



## Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ  
JULIANE KOKOTT  
της 9ης Νοεμβρίου 2017<sup>1</sup>

**Συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-236/16 και C-237/16**

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

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

«Προδικαστική παραπομπή – Ελευθερία εγκαταστάσεως – Περιφερειακός φόρος επιβαλλόμενος σε μεγάλα εμπορικά καταστήματα – Έμμεση προσβολή, διότι από στατιστικής απόψεως θίγονται κυρίως αλλοδαπές εμπορικές αλυσίδες – Εξαίρεση και φοροαπαλλαγές ως ασυμβίβαστη ενίσχυση»

### I. Εισαγωγή

1. Στην υπό κρίση υπόθεση, το Δικαστήριο πρέπει να εξετάσει εκ νέου το κατά πόσον οι διαφοροποιήσεις σε επίπεδο φορολογικής νομοθεσίας συνεπάγονται έμμεση προσβολή των θεμελιωδών ελευθεριών και/ή ασυμβίβαστη ενίσχυση. Η παρούσα διαδικασία συνδέεται με δύο άλλες διαδικασίες οι οποίες εκκρεμούν ενώπιον του Δικαστηρίου<sup>2</sup> και παρέχει, όπως και εκείνες, στο Δικαστήριο την ευκαιρία να διευκρινίσει το εύρος της απαγορεύσεως των ενισχύσεων που ισχύει στο δίκαιο της Ένωσης.
2. Συγκεκριμένα, η Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (Εθνική Ένωση Μεγάλων Επιχειρήσεων Διανομής, στο εξής: ANGED) βάλλει με την προσφυγή της κατά ειδικού φόρου που επιβάλλεται για την περιβαλλοντική ζημία που προκαλούν οι μεγάλες επιφάνειες πωλήσεως (στο εξής: IDMGAV) στην Αραγονία.
3. Συναφώς, η Επιτροπή και η ANGED εκτιμούν ότι υφίσταται περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως και ασυμβίβαστη ενίσχυση ιδίως υπέρ των μικρών εμπορικών καταστημάτων, καθόσον αυτά δεν υπόκεινται στον συγκεκριμένο φόρο. Κατ' ουσίαν τίθεται το ζήτημα κατά πόσον οι διαφοροποιήσεις σε επίπεδο φορολογικής νομοθεσίας είναι κρίσιμες από απόψεως δικαίου κρατικών ενισχύσεων.

<sup>1</sup> Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

<sup>2</sup> Πρόκειται για τις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-234/16 και C-235/16, καθώς και την υπόθεση C-233/16.

## 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, και των άρθρων 107 επ. ΣΛΕΕ.

### B. Το ισπανικό δίκαιο

5. Ο επίδικος, στην κύρια δίκη, φόρος που επιβάλλεται για την περιβαλλοντική ζημία που προκαλούν οι μεγάλες επιφάνειες πωλήσεων (Impuesto sobre el Daño Medioambiental causado por las Grandes Áreas de Venta) θεσπίστηκε από την 1η Ιανουαρίου 2006 με τον τίτλο II του Ley de las Cortes de Aragón 13/2005, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas en materia de tributos cedidos y tributos propios de la Comunidad Autónoma de Aragón (νόμος 13/2005 του Κοινοβουλίου της Αραγονίας, της 30ής Δεκεμβρίου 2005, περί φορολογικών και διοικητικών μέτρων στον τομέα των εκχωρούμενων φόρων και των ιδίων φόρων της Αυτόνομης Κοινότητας της Αραγονίας).

6. Ο IDMGAV ρυθμίζεται πλέον στο κεφάλαιο III του παραρτήματος II (στο εξής: TRIMCA) του Ley (de las Cortes de Aragón) 10/2015, de 28 de diciembre, de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón (νόμος 10/2015 της 28ης Δεκεμβρίου 2015 περί μέτρων για τη συντήρηση των δημόσιων υπηρεσιών στην Αυτόνομη Κοινότητα της Αραγονίας).

7. Στην αιτιολογική έκθεση του νόμου 13/2005, η γενεσιουργός αιτία του φόρου ορίζεται με αναφορά στην περιβαλλοντική ζημία που προκαλεί η εμπορική κίνηση που αναπτύσσεται στα εν λόγω καταστήματα, τα οποία, καθόσον διαθέτουν μεγάλες επιφάνειες πωλήσεως στο κοινό, προσελκύουν μεγάλο αριθμό καταναλωτών και προκαλούν μεγάλο αριθμό μετακινήσεων ιδιωτικών οχημάτων. Ο φόρος επιβάλλεται στους ασκούντες τη δραστηριότητα που προκαλεί την περιβαλλοντική ζημία, δηλαδή όχι στον κύριο της εγκαταστάσεως, αλλά στον φορέα εκμεταλλεύσεώς της.

8. Υπό την έννοια αυτή, η επιφάνεια –επί του εδάφους ή κατ' ορόφους– αποτελεί την καταλληλότερη παράμετρο για την αντικειμενική εκτίμηση του οφέλους που εξασφαλίζεται από τη μη ανάληψη του προκαλούμενου περιβαλλοντικού και εδαφικού κόστους. Η επιφάνεια πωλήσεως υποδηλώνει μεγαλύτερη ικανότητα προσφοράς προϊόντων και, επομένως, μεγαλύτερη προσέλευση καταναλωτών· οι επιφάνειες που προορίζονται για άλλες χρήσεις (παραδείγματος χάριν, για αποθήκευση) υποδηλώνουν μεγαλύτερες δυνατότητες ανανεώσεως των προϊόντων και η επιφάνεια σταθμεύσεως υποδηλώνει την ικανότητα προσελκύσεως κυκλοφορίας αυτοκινήτων.

