωση που πληρούνται αυτές οι προϋποθέσεις, μπορεί το πλεονέκτημα να δικαιολογείται από τη φύση ή από την εν γένει οικονομία του συστήματος εντός του οποίου εντάσσεται, ιδίως στην περίπτωση που το φορολογικό μέτρο απορρέει ευθέως από τις θεμελιώδεις ή τις κατευθυντήριες αρχές του εθνικού φορολογικού συστήματος⁵⁷.

80. Σε σχέση με τις φορολογικές ρυθμίσεις, απαιτείται τέτοια ιδιαίτερη εξέταση για τη διαπίστωση του επιλεκτικού τους χαρακτήρα, διότι τα φορολογικά πλεονεκτήματα –αντιθέτως προς τις επιδοτήσεις υπό στενή έννοια με τη μορφή χρηματικών παροχών– χορηγούνται στο πλαίσιο φορολογικού συστήματος, στο οποίο οι επιχειρήσεις υπάγονται υποχρεωτικώς κατά τρόπο γενικό και διαρκή. Τα φορολογικά συστήματα προβλέπουν ποικίλες διαφοροποιήσεις οι οποίες κατά κανόνα επιδιώκουν απλώς να υλοποιήσουν με ακρίβεια τον σκοπό του φόρου. Ωστόσο, κατά τη νομολογία, τέτοιες «ευνοϊκές» διαφοροποιήσεις, οι οποίες δεν συνιστούν επιδοτήσεις υπό στενή έννοια, δύνανται να χαρακτηρισθούν ως ενισχύσεις μόνον εάν είναι της ίδιας φύσεως και έχουν τα ίδια αποτελέσματα με αυτές⁵⁸.

81. Επομένως, μόνον εφόσον κράτος μέλος χρησιμοποιεί το φορολογικό σύστημα που διαθέτει ως μέσο διανομής χρηματικών παροχών για σκοπούς που δεν εντάσσονται στο φορολογικό σύστημα είναι αρκούτως δικαιολογημένη η εξομοίωση αυτών των φορολογικών πλεονεκτημάτων με τις υπό στενή έννοια επιδοτήσεις⁵⁹.

55 Βλ., συναφώς, αποφάσεις της 14ης Ιανουαρίου 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, σκέψη 53), και της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 54)· ρητώς και χωρίς να σχετίζεται με τη φορολογική νομοθεσία, απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, σκέψεις 53 και 55).

56 Βλ. αποφάσεις της 17ης Νοεμβρίου 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709), της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos (C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψη 49), της 29ης Μαρτίου 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, σκέψη 42), της 18ης Ιουλίου 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, σκέψη 19), της 9ης Οκτωβρίου 2014, Ministerio de Defensa και Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 35), της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, σκέψεις 49 και 58), της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 54), και της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά Aer Lingus και Ryanair Designated Activity (C-164/15 P και C-165/15 P, EU:C:2016:990, σκέψη 51).

57 Βλ. αποφάσεις της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos (C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψεις 65 και 69), της 18ης Ιουλίου 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, σκέψη 22)· βλ. συναφώς, μεταξύ άλλων, και αποφάσεις της 2ας Ιουλίου 1974, Ιταλία κατά Επιτροπής (173/73, EU:C:1974:71, σκέψη 33), της 8ης Νοεμβρίου 2001, Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, σκέψη 42), της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 145), και της 9ης Οκτωβρίου 2014, Ministerio de Defensa και Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψεις 42 και 43).

58 Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 23ης Φεβρουαρίου 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg κατά Ανωτάτης Αρχής (30/59, EU:C:1961:2, σ. 43), της 15ης Ιουνίου 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 και C-41/05, EU:C:2006:403, σκέψη 29), της 19ης Μαρτίου 2013, Bouygues και Bouygues Télécom κατά Επιτροπής (C-399/10 P και C-401/10 P, EU:C:2013:175, σκέψη 101), και της 9ης Οκτωβρίου 2014, Ministerio de Defensa και Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 22).

59 Βλ., συναφώς, και απόφαση της 18ης Ιουλίου 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, σκέψεις 22 έως 27).

82. Συναφώς, το Δικαστήριο διεξάγει έλεγχο συνέπειας και η τυχόν ασυνέπεια υποδηλώνει, εν τέλει, κατάχρηση. Στην περίπτωση αυτή όμως δεν εξετάζεται αν ο υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί καταχρηστικές μεθοδεύσεις για να αποφύγει τον φόρο. Αντιθέτως, διερευνάται αν το κράτος μέλος εφαρμόζει «καταχρηστικά» –από αντικειμενικής απόψεως– τη φορολογική του νομοθεσία, προκειμένου να επιδοτήσει μεμονωμένες επιχειρήσεις παρακάμπτοντας τους κανόνες που διέπουν τη χορήγηση ενισχύσεων.

83. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, για να διαπιστωθεί ο επιλεκτικός χαρακτήρας φορολογικού πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, απαιτείται κατ' αρχάς να υφίσταται αδικαιολόγητη άνιση μεταχείριση στο πλαίσιο του φορολογικού συστήματος κράτους μέλους. Συναφώς, έχει καθοριστική σημασία αν η διαφοροποίηση αυτή προκύπτει από τη φύση ή την όλη οικονομία του συστήματος στο οποίο εντάσσεται⁶⁰.

