



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 9. novembril 2017¹

Kohtuasi C-233/16

Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED)
versus
Generalitat de Catalunya

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim üldkohus))

Eelotsusetaotlus – Asutamisvabadus – Piirkondlik maks, mida kohaldatakse suurte individuaalsete jaekaubandusettevõtete suhtes – Kaudne kahjustamine, kuna statistiliste andmete kohaselt mõjutab see peamiselt välisriigi kaubanduskette – Kolmandatele isikutele antav maksuvabastus ja maksusoodustus kui keelatud riigiabi – Komisjoni kirjade mõju abi kvalifitseerimisele keelatud riigiabiks

I. Sissejuhatus

1. Käesolev kohtuasi annab Euroopa Kohtule võimaluse täpsustada, millise ulatusega on liidu õiguses kehtestatud riigiabi andmise keeld. Hispaania Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (suurte turustusettevõtjate riiklik ühendus, edaspidi „ANGED“) vaidlustab põhikohtuasjas nimelt Kataloonias suurte jaekaubandusettevõtete suhtes kohaldatava erimaksu (edaspidi „IGEC maks“).

2. ANGED ja komisjon käsitavad seda asutamisvabaduse piiranguna ja keelatud abina eelkõige väikestele jaekaubandusettevõtetele, kuna neilt maksu ei võeta. Seetõttu peab Euroopa Kohus selles ja veel kahes kohtuasjas² uuesti võtma seisukoha küsimuses, mida iseloomustab vastuolu ühest küljest liikmesriikide maksuautonoomia ning teisest küljest põhivabaduste ja riigiabi reguleerivate õigusnormide vahel.

3. Veel 2005. aastal oli Euroopa Kohus seisukohal, et sarnane Prantsuse maks, mida kohaldatakse kaubandusettevõtjate suhtes, kellele kuulub rohkem kui 400 m² suurune müügipind, ei kuulu riigiabi käsitlevate sätete kohaldamisalasse.³ Sellest ajast saadik on Euroopa Kohus riigiabi mõistet siiski edasi arendanud. Seetõttu peab Euroopa Kohus uuesti otsustama, kas ja mil määral tuleb maksu kohaldamata jätmist väiksemate kaupluste omanike suhtes kontrollida riigiabi käsitlevate sätete alusel.

¹ Algkeel: saksa.

² Need on liidetud kohtuasjad C-234/16 ja C-235/16 ning C-236/16 ja C-237/16.

³ Kohtuotsus, 27.10.2005, Distribution Casino France jt (C-266/04–C-270/04, C-276/04 ja C-321/04–C-325/04, EU:C:2005:657, punkt 34).

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4. Käesoleva kohtuasja liidu õiguse raamistiku moodustavad ELTL artikkel 49 koosmõjus artikliga 54, ELTL artikkel 107 jj ning määrus (EÜ) nr 659/1999⁴ (edaspidi „määrus 659/1999“) (mis on uuesti sõnastatud määrusega (EL) 2015/1589⁵ (edaspidi „määrus 2015/1589“)).

B. Hispaania õigus

5. Põhikohtuasjas vaidluse all olev maks põhineb Kataloonia autonoomse piirkonna parlamendi 29. detsembri 2000. aasta seadusel 16/2000 IGEC maksu kohta (Ley del Parlament de Catalunya 16/2000, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales; edaspidi „seadus 16/2000“).

6. Preambuli kohaselt kohaldatakse IGEC maksu kogu Kataloonia autonoomse piirkonna territooriumil ning sellel on mittefiskaalne eesmärk tagada, et korvatakse suurte kaubanduskeskuste kontsentratsiooni võimalik mõju territooriumile ja keskkonnale ning rahuldatakse asulaalade integreeritud kaubanduse moderniseerimise ja edendamise vajadused. Seejuures püütakse maksuga uuesti tasakaalustada ka mõlemat liiki ettevõtjate konkurentsivõimet.