9. Κατά το άρθρο 15 του TRIMCA, ο IDMGAV «επιβαρύνει τη συγκεκριμένη οικονομική ισχύ που εκδηλώνεται με τη δραστηριότητα και την κυκλοφορία που αναπτύσσονται σε εμπορικά καταστήματα, τα οποία, προσελκύοντας καταναλωτές, προκαλούν μαζική μετακίνηση οχημάτων και, ως εκ τούτου, έχουν αρνητικές συνέπειες στο φυσικό και εδαφικό περιβάλλον της Αυτόνομης Κοινότητας της Αραγονίας».

10. Ο IDMGAV είναι φόρος αντικειμενικού χαρακτήρα, ο οποίος δεν εξυπηρετεί δημοσιονομικό σκοπό και δεν προορίζεται για την ενίσχυση του γενικού προϋπολογισμού (άρθρο 3 του TRIMCA). Βάσει του άρθρου 5 του TRIMCA, τα έσοδα που πράγματι εισπράττονται από τον IDMGAV διατίθενται, κατόπιν αφαιρέσεως των εξόδων διαχειρίσεως και συνεργασίας, για τη χρηματοδότηση μέτρων προλήψεως ή αποκαταστάσεως της υποβαθμίσεως του περιβάλλοντος.

11. Κατά το άρθρο 16, παράγραφος 2, του TRIMCA, εμπορικό κατάστημα διαθέτει μεγάλη επιφάνεια πωλήσεως όταν η επιφάνεια πωλήσεως στο κοινό υπερβαίνει τα 500 m<sup>2</sup>.

12. Το άρθρο 20 του TRIMCA ορίζει ότι απαλλάσσονται του εν λόγω φόρου τα εμπορικά καταστήματα των οποίων η κύρια δραστηριότητα συνίσταται αποκλειστικά στην πώληση των ακόλουθων προϊόντων: α) μηχανήματα, οχήματα, εργαλεία και βιομηχανικά υλικά, β) υλικά οικοδομών, είδη υγιεινής, θύρες και παράθυρα, που πωλούνται αποκλειστικώς σε επαγγελματίες, γ) κηπευτικά και γεωργικά προϊόντα σε μονάδες καλλιέργειας, δ) είδη επιπλώσεως σε μεμονωμένα, παραδοσιακά και εξειδικευμένα καταστήματα, ε) αυτοκίνητα οχήματα σε εκθέσεις αντιπροσώπων και συνεργεία επισκευών και στ) προμήθεια καυσίμων αυτοκινήσεως.

13. Η φορολογητέα βάση συνίσταται στη συνολική επιφάνεια του μεμονωμένου εμπορικού καταστήματος με μεγάλη επιφάνεια πωλήσεως, η οποία προκύπτει από το άθροισμα των ακόλουθων επιφανειών: α) της επιφάνειας πωλήσεως, β) της επιφάνειας που προορίζεται για άλλες χρήσεις (με μέγιστο όριο το 25 % της επιφάνειας πωλήσεως στο κοινό), γ) της επιφάνειας σταθμεύσεως (με μέγιστο όριο το 25 % της επιφάνειας πωλήσεως στο κοινό).

14. Βάσει του άρθρου 22 του TRIMCA, το ποσό του φόρου αυξάνει προοδευτικά από 10,20 ευρώ για επιφάνειες από 2 000 έως 3 000 m<sup>2</sup> μέχρι 14,70 ευρώ για επιφάνειες από 5 000 έως 10 000 m<sup>2</sup> και εν συνεχεία μειώνεται σε 13,50 ευρώ για επιφάνειες που υπερβαίνουν τα 10 000 m<sup>2</sup>. Στο πλαίσιο αυτό, πάντως, απαλλάσσονται τα πρώτα 2 000 m<sup>2</sup>.

15. Ανάλογα με την κατηγορία στην οποία εμπίπτει η τοποθεσία όπου βρίσκεται το μεγάλο εμπορικό κατάστημα, εφαρμόζεται επίσης συγκεκριμένος συντελεστής. Κατά τα άρθρα 45 και 46 του TRIMCA, η πλήρης φορολογική υποχρέωση μπορεί, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, να μειωθεί έως 30 % μέσω της πραγματοποιήσεως επενδύσεων για μέτρα προληψέως ή αποκαταστάσεως των αρνητικών συνεπειών της υποβαθμίσεως του εδάφους και του περιβάλλοντος της Αυτόνομης Κοινότητας της Αραγονίας.

### III. Η διαφορά της κύριας δίκης

16. Στις 18 Μαρτίου 2007, η ANGED –εθνική ένωση μεγάλων επιχειρήσεων διανομής– άσκησε προσφυγή ενώπιον του Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón (άνωτερο δικαστήριο της Αραγονίας – τμήμα διοικητικών διαφορών, Ισπανία) βάλλουσα συγκεκριμένα κατά του Decreto Legislativo (νομοθετικού διατάγματος) 1/2007 της Κυβερνήσεως της Αραγονίας, της 18ης Σεπτεμβρίου 2007, περί εγκρίσεως του αναδιατυπωμένου κειμένου της νομοθεσίας περί περιβαλλοντικών φόρων της Αυτόνομης Κοινότητας της Αραγονίας και, εν τέλει, βάλλουσα κατά του IDMGAU.

17. Με απόφαση της 24ης Ιανουαρίου 2014, το Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, del Tribunal Superior de Justicia de Aragón (άνωτερο δικαστήριο της Αραγονίας – τμήμα διοικητικών διαφορών, δεύτερο τμήμα) απέρριψε την προσφυγή της ANGED.

18. Στις 14 Απριλίου 2014, η ANGED άσκησε αίτηση αναιρέσεως κατά της ανωτέρω αποφάσεως, προβάλλοντας ως λόγο αναιρέσεως ότι η απόφαση αντιβαίνει, μεταξύ άλλων, στο δίκαιο της Ένωσης, διότι ο νόμος 13/2005 (Decreto Legislativo 1/2007) θίγει την ελευθερία εγκαταστάσεως που κατοχυρώνεται με το άρθρο 49 ΣΛΕΕ.