84. Επιπλέον, με βάση το γράμμα του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, η αδικαιολόγητη αυτή άνιση μεταχείριση πρέπει να συνιστά διαφοροποίηση προς όφελος ορισμένης επιχειρήσεως ή ορισμένου κλάδου παραγωγής. Για τον λόγο αυτόν, το Δικαστήριο διαπίστωσε, μεταξύ άλλων, με την απόφαση Γιβραλτάρ, ότι φορολογική κανονιστική ρύθμιση πρέπει να μπορεί να διακρίνει τις δικαιούχους επιχειρήσεις δυνάμει των ιδιοτήτων που τις χαρακτηρίζουν ως προνομιούχο κατηγορία⁶¹.

85. Βεβαίως, με την απόφαση World Duty Free Group⁶², η ανωτέρω διαπίστωση, εκ πρώτης όψεως, σχετικοποιήθηκε σε κάποιο βαθμό⁶³. Στην υπόθεση την οποία αφορούσε η απόφαση αυτή, φορολογικό καθεστώς που προέβλεπε φορολογικά πλεονεκτήματα (σύντομο χρόνο αποσβέσεως) για όλους τους φορολογούμενους που αποκτούσαν μερίδια σε αλλοδαπές επιχειρήσεις με υπεραξία χαρακτηρίστηκε ως επιλεκτικό, διότι άλλοι φορολογούμενοι που αποκτούσαν μερίδια σε ημεδαπές επιχειρήσεις δεν είχαν τη δυνατότητα να αποσβέσουν την υπεραξία παρά μόνον σε μεγαλύτερο χρονικό διάστημα. Δεδομένου ότι οι φορολογούμενοι δεν αποτελούν, αυτοί καθαυτοί, ορισμένη επιχείρηση ή ορισμένο κλάδο παραγωγής, δεν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ⁶⁴. Ωστόσο, η απόφαση αυτή αφορούσε ιδιαίτερη περίπτωση «προωθήσεως των εξαγωγών» των ημεδαπών επιχειρήσεων για επενδύσεις στην αλλοδαπή σε βάρος αλλοδαπών επιχειρήσεων, η οποία αντιβαίνει στη ratio legis του άρθρου 111 ΣΛΕΕ. Επομένως, ειδικές εξαγωγικές επιδοτήσεις μπορεί να πληρούν το κριτήριο του επιλεκτικού χαρακτήρα ακόμη και αν ισχύουν για όλους τους φορολογούμενους.

2) Επί του επιλεκτικού χαρακτήρα των επιμέρους μορφών άνισης μεταχείρισεως

86. Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η εξεταζόμενη ρύθμιση ενδέχεται να εισάγει επιλεκτική ευνοϊκή μεταχείριση από πολλές απόψεις και συγκεκριμένα, μέσω της διαφορετικής μεταχείρισεως μεμονωμένων εμπορικών καταστημάτων ανάλογα με το μέγεθός τους, μέσω της μείωσης του φόρου ή της απαλλαγής από τον φόρο ορισμένων μεμονωμένων εμπορικών καταστημάτων και μέσω της εξαιρέσεως συλλογικών εμπορικών καταστημάτων.

60 Απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2014, Ministerio de Defensa και Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 42), και της 27ης Ιουνίου 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, σκέψη 71).

61 Βλ. απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 104).

62 Απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψεις 73, 74 και 86 επ.).

63 Συναφώς, η σκέψη 59 και η σκέψη 86 της αποφάσεως αυτής δεν φαίνεται να συμφωνούν απολύτως.

64 Κατά την εκτίμησή μου, τούτο προκύπτει, το αργότερο, από τις επισημάνσεις στην απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψεις 85 και 86).

87. Ως εκ τούτου, το αιτούν δικαστήριο επέλεξε, εν τέλει, διαφορετικά «κανονικά» φορολογικά καθεστώτα ως βάση αναφοράς. Όταν τεκμαίρει, δηλαδή, τον επιλεκτικό χαρακτήρα της εξαιρέσεως μεμονωμένων μικρότερων εμπορικών καταστημάτων, λαμβάνει υπόψη ένα σύστημα αναφοράς το οποίο θα έπρεπε να καλύπτει όλα τα μεμονωμένα εμπορικά καταστήματα. Όσον αφορά όμως την εξαίρεση των συλλογικών εμπορικών καταστημάτων, στηρίζεται σε σύστημα αναφοράς που προβλέπει τη φορολόγηση των εμπορικών καταστημάτων κάθε είδους. Σε σχέση με τα μεμονωμένα μεγαλύτερα εμπορικά καταστήματα που απαλλάσσονται ή επιβαρύνονται με μειωμένο φόρο, το σύστημα αναφοράς καλύπτει το σύνολο των μεμονωμένων μεγαλύτερων εμπορικών καταστημάτων.