19. 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 φόρο για τα μεγάλα εμπορικά καταστήματα, 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 πωλήσεως και σε ορισμένα ειδικευμένα καταστήματα. Οι απαλλαγές αυτές φαίνονταν να χορηγούν επιλεκτικό πλεονέκτημα σε ορισμένες επιχειρήσεις, καθόσον συνιστούσαν εξαίρεση από το κανονικό καθεστώς φορολογήσεως.

20. Το Tribunal Supremo (Ανώτατο Δικαστήριο, Ισπανία) διέταξε πλέον την κίνηση διαδικασίας εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως.

#### IV. Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

21. Το Tribunal Supremo (Ανώτατο Δικαστήριο) υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

1. Έχουν τα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ την έννοια ότι αποκλείουν περιφερειακό φόρο ο οποίος φέρεται ότι επιβάλλεται για την περιβαλλοντική ζημία που προκαλείται από τη χρήση των εγκαταστάσεων και των στοιχείων που εξυπηρετούν τη δραστηριότητα και την κυκλοφορία που παρατηρούνται σε σχέση με τα εμπορικά καταστήματα με μεγάλη επιφάνεια πωλήσεως και σταθμεύσεως για τους πελάτες τους, εφόσον η επιφάνεια πωλήσεως στο κοινό υπερβαίνει τα 500 m<sup>2</sup>, όταν όμως ο φόρος αυτός επιβάλλεται ανεξάρτητα από την πραγματική θέση των εν λόγω εμπορικών καταστημάτων εντός ή εκτός του συμπαγούς αστικού ιστού και βαρύνει στην πλειονότητα των περιπτώσεων επιχειρήσεις άλλων κρατών μελών, λαμβανομένων υπόψη ότι: (i) δεν επιβάλλεται στους εμπόρους οι οποίοι κατέχουν πλείονα εμπορικά καταστήματα, ανεξάρτητα από το άθροισμα της επιφάνειας πωλήσεως στο κοινό που διαθέτουν τα καταστήματα αυτά, εάν κανένα εξ αυτών δεν έχει επιφάνεια πωλήσεως στο κοινό άνω των 500 m<sup>2</sup> και επίσης εάν κάποιο ή κάποια εξ αυτών υπερβαίνουν το συγκεκριμένο όριο αλλά η φορολογητέα βάση δεν υπερβαίνει τα 2 000 m<sup>2</sup>, πλην όμως επιβάλλεται στους εμπόρους με ένα μόνον εμπορικό κατάστημα του οποίου η επιφάνεια πωλήσεως στο κοινό υπερβαίνει τα προμνησθέντα όρια, και (ii) δεν επιβάλλεται στα εμπορικά καταστήματα που έχουν ως αποκλειστικό αντικείμενο την πώληση μηχανημάτων, οχημάτων, εργαλείων και βιομηχανικών υλικών, υλικών οικοδομών, ειδών υγιεινής, θυρών και παραθύρων (που πωλούνται αποκλειστικώς σε επαγγελματίες), ειδών επιπλώσεως σε μεμονωμένα, παραδοσιακά και εξειδικευμένα καταστήματα, αυτοκινήτων οχημάτων σε εκθέσεις αντιπροσώπων και συνεργεία επισκευών, κηπευτικών και γεωργικών προϊόντων σε μονάδες καλλιέργειας και καυσίμων αυτοκινήσεως, ανεξαρτήτως επιφάνειας πωλήσεως στο κοινό;
2. Έχει το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ την έννοια ότι συνιστά κρατική ενίσχυση που απαγορεύεται βάσει της εν λόγω διατάξεως, η μη υπαγωγή στον IDMGAV των εμπορικών καταστημάτων με επιφάνεια πωλήσεως στο κοινό μη υπερβαίνουσα τα 500 m<sup>2</sup> ή άνω των 500 m<sup>2</sup>, εφόσον η φορολογητέα βάση δεν υπερβαίνει τα 2 000 m<sup>2</sup>, και των εμπορικών καταστημάτων που έχουν ως αποκλειστικό αντικείμενο την πώληση μηχανημάτων, οχημάτων, εργαλείων και βιομηχανικών υλικών, υλικών οικοδομών, ειδών υγιεινής, θυρών και παραθύρων (που πωλούνται αποκλειστικώς σε επαγγελματίες), ειδών επιπλώσεως σε μεμονωμένα, παραδοσιακά ή εξειδικευμένα καταστήματα, αυτοκινήτων οχημάτων σε εκθέσεις αντιπροσώπων και συνεργεία επισκευών, κηπευτικών και γεωργικών προϊόντων σε μονάδες καλλιέργειας και καυσίμων αυτοκινήσεως;

22. Κατά τη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου, η ANGED, η Αραγονία 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 περιορισμού των θεμελιωδών ελευθεριών

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

24. Σημείο αναφοράς αποτελεί ο τρόπος λειτουργίας του IDMGAV. Η γενεσιουργός αιτία του φόρου συνίσταται στην ύπαρξη μεγάλου εμπορικού καταστήματος. Τέτοια καταστήματα είναι εκείνα που διαθέτουν ονομαστική επιφάνεια πωλήσεως ίση ή μεγαλύτερη των 500 m<sup>2</sup>. Ωστόσο, στην επιφάνεια αυτή συνυπολογίζονται και χώροι σταθμεύσεως και άλλες επιφάνειες σε ποσοστό 25 % της επιφάνειας πωλήσεως κατ' ανώτατο όριο η καθεμία. Από αυτήν τη συνολική επιφάνεια δεν φορολογούνται τα πρώτα 2 000 m<sup>2</sup> («απαλλασσόμενη επιφάνεια»)<sup>3</sup>.

25. Ο φόρος κυμαίνεται από 10,20 ευρώ ανά m<sup>2</sup> έως 14,70 ευρώ ανά m<sup>2</sup>. Συναφώς, ο φόρος έχει προοδευτικό αποτέλεσμα για συνολικές επιφάνειες έως 10 000 m<sup>2</sup>. Κατ' αποτέλεσμα, τα μεγαλύτερα εμπορικά καταστήματα φέρουν, με απόλυτους αριθμούς, υψηλότερη φορολογική επιβάρυνση από τα εμπορικά καταστήματα μικρότερης επιφάνειας, ενώ σε όλα τα εμπορικά καταστήματα παρέχεται απαλλαγή για επιφάνεια 2 000 m<sup>2</sup>.

### **1. Ο περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως**

26. 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 μέλους<sup>4</sup>. Ως περιορισμοί στην ελευθερία εγκαταστάσεως νοούνται, κατά πάγια νομολογία, όλα τα μέτρα τα οποία απαγορεύουν, παρεμποδίζουν ή καθιστούν λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ελευθερίας αυτής<sup>5</sup>.

27. Τούτο ισχύει *per se* στην περίπτωση φόρων και επιβαρύνσεων. Φρονώ<sup>6</sup>, 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 καταστάσεως<sup>7</sup>.

#### **α) Απουσία περιορισμού που εισάγει διάκριση**

28. Ωστόσο, στην υπό κρίση περίπτωση δεν υφίσταται *διαφορετική* μεταχείριση. Όσον αφορά τη συνολική επιφάνεια από 1 m<sup>2</sup> έως 2 000 m<sup>2</sup>, δεν συντρέχει εν προκειμένω 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 500 m<sup>2</sup>) δεν υπόκεινται στον φόρο, ενώ τα μεγαλύτερα υπόκεινται μεν στον εν λόγω φόρο, αλλά απαλλάσσονται για τα 2 000 m<sup>2</sup> της συνολικής επιφάνειας. 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.

3 Τούτο συνεπάγεται, κατά την εκτίμησή μου, ότι η «απαλλασσόμενη επιφάνεια πωλήσεως» ανέρχεται σε 1 333 m<sup>2</sup>, διότι ο συνυπολογισμός χώρων σταθμεύσεως και άλλων επιφανειών περιορίζεται για κάθε επιφάνεια σε ποσοστό 25 % της επιφάνειας πωλήσεως (1.333 × 1,5 = 2 000). Επομένως, υπέρβαση της «απαλλασσόμενης επιφάνειας» των 2 000 m<sup>2</sup> μπορεί να υφίσταται όταν η επιφάνεια πωλήσεως καλύπτει τουλάχιστον 1 333 m<sup>2</sup>. Υπό αυτό το πρίσμα, το όριο μεταξύ μικρών και μεγάλων εμπορικών καταστημάτων στην Αραγονία δεν είναι τα 500 m<sup>2</sup>, αλλά τα 1 333 m<sup>2</sup> (ή τα 2 000 m<sup>2</sup>, χωρίς χώρους σταθμεύσεως και λοιπούς αποθηκευτικούς χώρους). Χάριν απλοποίησης, θα γίνεται λόγος για απαλλασσόμενη επιφάνεια 2 000 m<sup>2</sup>.

4 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).

5 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).

6 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).

7 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).

29. 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**

30. Εν προκειμένω, δεν διαπιστώνεται εμφανής διάκριση σε βάρος αλλοδαπών επιχειρήσεων. Αντιθέτως, κάθε κάτοχος «μεγάλου εμπορικού καταστήματος» υπόκειται στον φόρο αυτόν για τη συνολική επιφάνεια που υπερβαίνει το «απαλλασσόμενο όριο» των 2 000 m<sup>2</sup>. Όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο<sup>8</sup>, 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 επιχειρηματία<sup>9</sup>.

31. Ωστόσο, απαγορεύεται και κάθε μορφή συγκεκριμένης διακρίσεως, η οποία, μέσω της εφαρμογής άλλων διακριτικών κριτηρίων, καταλήγει στην πράξη στο ίδιο αποτέλεσμα<sup>10</sup> (καλούμενη συγκεκριμένη ή έμμεση διάκριση).

32. 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 μέλη<sup>11</sup>. 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 μέλος<sup>12</sup>.

#### *1) Δεν αρκεί μόνο να θίγονται κυρίως αλλοδαπές επιχειρήσεις*

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

34. 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 ελευθεριών<sup>13</sup>. Τούτο θα είχε ως αποτέλεσμα, παραδείγματος χάριν, να απαγορεύεται σε κράτος μέλος η θέσπιση φόρου επιχειρήσεων, εάν στο κράτος μέλος

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

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

10 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. και προτάσεις μου επί της υποθέσεως *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, σημείο 34).

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

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

13 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

35. 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 περιπτώσεις<sup>14</sup> είτε ότι αρκεί η πλειονότητα των θιγόμενων φορολογούμενων να εδρεύουν στην αλλοδαπή<sup>15</sup> ή κάνει λόγο για απλό κίνδυνο δυσμενούς μεταχείρισεως<sup>16</sup>. Το μόνο βέβαιο πάντως μέχρι στιγμής είναι ότι δεν απαιτείται πλήρης ταύτιση του κριτηρίου με τον τόπο της έδρας της εταιρίας<sup>17</sup>.

36. 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 τυπικά<sup>18</sup> ή να προκύπτει από τη φύση του κριτηρίου διαφοροποίησης, όπως υποδηλώνεται σε αρκετές αποφάσεις<sup>19</sup>, ή αν μπορεί να στηριχθεί σε μάλλον τυχαίες πραγματικές περιστάσεις<sup>20</sup>.