88. Αναλόγως της εξεταζόμενης μορφής άνισης μεταχειρίσεως λαμβάνεται υπόψη, συνεπώς, διαφορετικό σύστημα αναφοράς. Από την προσέγγιση αυτή καθίσταται σαφές –όπως διαπίστωσε ήδη και το Δικαστήριο με την απόφαση Γιβραλτάρ⁶⁵–, ότι δεν μπορεί να είναι αποφασιστικής σημασίας ο προσδιορισμός ενός συστήματος «κανονικής» φορολόγησεως. Καθοριστική είναι μόνον –όπως τόνισε εκ νέου το Δικαστήριο με την απόφαση World Duty Free⁶⁶– η εξέταση των εκάστοτε μορφών άνισης μεταχειρίσεως σε σχέση με τον σκοπό που επιδιώκει ο νόμος.

89. Επομένως, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, επιβάλλεται να διευκρινισθεί αν οι διατάξεις του νόμου 16/2000 συνεπάγονται μορφές άνισης μεταχειρίσεως οι οποίες δεν οφείλονται στον συγκεκριμένο φορολογικό νόμο, αλλά επιδιώκουν εξωγενείς –δηλαδή αλλότριους– σκοπούς⁶⁷.

i) Εξέταση του σκοπού του νόμου

90. Τούτο προϋποθέτει κατ' αρχάς προσεκτική εξέταση του σκοπού του νόμου. Όπως επισημάνθηκε ανωτέρω, στο σημείο 43, σκοπός του νόμου είναι η προστασία του περιβάλλοντος, η χωροταξία και η συμμετοχή των επιχειρήσεων οι οποίες τεκμαίρεται –βάσει τυποποιημένης θεωρήσεως– ότι έχουν ιδιαίτερη οικονομική ισχύ λόγω της χρήσεως μεγάλων επιφανειών πωλήσεως στην ανάληψη του σχετικού κόστους. Σε τούτο προστίθεται μια «αναδιανεμητική λειτουργία», καθόσον οι οικονομικά ισχυρότεροι φορείς φέρουν μεγαλύτερη οικονομική επιβάρυνση από τους οικονομικά ασθενέστερους φορείς.

ii) Μείωση φόρου για εμπορικά καταστήματα με αυξημένες απαιτήσεις επιφάνειας πωλήσεως

91. Όσον αφορά τη μείωση φόρου που προβλέπει το άρθρο 8 του νόμου 16/2000 (μείωση της καθαρής φορολογητέας βάσης κατά 60%), πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι οι πωλητές επίπλων, θυρών και παραθύρων, καθώς και τα καταστήματα πωλήσεως υλικών για ιδιοκατασκευές χρειάζονται, κατά κανόνα, μεγαλύτερη επιφάνεια πωλήσεως και αποθηκείσεως λόγω της φύσεως των ειδών που εμπορεύονται. Στο μέτρο αυτό, σε σύγκριση με μεγάλα εμπορικά καταστήματα που πωλούν είδη μικρότερων διαστάσεων, το τυποποιημένο τεκμήριο της αυξημένης οικονομικής ισχύος λόγω της μεγαλύτερης επιφάνειας πωλήσεως δεν είναι απολύτως εύστοχο.

92. Επιπλέον, είναι γεγονός ότι τέτοια εμπορικά καταστήματα χρειάζονται σε μεγάλο βαθμό μεγαλύτερη επιφάνεια πωλήσεως, με αποτέλεσμα να θίγονται ιδιαίτερος από τον φόρο. Δεδομένου ότι, ιδίως στο φορολογικό δίκαιο, πρέπει να τηρείται η αρχή της αναλογικότητας, είναι εύλογη⁶⁸, ασφαλώς, η συνεκτίμηση της ιδιαίτερης αυτής επιβαρύνσεως εκ μέρους του εθνικού νομοθέτη και δεν είναι προδήλως ξένη προς τον σκοπό επιβαρύνσεως της αυξημένης οικονομικής ισχύος.

65 Βλ. απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψεις 90 και 91, καθώς και 131).

66 Απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψεις 54, 67 και 74).

67 Βλ., ρητώς, απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos (C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψη 70).

68 Βλ. και απόφαση της 4ης Ιουνίου 2015, Επιτροπή κατά MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, σκέψη 65).

93. Επίσης, σε σχέση με τον σκοπό της προστασίας του περιβάλλοντος, επιβάλλεται να ληφθεί υπόψη –αντιθέτως προς την άποψη της ANGED– ότι οι εν λόγω υποκείμενοι στον φόρο, λόγω των ειδών που εμπορεύονται, δεν προσελκύουν τόσο υψηλό αριθμό πελατών ανά τετραγωνικό μέτρο όσο άλλα εμπορικά καταστήματα. Ο πελάτης επισκέπτεται κατά κανόνα λιγότερο συχνά ένα κατάστημα πωλήσεως θυρών και παραθύρων σε σύγκριση με ένα εκπτωτικό κατάστημα τροφίμων με την ίδια επιφάνεια. Συναφώς, αυτή η μειωμένη επισκεψιμότητα πελατών έχει ως αποτέλεσμα και τη μειωμένη διακίνηση προμηθειών. Δεν απαιτείται να εξακριβωθεί αν τούτο ισχύει στην πραγματικότητα. Δεδομένου ότι ο εθνικός νομοθέτης οφείλει, στο πλαίσιο αυτό, να λάβει μια απόφαση βάσει προβλέψεως, αυτή μπορεί να ελεγχθεί μόνο για πρόδηλα σφάλματα (επί του σχετικού κριτηρίου ελέγχου, βλ. σημείο 48 των παρουσών προτάσεων). Τέτοιο πρόδηλο σφάλμα όμως δεν διαπιστώνεται εν προκειμένω.