37. 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 αποτελέσματα<sup>21</sup>. Συναφώς, κατά την εκτίμησή μου, ρύθμιση η οποία εισάγει συγκεκαλυμμένη διάκριση πρέπει, ως εκ της φύσεώς της<sup>22</sup> ή στη συντριπτική πλειονότητα των περιπτώσεων, να θίγει ιδίως αλλοδαπές επιχειρήσεις, όπως πιθανώς συνέβαινε στην υπόθεση *Hervis Sport*<sup>23</sup>.

14 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, και 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.).

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

16 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.

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

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

19 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).

20 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.

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

22 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).

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

38. 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) σε άλλη περιφέρεια (με εντελώς διαφορετικά όρια)<sup>24</sup>, 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).

39. Επιπλέον, δεν είναι σαφής ο τρόπος κατά τον οποίο προσδιορίστηκε η «προέλευση» των επιχειρήσεων αυτών<sup>25</sup>. 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, όπως μαρτυρούν τα υφιστάμενα αριθμητικά στοιχεία, αλλά τούτο πρέπει να εκτιμηθεί από το εθνικό δικαστήριο<sup>26</sup>. Συγκεκριμένα, από τα αριθμητικά στοιχεία δεν συνάγεται ότι, εν προκειμένω, οι επιχειρήσεις από άλλα κράτη μέλη τυγχάνουν, ως εκ της φύσεώς τους ή κατά κύριο λόγο, δυσμενέστερης μεταχειρίσεως σε σχέση με τις ισπανικές επιχειρήσεις.

## **2. Επικουρικός: δικαιολόγηση**

40. 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 στο πλαίσιο του IDMGAV (άρθρο 20 του TRIMCA) ωφελούνται ως επί το πλείστον ημεδαπές επιχειρήσεις.

41. 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 μέτρο<sup>27</sup>.

### **α) Οι επιτακτικοί λόγοι γενικού συμφέροντος**

42. Ο IDMGAV σκοπεί στην προστασία της χωροταξίας και του περιβάλλοντος (βλ. σημείο 7 των παρουσών προτάσεων). Συναφώς, πρέπει να επιβαρυνθούν τα εμπορικά καταστήματα τα οποία, προσελκύοντας καταναλωτές, προκαλούν μαζική μετακίνηση οχημάτων και, ως εκ τούτου, έχουν αρνητικές συνέπειες στο φυσικό και εδαφικό περιβάλλον της Αραγονίας. Οι σκοποί χωροταξικού σχεδιασμού<sup>28</sup> και η προστασία του περιβάλλοντος<sup>29</sup> αναγνωρίζονται ως δικαιολογητικοί λόγοι στη νομολογία του Δικαστηρίου.

24 Τούτο αφορούσε την Καταλονία στη διαδικασία C-233/16 με προβλεπόμενο όριο τα 2 500 m<sup>2</sup>.

25 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 εταιριών.

26 Συναφώς, από τα στοιχεία που προσκόμισε η ANGED σε σχέση με την Καταλονία, στο πλαίσιο της διαδικασίας C-233/16, με προβλεπόμενο όριο τα 2 500 m<sup>2</sup>, 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 %.

27 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).

28 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).

29 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).



43. Επιπλέον, επιβάλλεται να ληφθεί υπόψη και να περιορισθεί η συγκεκριμένη οικονομική ισχύς «που εκδηλώνεται με τη δραστηριότητα και την κυκλοφορία που αναπτύσσονται σε εμπορικά καταστήματα». Κατά την εκτίμησή μου, το Δικαστήριο δεν κλήθηκε μέχρι σήμερα να αποφανθεί αν η διαφορετική οικονομική 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 κλίμακας<sup>30</sup>.

### **β) Η συμφωνία του περιορισμού προς την αρχή της αναλογικότητας**

44. 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 καταστημάτων<sup>31</sup>.

#### *1) Η καταλληλότητα του φόρου*

45. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, εθνική νομοθετική ρύθμιση είναι κατάλληλη να εξασφαλίσει την επίτευξη του προβαλλόμενου σκοπού μόνον εφόσον εξυπηρετεί πράγματι την επίτευξή του κατά τρόπο συνεπή και συστηματικό<sup>32</sup>.

46. 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 όργανα<sup>33</sup>.

47. Επιπλέον, το Δικαστήριο σέβεται και τη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών κατά τη θέσπιση γενικής νομοθεσίας<sup>34</sup>. Από τον φορολογικό νομοθέτη απαιτούνται ιδίως επιλογές πολιτικής, οικονομικής και κοινωνικής φύσεως. Επίσης<sup>35</sup> καλείται να προβεί σε σύνθετες εκτιμήσεις. Ελλείψει κοινοτικής εναρμόνισης, 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 IDMGAV προδήλως ακατάλληλος για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού.

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

31 Αποφάσεις 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).

32 Αποφάσεις 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).

33 Αποφάσεις 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).

34 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.

35 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).

48. Ο IDMGAV 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 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.

49. 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 συστηματικό<sup>36</sup>.

50. Συναφώς, δεν αποτελεί πρόβλημα το ότι ο IDMGAV 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 τον μη συνυπολογισμό περισσότερων εμπορικών καταστημάτων του ιδίου κατόχου.

51. Η απουσία διαφοροποιήσεως μεταξύ καταστημάτων σε αστικές και αγροτικές περιοχές (και ενδεχομένως και ο μη συνυπολογισμός) μαρτυρά 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

52. Κατά συνέπεια, επιβάλλεται να διευκρινισθεί αν ο φόρος –ο οποίος συνδέεται με συνολική επιφάνεια 2 000 m<sup>2</sup>– είναι και αναγκαίος για την επίτευξη των επιδιωκόμενων σκοπών.

53. 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 σκοπούς<sup>37</sup>.

54. 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 όρους<sup>38</sup>. Αυτή η προσέγγιση ισχύει κατά μείζονα λόγο όσον αφορά τη διαδικασία εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως.

36 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).

37 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).

38 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).

55. Η θέσπιση συγκεκριμένων ορίων έχει την ιδιαιτερότητα ότι μπορεί να εγείρει πάντοτε το ερώτημα γιατί δεν επιλέχθηκαν ως όριο στον νόμο, παραδείγματος χάριν, τα 1 000 m<sup>2</sup> ή τα 3 000 m<sup>2</sup>, αντί των προβλεπόμενων 2 000 m<sup>2</sup>. 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.

56. 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.

57. Συναφώς, ούτε ο μη συνυπολογισμός περισσότερων εμπορικών καταστημάτων του ιδίου κατόχου εγείρει αμφιβολίες. Εάν ο σκοπός του νόμου είναι προσανατολισμένος στις επιπτώσεις του μεμονωμένου εμπορικού καταστήματος, αποτελεί κατάλληλο μέσο –από τη σκοπιά του νομοθέτη– η σύνδεση με το μέγεθος κάθε εμπορικού καταστήματος επί τόπου.

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 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 σκοπό<sup>39</sup>. Τούτο επιτάσσει ο εκάστοτε περιορισμός και οι συνέπειές του να μην είναι υπέρμετρα σε σχέση με τους επιδιωκόμενους σκοπούς (οι οποίοι χρήζουν προστασίας)<sup>40</sup>. 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 αγαθού<sup>41</sup> (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 2 000 m<sup>2</sup> δεν φορολογούνται καθόλου και ο φόρος εκπίπτει από τη βάση υπολογισμού του ισπανικού φόρου επί των κερδών, σύμφωνα με τις παρασχεθείσες από τις αρμόδιες αρχές πληροφορίες. Αφετέρου, παρέχονται μειώσεις του φόρου όταν τα εμπορικά καταστήματα πραγματοποιούν επενδύσεις για συγκεκριμένα μέτρα προληψέως ή αποκαταστάσεως των αρνητικών συνεπειών της υποβαθμίσεως του εδάφους και

39 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).

40 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).

41 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.).

του περιβάλλοντος (βλ. άρθρα 45 και 46 του TRIMCA). Επιπλέον, η προστασία του περιβάλλοντος και ο χωροταξικός σχεδιασμός αποτελούν, για τη συμβίωση σε μια κοινωνία, έννομα 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 σημασίας<sup>42</sup>. Συνεπώς, ακόμη και αν διαπιστωνόταν (συγκεκριαλυμμένος) περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως, αυτός θα ήταν, εν τέλει, δικαιολογημένος.

## **B. Επί της υπάρξεως ενισχύσεως**

61. Σε σχέση με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να εξετασθεί κατά πόσον οι ρυθμίσεις του TRIMCA 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 προβάλει ότι η απαλλαγή της οποίας απολαύουν άλλες επιχειρήσεις συνιστά κρατική ενίσχυση, ώστε αυτός να απαλλαγεί από την υποχρέωση καταβολής του εν λόγω φόρου<sup>43</sup>.

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 αγορά<sup>44</sup>.

64. Συναφώς, διαπιστώνεται ότι τα έσοδα από τον εν λόγω φόρο δεν διατίθενται για συγκεκριμένες ενισχύσεις σε εμπορικές επιχειρήσεις. Αντιθέτως, χρησιμοποιούνται για τη χρηματοδότηση μέτρων προλήψεως ή αποκαταστάσεως της υποβαθμίσεως του περιβάλλοντος (άρθρο 5 του TRIMCA). Επομένως, 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.

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

43 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).

44 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 ή (2) η απαλλαγή από τον φόρο ορισμένων μεγαλύτερων εμπορικών καταστημάτων 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 ανταγωνισμό<sup>45</sup>.

### **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, δύναται 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 αγοράς<sup>46</sup>.

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 φορολογούμενους<sup>47</sup>.

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 αποτελέσματα<sup>48</sup>.

72. Όσον αφορά τη μη φορολόγηση μικρότερων εμπορικών καταστημάτων, διαπιστώνεται ότι, κατά τον TRIMCA, ο φόρος επιβαρύνει μόνον εμπορικά καταστήματα με επιφάνεια ίση ή μεγαλύτερη των 2 000 m<sup>2</sup> (επί του συγκεκριμένου ορίου, βλ. σημείο 24 των παρουσών προτάσεων). Η διάταξη αυτή στηρίζεται στη λογική ότι από το μέγεθος αυτό τεκμαίρεται (βάσει έντονα τυποποιημένης θεωρήσεως) η ύπαρξη κάποιου βαθμού οικονομικής ισχύος (βλ. άρθρο 15 του TRIMCA). Υπό κανονικές συνθήκες

45 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).

46 Αποφάσεις 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).

47 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).

48 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).

αγοράς και σύμφωνα με τη βούληση του Ισπανού περιφερειακού νομοθέτη, τα μικρότερα εμπορικά καταστήματα (με συνολική επιφάνεια κάτω από το όριο των 2 000 m<sup>2</sup> που προβλέπει το άρθρο 22 του TRIMCA) 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 2 000 m<sup>2</sup> της επιφάνειας πωλήσεως. Και πάλι, συνεπώς, δεν υφίσταται ούτε δυσμενής μεταχείριση (συναφώς, σημεία 28 και 29 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, η απαλλαγή ορισμένων μεγάλων εμπορικών καταστημάτων από τον επίμαχο φόρο (τούτο αφορά, κατά το άρθρο 20 του TRIMCA, μεταξύ άλλων, καταστήματα με αντικείμενο την πώληση μηχανημάτων, υλικών οικοδομών ή ειδών επιπλώσεως κ.λπ.). 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 πρέπει να θεωρηθεί 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 (2) 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 δυσχέρειες<sup>49</sup>.