94. Όσον αφορά τον σκοπό της χωροταξίας, δεν είναι βέβαια προφανής, εκ πρώτης όψεως, ο λόγος για τον οποίο τα καταστήματα πωλήσεως υλικών για ιδιοκατασκευές πρέπει να επιβαρύνονται σε μικρότερο βαθμό. Αυτό όμως δεν αποτελεί πρόβλημα, διότι αρκεί η άνιση μεταχείριση να μπορεί να δικαιολογηθεί βάσει ενός εκ των σκοπών του νόμου. Τούτο συμβαίνει εν προκειμένω όσον αφορά την επιβάρυνση ανάλογα με την οικονομική ισχύ και τη συνεκτίμηση των αρνητικών περιβαλλοντικών συνεπειών.

iii) Απαλλαγή από τον φόρο για εμπορικά καταστήματα με ιδιαίτερες αυξημένες απαιτήσεις επιφάνειας πωλήσεως

95. Σχετικά με την απαλλαγή από τον φόρο που προβλέπει το άρθρο 5 του νόμου 16/2000 για τα εμπορικά καταστήματα με αντικείμενο την πώληση ειδών κηπουρικής, οχημάτων, υλικών οικοδομών, μηχανημάτων και βιομηχανικών υλικών, επιβάλλεται παρόμοια εκτίμηση. Οι επιχειρήσεις αυτές –λόγω των ειδών που πωλούν– χρειάζονται, κατ' ανάγκη, ιδιαίτερες μεγάλη επιφάνεια.

96. Στις περιπτώσεις αυτές, το τεκμήριο της αυξημένης οικονομικής ισχύος βάσει της μεγάλης επιφάνειας πωλήσεως είναι ακόμη πιο αμφίβολο. Στο μέτρο αυτό, ο φόρος θίγει τους κατόχους τέτοιων καταστημάτων ακόμη περισσότερο από τους λοιπούς υποκείμενους στον φόρο. Επομένως, η συνεκτίμηση της ιδιαίτερης αυτής επιβαρύνσεως είναι και στις συγκεκριμένες περιπτώσεις εύλογη και δεν επιδιώκει αλλότριους σκοπούς. Το ίδιο ισχύει και για τη συχνότητα επισκέψεως των πελατών και διακινήσεως των προμηθειών σε σύγκριση με τα «κανονικά», συχνής επισκεψιμότητας, μεγάλα εμπορικά καταστήματα, όπως π.χ. τα εκπτωτικά καταστήματα τροφίμων. Τα εμπορικά καταστήματα τα οποία αναφέρει το άρθρο 5 του νόμου 16/2000 πωλούν, κατά κανόνα, σε άλλες επιχειρήσεις που αγοράζουν μεγάλες ποσότητες και για τον λόγο αυτόν επισκέπτονται σπανιότερα την επιφάνεια πωλήσεως.

iv) Επικουρικώς: εξαίρεση μικρότερων εμπορικών επιχειρήσεων

97. Περαιτέρω, το αιτούν δικαστήριο επικρίνει και την πλήρη εξαίρεση μεμονωμένων εμπορικών καταστημάτων με επιφάνεια πωλήσεως μικρότερη των 2 500 m². Εντούτοις, κατά τη νομολογία, επιλεκτικό πλεονέκτημα υφίσταται μόνον όταν το επίμαχο μέτρο παρεκκλίνει του κοινού συστήματος, καθόσον διαφοροποιεί επιχειρηματίες οι οποίοι βρίσκονται, από άποψης του σκοπού του φορολογικού καθεστώτος του οικείου κράτους μέλους, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση⁶⁹.

⁶⁹ Βλ. αποφάσεις της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos (C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψη 49), της 18ης Ιουλίου 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, σκέψη 19), της 9ης Οκτωβρίου 2014, Ministerio de Defensa και Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 35), και της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 54).

98. Εν προκειμένω, δεν υφίσταται άνιση μεταχείριση μεταξύ μικρότερων και μεγαλύτερων εμπορικών καταστημάτων, διότι ούτε τα μεγάλα εμπορικά καταστήματα φορολογούνται για τα πρώτα 2 499 m² της επιφάνειας πωλήσεως (βλ., συναφώς, σημείο 72 των παρουσών προτάσεων). Συνεπώς, αυτό το «πλεονέκτημα» της μη επιβαρύνσεως χορηγείται σε όλα τα εμπορικά καταστήματα. Ακόμη και αν τα μικρά εμπορικά καταστήματα ενέπιπταν και αυτά στο πεδίο εφαρμογής του φόρου, δεν θα φορολογούνταν για επιφάνεια πωλήσεως από 1 m² έως 2 499 m², όπως ισχύει και για τις μεγάλες εμπορικές επιχειρήσεις. Επιπλέον, τα μικρά και τα μεγάλα εμπορικά καταστήματα δεν βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση (βλ., συναφώς, σημεία 100 επ. των παρουσών προτάσεων). Πάντως, ακόμη και αν γινόταν δεκτό ότι υφίσταται άνιση μεταχείριση, η διαφοροποίηση αυτή είναι δικαιολογημένη (βλ., συναφώς, σημεία 103 επ. των παρουσών προτάσεων).

– Συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση;

99. Το Δικαστήριο έχει τονίσει, ιδίως με την απόφαση World Duty Free Group, ότι οι δικαιούχοι πρέπει να βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση από πλευράς του επιδιωκόμενου με το εν λόγω καθεστώς σκοπού και να υφίστανται, ως αποτέλεσμα, διαφορετική μεταχείριση δυνάμενη κατ' ουσίαν να χαρακτηριστεί ως εισάγουσα δυσμενείς διακρίσεις⁷⁰.

100. Κατά συνέπεια, η μη υπαγωγή στο σχετικό φορολογικό καθεστώς των κατόχων μικρότερων εμπορικών καταστημάτων (μεμονωμένων ή περιλαμβανομένων σε συλλογικά εμπορικά καταστήματα) δεν συνιστά για αυτούς επιλεκτικό πλεονέκτημα κατά την έννοια της κρατικής ενισχύσεως κατά το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Και τούτο διότι η εν λόγω διαφοροποίηση είναι εγγενής στον σκοπό του νόμου. Ο σκοπός αυτός συνίσταται στη μείωση των δυσμενών επιπτώσεων για το περιβάλλον και τη χωροταξία που προκαλούνται από *μεγαλύτερα* εμπορικά καταστήματα, διά της παροχής κινήτρων για την εκμετάλλευση μικρότερων εμπορικών καταστημάτων τα οποία δεν επιβαρύνονται με τον συγκεκριμένο φόρο.

101. Τα μεγάλα και τα μικρά εμπορικά καταστήματα διαφοροποιούνται ακριβώς λόγω της επιφάνειας πωλήσεως που διαθέτουν και της οικονομικής ισχύος που απορρέει από αυτήν, καθώς και λόγω του όγκου πελατών και προμηθειών ανά τετραγωνικό μέτρο. Από τη σκοπιά του κράτους μέλους –η οποία δεν είναι προδήλως εσφαλμένη εν προκειμένω– δεν βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση.

102. Φρονώ ότι το ίδιο ισχύει και για τη μέχρι τούδε εξαίρεση των καλούμενων συλλογικών εμπορικών καταστημάτων. Δεδομένου ότι ούτε η ατομική οικονομική ισχύς του μεμονωμένου κατόχου εμπορικού καταστήματος ούτε οι αρνητικές επιπτώσεις που προκαλεί αυτός στο περιβάλλον αυξάνονται εξαιτίας και μόνον της εντάξεώς του σε συλλογικό εμπορικό κατάστημα, συνάδει και με τον σκοπό του νόμου –αντιθέτως προς την άποψη της Επιτροπής– το ότι μέχρι τούδε λαμβάνονταν υπόψη μόνον ο μεμονωμένος κάτοχος εμπορικού καταστήματος. Εφόσον όσοι εκμεταλλεύονται ή εκμισθώνουν χώρους καταστημάτων σε μεγάλο εμπορικό κέντρο δεν αποτελούν εμπορικά καταστήματα, η μέχρι τούδε εξαίρεσή τους δεν αντιβαίνει στη λογική του νόμου.

– Επικουρικώς: δικαιολόγηση της διαφοροποιήσεως

103. Πάντως, εάν το Δικαστήριο δεχθεί, αντιθέτως, ότι τα μικρά και τα μεγαλύτερα εμπορικά καταστήματα βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση, θα πρέπει να εξετασθεί αν η συνακόλουθη διαφοροποίηση είναι δικαιολογημένη.

⁷⁰ Απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 54), και, προγενέστερα, αποφάσεις της 28ης Ιουλίου 2011, Mediaset κατά Επιτροπής (C-403/10 P, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2011:533, σκέψη 36), της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψεις 75 και 101), της 14ης Ιανουαρίου 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, σκέψη 55), και της 4ης Ιουνίου 2015, Επιτροπή κατά MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, σκέψη 59).

104. Εκτιμώ ότι μπορεί να θεωρηθεί δικαιολογημένη η διαφοροποίηση όσον αφορά το μέγεθος της επιφάνειας πωλήσεως. Το μέγεθος της επιφάνειας πωλήσεως υποδηλώνει (τουλάχιστον κατά τρόπο που δεν είναι προδήλως εσφαλμένος) ορισμένη ποσότητα αγαθών και πελατών και, κατ' επέκταση, ορισμένη ροή πελατών και διακίνηση προμηθειών, καθώς και τον συνακόλουθο θόρυβο, τις εκπομπές αερίων και άλλες συνέπειες που προκαλούν ιδιαίτερες επιβαρύνσεις για μια κοινότητα. Εξάλλου, το μέγεθος εμπορικού καταστήματος μπορεί να εκληφθεί και ως (γενικός) δείκτης μεγαλύτερου κύκλου εργασιών και, επομένως, αυξημένης οικονομικής ισχύος και, συνακόλουθα, μεγαλύτερης χρηματοοικονομικής ικανότητας.

105. Επίσης, από απόψεως διοικητικής διαδικασίας, δεν μπορεί να επικριθεί η χρήση συγκεκριμένου ορίου με σκοπό τη μείωση του αριθμού των καλυπτόμενων και, συνεπώς, ελεγκτέων εμπορικών καταστημάτων. Τούτο συμβάλλει και στη διοικητική απλοποίηση. Ακόμη και στο πλαίσιο του δικαίου της Ένωσης που διέπει τον ΦΠΑ, οι καλούμενες μικρές επιχειρήσεις (δηλαδή, επιχειρήσεις με κύκλο εργασιών που δεν υπερβαίνει ορισμένο «απαλλασσόμενο ποσό») δεν φορολογούνται, χωρίς τούτο να έχει θεωρηθεί μέχρι σήμερα ως παράβαση των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων. Περαιτέρω, η επιλογή του κριτηρίου της μεμονωμένης επιφάνειας πωλήσεως αντί του μεμονωμένου κύκλου εργασιών ή του μεμονωμένου κέρδους είναι απολύτως εύλογη για τους επιδιωκόμενους σκοπούς του νόμου, διότι η επιφάνεια πωλήσεως μπορεί να εξακριβωθεί με ευχέρεια (απλή και αποτελεσματική διοίκηση) και δεν είναι τόσο ευάλωτη σε καταστρατηγήσεις όσο, παραδείγματος χάριν, το κέρδος.

106. Το αν ο φόρος θα μπορούσε να καλύπτει και τα «συλλογικά εμπορικά καταστήματα» ή αν αυτό θα εξυπηρετούσε καλύτερα τους επιδιωκόμενους σκοπούς του νόμου (ή θα ήταν «πιο συνεπές», όπως υποστηρίζει εν τέλει η Επιτροπή) απόκειται στην κρίση του εθνικού νομοθέτη και δεν μπορεί να απαντηθεί από το Δικαστήριο. Σε κάθε περίπτωση, η εξαίρεση των «συλλογικών εμπορικών καταστημάτων» (που θα μπορούσαν να ληφθούν υπόψη από κοινού με τα μεμονωμένα εμπορικά καταστήματα ή αντί αυτών) δεν είναι προδήλως εσφαλμένη (ιδίως δεν είναι «καταχρηστική» –βλ. συναφώς, ανωτέρω, σημείο 82) υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης.

γ) Συμπέρασμα

107. Εν τέλει, η εξαίρεση των μικρότερων εμπορικών καταστημάτων (και των συλλογικών εμπορικών καταστημάτων) δεν συνιστά επιλεκτικό πλεονέκτημα για τις εν λόγω επιχειρήσεις. Συναφώς, δεν υφίσταται πλεονέκτημα ούτε αδικαιολόγητη άνιση μεταχείριση. Η εξαίρεσή τους καλύπτεται ουσιαστικά από τους σκοπούς του νόμου 16/2000.

108. Η μειωμένη φορολογική επιβάρυνση για ορισμένες επιχειρήσεις με μεγαλύτερη επιφάνεια πωλήσεως εξηγείται επίσης, από ουσιαστικής απόψεως, με βάση τους επιδιωκόμενους σκοπούς του νόμου. Το ίδιο ισχύει και για την απαλλαγή από τον φόρο, διότι, στο πλαίσιο τυποποιημένης θεωρήσεως και λαμβανομένου υπόψη του περιθωρίου προβλέψεως που διαθέτει ο νομοθέτης, τόσο οι απαλλασσόμενες επιχειρήσεις όσο και οι επιχειρήσεις που επιβαρύνονται με μειωμένο φόρο διαφέρουν ως προς τις περιβαλλοντικές επιπτώσεις και την οικονομική ισχύ ανάλογα με την επιφάνεια.

3. Τρίτο προδικαστικό ερώτημα: επιπτώσεις των διαφόρων πράξεων της Επιτροπής επί της χρονικής ισχύος της εκτιμήσεως περί υπάρξεως ενισχύσεως

109. Με το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να αποσαφηνισθεί η χρονική ισχύς της αποφάσεως που διαπιστώνει την ύπαρξη ενισχύσεως. Προφανώς, το δικαστήριο ζητεί διευκρινίσεις σχετικά με το αν η διαπίστωση της υπάρξεως ενισχύσεως παράγει αποτελέσματα *ex nunc* ή *ex tunc*. Ωστόσο, κατόπιν των απαντήσεων που προηγήθηκαν, παρέλκει πλέον η απάντηση στο τρίτο ερώτημα.

110. Ακόμη και αν γινόταν δεκτό ότι η εξαίρεση των μικρότερων εμπορικών καταστημάτων συνιστά παράνομη ενίσχυση, αποκλείεται εν προκειμένω η ανάκτηση του εν λόγω πλεονεκτήματος. Από τη νομολογία προκύπτει ότι η ανάκτηση φορολογικής ενισχύσεως συνεπάγεται την υπαγωγή των συναλλαγών που όντως πραγματοποιήθηκαν από τους δικαιούχους της επίμαχης ενισχύσεως στη φορολογική μεταχείριση της οποίας θα ετύγχαναν ελλείψει της παράνομης ενισχύσεως⁷¹. Ακόμη και σε περίπτωση υπαγωγής των μικρών εμπορικών καταστημάτων στο πεδίο εφαρμογής του IGEC, αυτά δεν θα επιβαρύνονταν με φόρο για τα πρώτα 2 499 m² και, ως εκ τούτου, δεν χωρεί αναδρομική φορολόγηση των μικρών εμπορικών επιχειρήσεων.