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 επιχειρηματίες<sup>50</sup>. 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 ρύθμιση<sup>51</sup>.

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

<sup>49</sup> 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.

<sup>50</sup> 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.).

<sup>51</sup> 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).

συνεπαγόμενο δυσμενείς διακρίσεις<sup>52</sup>. 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 ακολούθως, 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 κατάσταση<sup>53</sup>. 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 συστήματος<sup>54</sup>.

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 αυτές<sup>55</sup>.

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 επιδοτήσεις<sup>56</sup>.

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.

52 Βλ., συναφώς, και 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).

53 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 ης 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).

54 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 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).

55 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).

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

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 εντάσσεται<sup>57</sup>.

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 κατηγορία<sup>58</sup>.

85. Βεβαίως, με την απόφαση World Duty Free Group<sup>59</sup>, η ανωτέρω διαπίστωση, εκ πρώτης όψεως, σχετικοποιήθηκε σε κάποιο βαθμό<sup>60</sup>. 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, ΣΛΕΕ<sup>61</sup>. 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 μεταχειρίσεως μεμονωμένων εμπορικών καταστημάτων ανάλογα με το μέγεθός τους και μέσω της απαλλαγής από τον φόρο ορισμένων εμπορικών καταστημάτων.

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 μικρότερων εμπορικών καταστημάτων, λαμβάνει υπόψη ένα σύστημα αναφοράς το οποίο θα έπρεπε να καλύπτει όλα τα εμπορικά καταστήματα. Όσον αφορά τα απαλλασσόμενα μεγαλύτερα εμπορικά καταστήματα, το σύστημα αναφοράς καλύπτει το σύνολο των μεγαλύτερων εμπορικών καταστημάτων.

57 Απόφασεις 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).

58 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).

59 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.).

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

61 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.).



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 Γιβραλτάρ<sup>62</sup>–, ότι δεν μπορεί να είναι αποφασιστικής σημασίας ο προσδιορισμός ενός συστήματος «κανονικής» φορολογήσεως. Καθοριστική είναι μόνον –όπως τόνισε εκ νέου το Δικαστήριο με την απόφαση World Duty Free<sup>63</sup>– 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 TRIMCA συνεπάγονται μορφές άνισης μεταχειρίσεως οι οποίες δεν οφείλονται στον συγκεκριμένο φορολογικό νόμο, αλλά επιδιώκουν εξωγενείς –δηλαδή αλλότριους– σκοπούς<sup>64</sup>.

*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) Απαλλαγή από τον φόρο για εμπορικά καταστήματα με ιδιαιτέρως αυξημένες απαιτήσεις επιφάνειας πωλήσεως*

91. Όσον αφορά την απαλλαγή φόρου που προβλέπει το άρθρο 20 του TRIMCA, πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι οι πωλητές μηχανημάτων, υλικών οικοδομών, ειδών επιπλώσεως, θυρών και παραθύρων, κηπευτικών προϊόντων σε μονάδες καλλιέργειας και οχημάτων, χρειάζονται, κατά κανόνα, μεγαλύτερη επιφάνεια πωλήσεως και αποθηκεύσεως 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 ιδιαιτέρως από τον φόρο. Δεδομένου ότι, ιδίως στο φορολογικό δίκαιο, πρέπει να τηρείται η αρχή της αναλογικότητας, είναι εύλογη<sup>65</sup>, 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.

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 προσελκύνουν 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. Τα εμπορικά καταστήματα τα οποία αναφέρει το άρθρο 20 του TRIMCA πωλούν, κατά κανόνα, σε άλλες επιχειρήσεις που αγοράζουν μεγαλύτερες ποσότητες και για τον λόγο

62 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).

63 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).

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

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

αυτόν επισκέπτονται σπανιότερα την επιφάνεια πωλήσεως. 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. ανωτέρω, σημείο 48). 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 πρέπει να απαλλάσσονται τα καταστήματα πωλήσεως υλικών οικοδομών. 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.

95. Μόνον η απαλλαγή των πωλητών ειδών επιπλώσεως σε μεμονωμένα, παραδοσιακά και εξειδικευμένα καταστήματα δεν μπορεί να εξηγηθεί απολύτως, εκ πρώτης όψεως, σε σχέση με τους προμνησθέντες σκοπούς του νόμου. Δεν είναι προφανής ο λόγος για τον οποίο τα συγκεκριμένα εμπορικά καταστήματα προσελκύουν μικρότερη ροή πελατών και προμηθευτών ή έχουν μικρότερη οικονομική ισχύ. Εντούτοις, απόκειται στο αιτούν δικαστήριο<sup>66</sup> να κρίνει αν, για τον λόγο αυτό, τα «συνήθη» καταστήματα επίπλων και τα καταστήματα επίπλων τα οποία αναφέρει το άρθρο 20 του TRIMCA δεν βρίσκονται, συναφώς, σε συγκρίσιμη κατάσταση.

96. Εάν τα «συνήθη» καταστήματα επίπλων και τα καταστήματα επίπλων τα οποία αναφέρει το άρθρο 20 του TRIMCA βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση, λαμβανομένου υπόψη και ενός περιθωρίου προβλέψεως, σε σχέση με τους σκοπούς του νόμου (δυσμενείς επιπτώσεις για το περιβάλλον και τη χωροταξία, σύνδεση με την οικονομική ισχύ βάσει του όγκου πελατών και προμηθειών ανά τετραγωνικό μέτρο), η εξεταζόμενη απαλλαγή από τον φόρο θα συνιστά πλεονέκτημα για τους απαλλασσόμενους πωλητές ειδών επιπλώσεως. Αυτή η άνιση μεταχείριση δεν θα δικαιολογούνταν, στην περίπτωση αυτή, από θεμελιώδεις και κατευθυντήριες αρχές του φορολογικού συστήματος. Επομένως, η εν λόγω ρύθμιση θα ήταν επιλεκτική και θα εξομοιούνταν με υπό στενή έννοια επιδότηση (βλ., συναφώς, ανωτέρω, σημείο 81).