111. Το τρίτο προδικαστικό ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου ανακύπτει μόνον όσον αφορά την απαλλαγή από τον φόρο και τη μείωση του φόρου δυνάμει του άρθρου 5 και του άρθρου 8 του νόμου 16/2000. Συναφώς, θα έπρεπε να εξετασθεί αν η επιστολή της ΓΔ COMP της 2ας Οκτωβρίου 2003 έχει ως αποτέλεσμα την ύπαρξη υφισταμένης ενισχύσεως, η οποία δύναται να καταργηθεί μόνον *ex nunc*.

1) Επί της υπάρξεως υφισταμένης ενισχύσεως

112. Για τις υφιστάμενες ενισχύσεις, τα άρθρα 17 επ. του κανονισμού 659/1999 (νυν άρθρα 21 επ. του κανονισμού 2015/1589) προβλέπουν ειδικό σύστημα, το οποίο αποκλείει την αναδρομική ανάκτηση. Επομένως, είναι δυνατή μόνον η *ex nunc* κατάργηση του καθεστώτος ενισχύσεων (άρθρο 18 του κανονισμού 659/1999, νυν άρθρο 22 του κανονισμού 2015/1589).

113. Το τι συνιστά υφιστάμενη ενίσχυση προκύπτει από το άρθρο 1, στοιχείο β', του κανονισμού 659/1999 (παρόμοιου περιεχομένου με το άρθρο 1, στοιχείο β', του κανονισμού 2015/1589). Ως τέτοια νοείται, μεταξύ άλλων, κάθε εγκεκριμένη ενίσχυση (ii) ή κάθε ενίσχυση που θεωρείται ότι είναι υφιστάμενη ενίσχυση σύμφωνα με το άρθρο 15 (iv). Αντιθέτως, η διάταξη του άρθρου 1, στοιχείο β', σημείο ν, του κανονισμού 659/1999, στην οποία παραπέμπει το αιτούν δικαστήριο, δεν είναι κρίσιμη –όπως επισημαίνουν από κοινού η ANGED και η Επιτροπή–, καθόσον δεν αποδείχθηκε ότι ο IGEC, όταν τέθηκε σε ισχύ, δεν αποτελούσε ενίσχυση, αλλά στη συνέχεια έγινε ενίσχυση λόγω της εξελίξεως της κοινής αγοράς.

114. Επίσης, δεν υφίσταται ούτε εγκεκριμένη ενίσχυση κατά το άρθρο 1, στοιχείο β', σημείο ii, του κανονισμού 659/1999, διότι η επιστολή της ΓΔ COMP της 2ας Οκτωβρίου 2003 δεν συνιστά έγκριση ενισχύσεως, παρά μόνον ενημερώνει ότι η Επιτροπή, κατόπιν εξετάσεως σχετικής καταγγελίας, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τα έσοδα από τον εξεταζόμενο φόρο δεν προορίζονταν για συγκεκριμένες ενισχύσεις.

115. Τούτο δεν μπορεί να εκληφθεί ως έγκριση ενισχύσεως –όπως επισημαίνει και η Επιτροπή. Από το άρθρο 3 του κανονισμού 659/1999 (παρόμοιου περιεχομένου με το άρθρο 3 του κανονισμού 2015/1589) προκύπτει ότι οι ενισχύσεις που χρήζουν κοινοποιήσεως δεν τίθενται σε εφαρμογή παρά μόνον αφού η Επιτροπή λάβει απόφαση με την οποία εγκρίνει την εν λόγω ενίσχυση. Από το άρθρο 4 του κανονισμού 659/1999 (όπως και από το άρθρο 4 του κανονισμού 2015/1589) προκύπτει σαφώς ότι η Επιτροπή λαμβάνει απόφαση κατόπιν κοινοποιήσεως της ενισχύσεως από το κράτος μέλος. Τέτοια κοινοποίηση δεν υφίσταται εν προκειμένω. Επομένως, ούτε η Επιτροπή είχε την ευκαιρία να προβεί σε έγκριση ούτε το Βασίλειο της Ισπανίας μπορούσε να θεωρήσει ότι χορηγήθηκε έγκριση. Τούτο καθίσταται σαφές και από το γράμμα της σχετικής επιστολής.

116. Κατά συνέπεια, πρέπει να εξετασθεί μόνον το άρθρο 1, στοιχείο β', σημείο iv, του κανονισμού 659/1999. Αυτό ορίζει ότι ως υφιστάμενη ενίσχυση, δυνάμει του άρθρου 15, παράγραφος 3, του κανονισμού 659/1999 (νυν άρθρου 17, παράγραφος 3, του κανονισμού 2015/1589), θεωρείται κάθε ενίσχυση της οποίας έχει εκπνεύσει η δεκαετής προθεσμία παραγραφής που προβλέπει το άρθρο 15,

⁷¹ Βλ., ρητώς, απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά Aer Lingus και Ryanair Designated Activity (C-164/15 P και C-165/15 P, EU:C:2016:990, σκέψη 93): βλ., συναφώς, απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 2005, Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, σκέψη 119).

παράγραφος 1, του κανονισμού 659/1999 (νυν άρθρο 17, παράγραφος 1, του κανονισμού 2015/1589). Κατά την παράγραφο 2, η προθεσμία αυτή αρχίζει να προσμετράται από την ημέρα κατά την οποία χορηγείται η παράνομη ενίσχυση. Εάν η ενίσχυση συνίσταται στην απαλλαγή από τον φόρο, η ενίσχυση χορηγείται κατά τη γέννηση της οφειλής του υπέρμετρα μειωμένου φόρου.

117. Ο φόρος γεννάται για κάθε έτος με τη λήξη της φορολογικής περιόδου (βάσει του άρθρου 12 του νόμου 16/2000, η περίοδος αυτή συμπίπτει με το ημερολογιακό έτος), δηλαδή για το 2001 με τη λήξη του έτους 2001, ήτοι το έτος 2002. Η προθεσμία είναι, καταρχήν, δεκαετής, ενώ κάθε σχετική ενέργεια της Επιτροπής διακόπτει την περίοδο παραγραφής. Εάν θεωρηθεί ότι η εξέταση της καταγγελίας κατά το έτος 2002 αρκεί για τη διακοπή της περιόδου παραγραφής, η προθεσμία και για τα έτη 2001 και 2002 άρχισε να τρέχει το έτος 2003. Όσον αφορά, συνεπώς, τον «μειωμένο φόρο» για τα έτη αυτά, η προθεσμία εξέπνευσε το 2013, ενώ για το έτος 2003 η προθεσμία ξεκίνησε στις αρχές του 2004 και έληξε στο τέλος του 2013. Για το έτος 2004 η προθεσμία θα έληγε στο τέλος του 2014. Ωστόσο, το έτος 2014 ξεκίνησε νέα προθεσμία λόγω της επιστολής της Επιτροπής. Συνεπώς, υφιστάμενες ενισχύσεις συνιστούν μόνον οι αναφερόμενες στα έτη 2001 έως 2003. Από το 2004 δεν υπάρχουν υφιστάμενες ενισχύσεις.

118. Κατά την αιτιολογική σκέψη 13 και το άρθρο 14 του κανονισμού 659/1999 (νυν άρθρο 16 του κανονισμού 2015/1589) και βάσει της νομολογίας του Δικαστηρίου⁷², επιβάλλεται, καταρχήν, η αναγκαστική ανάκτηση των ενισχύσεων αυτών από τους δικαιούχους – αυτοί θα ήταν τα μεγάλα εμπορικά καταστήματα που απαλλάσσονται ή επιβαρύνονται με μειωμένο φόρο, καθώς και τα μέχρι τούδε εξαιρούμενα μικρά εμπορικά καταστήματα.

2) Συμπέρασμα

119. Εάν το Δικαστήριο δεχθεί ότι η μείωση του φόρου και η απαλλαγή από τον φόρο, καθώς και η εξαίρεση των μικρών εμπορικών καταστημάτων συνιστούν ασυμβίβαστες ενισχύσεις, μόνον οι αναφερόμενες στα έτη 2001 έως 2003 αποτελούν υφιστάμενες ενισχύσεις κατά την έννοια των άρθρων 17 επ. του κανονισμού 659/1999.

VI. Πρόταση

120. Κατά συνέπεια, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα του Tribunal Supremo (Ανώτατο Δικαστήριο, Ισπανία) ως εξής:

1. Τα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ δεν αποκλείουν φόρο όπως ο εξεταζόμενος, ο οποίος επιβάλλεται σε εμπόρους λιανικής με βάση την επιφάνεια πωλήσεως που διαθέτουν.
2. Το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ δεν έχει την έννοια ότι συνιστούν ενίσχυση η μη υπαγωγή στο εξεταζόμενο φορολογικό καθεστώς των εμπορικών καταστημάτων με επιφάνεια πωλήσεως μικρότερη των 2 500 m², η μη υπαγωγή σε αυτό των συλλογικών εμπορικών καταστημάτων και η μείωση του φόρου για τα καταστήματα πωλήσεως υλικών για ιδιοκατασκευές και για τα εμπορικά καταστήματα που έχουν κατά βάση ως αντικείμενο την πώληση ειδών επιπλώσεως, ειδών υγιεινής, θυρών και παραθύρων. Το ίδιο ισχύει και ως προς την απαλλαγή από τον φόρο για εμπορικά καταστήματα που έχουν ως αντικείμενο την πώληση ειδών κηπουρικής, οχημάτων, υλικών οικοδομών, μηχανημάτων και βιομηχανικών υλικών.

⁷² Αποφάσεις της 15ης Δεκεμβρίου 2005, UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, σκέψη 113) – ανάκτηση ως λογικό επακόλουθο της διαπιστώσεως του παράνομου χαρακτήρα της, της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά Aer Lingus και Ryanair Designated Activity (C-164/15 P και C-165/15 P, EU:C:2016:990, σκέψεις 89 και 90).