*iii) Επικουρικός: εξαίρεση μικρότερων εμπορικών επιχειρήσεων*

97. Περαιτέρω, το αιτούν δικαστήριο επικρίνει και την πλήρη εξαίρεση εμπορικών καταστημάτων με συνολική επιφάνεια μικρότερη των 2 000 m<sup>2</sup>. Εντούτοις, κατά τη νομολογία, επιλεκτικό πλεονέκτημα υφίσταται μόνον όταν το επίμαχο μέτρο παρεκκλίνει του κοινού συστήματος, καθόσον διαφοροποιεί επιχειρηματίες οι οποίοι βρίσκονται, από απόψεως του σκοπού του φορολογικού καθεστώτος του οικείου κράτους μέλους, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση<sup>67</sup>.

98. Εν προκειμένω, δεν υφίσταται άνιση μεταχείριση μεταξύ μικρότερων και μεγαλύτερων εμπορικών καταστημάτων, διότι ούτε τα μεγάλα εμπορικά καταστήματα φορολογούνται για τα πρώτα 2 000 m<sup>2</sup> της συνολικής τους επιφάνειας (βλ. συναφώς, σημείο 73 των παρούσων 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 συνολική επιφάνεια από 1 m<sup>2</sup> έως 2 000 m<sup>2</sup>, όπως ισχύει και για τις μεγάλες εμπορικές επιχειρήσεις. Επιπλέον, τα μικρά και τα μεγάλα εμπορικά καταστήματα δεν βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση (βλ., συναφώς, σημεία 101 επ. των παρούσων προτάσεων). Πάντως, ακόμη και αν γινόταν δεκτό ότι υφίσταται άνιση μεταχείριση, η διαφοροποίηση αυτή είναι δικαιολογημένη (βλ., συναφώς, σημεία 103 επ. των παρούσων προτάσεων).

<sup>66</sup> Βλ., σχετικά με τις αρμοδιότητες του αιτούντος δικαστηρίου, και απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, σκέψεις 57 επ.).

<sup>67</sup> 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).

– 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 διακρίσεις<sup>68</sup>.

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. Επομένως και ο μη συνυπολογισμός περισσότερων εμπορικών καταστημάτων του ιδίου κατόχου δεν είναι μόνον εύλογος, αλλά και συνεπής και επιβαλλόμενος από τον σκοπό του νόμου.

101. Τα μεγάλα και τα μικρά εμπορικά καταστήματα διαφοροποιούνται ακριβώς λόγω της επιφάνειας πώλησεως 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.

– *Επικουρικώς: δικαιολόγηση της διαφοροποιήσεως*

102. 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.

103. Εκτιμώ ότι μπορεί να θεωρηθεί δικαιολογημένη η διαφοροποίηση όσον αφορά το μέγεθος της επιφάνειας πώλησεως. Το μέγεθος της επιφάνειας πώλησεως 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 ως (γενικός) δείκτης μεγαλύτερου κύκλου εργασιών και, επομένως, αυξημένης οικονομικής ισχύος και, συνακόλουθα, μεγαλύτερης χρηματοοικονομικής ικανότητας.

104. 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 –όπως και ο μη συνυπολογισμός των επιφανειών διαφόρων εμπορικών καταστημάτων– συμβάλλει επίσης 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

<sup>68</sup> 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).

επιλογή του κριτηρίου της επιφάνειας πωλήσεως, αντί του κύκλου εργασιών ή του 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.

### γ) Συμπέρασμα

105. Εν τέλει, η εξαίρεση των μικρότερων 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 TRIMCA.

106. Η απαλλαγή από τον φόρο για ορισμένες επιχειρήσεις με μεγαλύτερη επιφάνεια πωλήσεως εξηγείται επίσης, από ουσιαστικής απόψεως, με βάση τους επιδιωκόμενους σκοπούς του νόμου.

## VI. Πρόταση

107. 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 συνιστά ενίσχυση η μη υπαγωγή στο εξεταζόμενο φορολογικό καθεστώς των εμπορικών καταστημάτων με συνολική επιφάνεια μικρότερη των 2 000 m<sup>2</sup>. Το ίδιο ισχύει και ως προς την απαλλαγή από τον φόρο για εμπορικά καταστήματα που πωλούν τα εξής: α) μηχανήματα, οχήματα, εργαλεία και βιομηχανικά υλικά, β) υλικά οικοδομών, είδη υγιεινής, θύρες και παράθυρα, που πωλούνται αποκλειστικώς σε επαγγελματίες, γ) κηπευτικά και γεωργικά προϊόντα σε μονάδες καλλιέργειας, δ) αυτοκίνητα οχήματα σε εκθέσεις αντιπροσώπων και συνεργεία επισκευών και ε) καύσιμα αυτοκινήσεως.
3. Το αν συνιστά ενίσχυση, κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, η απαλλαγή από τον φόρο των εμπορικών εγκαταστάσεων στις οποίες πωλούνται είδη επιπλώσεως στο πλαίσιο μεμονωμένων, παραδοσιακών και εξειδικευμένων καταστημάτων, εξαρτάται από τη δυνατότητα συγκρίσεως με εμπορικές εγκαταστάσεις που πωλούν είδη επιπλώσεως εκτός των εν λόγω καταστημάτων. Το ζήτημα αυτό πρέπει να κριθεί από το αιτούν δικαστήριο.