7. Vastavalt maksu objektile (artikkel 2) maksustatakse IGEC maksuga „teatavate jaekaubandusettevõtete erilist majandusvõimsust, mis tuleneb asjaolust, et tegemist on kaubanduskeskustega“. Maksustatav teokoosseis (artikkel 4) seisneb suurte pindade ärieesmärkidel kasutamises. Suurte pindade ärieesmärkidel kasutamisenä käsitatakse selliste pindade kasutamist suurte individuaalsete jaekaubandusettevõtete poolt. Nende hulka kuuluvad ettevõtted, mille müügi pind on 2500 m² või suurem.

8. Vastavalt artiklile 5 (Maksuvabastused) on IGEC maksust vabastatud suuri pindu kasutavad suured individuaalsed jaekaubandusettevõtted, mis müüvad aiakaupu ja söidukeid, ehitusmaterjale, masinaid ning tööstustarvikuid. IGEC maksu on kohustatud tasuma füüsilised või juriidilised isikud, kellele kuulub suur individuaalne kaubandusettevõte, olenemata sellest, kas see asub suures kollektiivses kaubandusettevõttes või mitte (artikkel 6).

9. Maksustatav väärtus (artikkel 7) on suure individuaalse kaubandusettevõtte kogupindala ruutmeetrites. Kogupindala saadakse järgmiste pindalade liitmisel: a) müügi pinna pindala, millest lahutatakse maksust vabastatud miinimumpindala, st 2499 m²; b) laoruumide, tööruumide, ateljeede ja tootmisruumide pindala; c) peamiselt klientidele mõeldud parkimisala pindala, mida teatud koefitsiendi kohaldades veel muudetakse.

10. Kui maksukohustuslane tegeleb peamiselt mööbli, sanitaarkaupade, uste ja akende müügi või kui on tegemist ehituskaubamajadega, vähendatakse seaduse 16/2000 artiklis 8 nimetatud lõplikku maksustatavat väärtust 60% võrra. Kui maksusoodustused on kohaldatavad, saadakse seaduse 16/2000 artikli 11 alusel tasumisele kuuluv maks nii, et lõpliku maksusumma suhtes kohaldatakse 40% maksusoodustust, mis on ette nähtud suurte individuaalsete jaekaubandusettevõtete puhul, kui neile on võimalik juurde pääseda lisaks erasõidukile ka kolme või enama ühistranspordivahendiga. IGEC maks on vastavalt seaduse 16/2000 artiklile 12 perioodiline maks. Maksustamisperiood on kalendriaasta.

4 Nõukogu 22. märtsi 1999. aasta määrus (EÜ) nr 659/1999, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad EÜ asutamislepingu artikli 93 kohaldamiseks (EÜT 1999, L 83, lk 1; ELT eriväljaanne 08/01, lk 339).

5 Nõukogu 13. juuli 2015. aasta määrus (EL) 2015/1589, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 108 kohaldamiseks (ELT 2015, L 248, lk 9).

11. Kataloonia autonoomse piirkonna parlamendi 29. detsembri 2000. aasta seaduse 15/2000 maksu- ja haldusmeetmete kohta (Ley del Parlament de Catalunya 15/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas) viies lisasäte sisaldab pärast muutmist Kataloonia autonoomse piirkonna parlamendi 30. detsembri 2002. aasta seaduse nr 31/2002 maksu- ja haldusmeetmete kohta (Ley del Parlament de Catalunya 31/2002, Das Ley del Parlament de Catalunya 31/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, edaspidi „seadus 31/2002“) artikliga 17, järgmist:

„IGEC maksust saadud maksutulu, mida ei või mingil juhul kasutada jaekaubandusettevõtetele spetsiifiliste toetuste andmiseks, tuleb jaotada järgmiselt: a) vähemalt 40% peab minema munitsipaalrariistule ja kaubanduslase linnaplaneeringu infrastruktuuridele; b) vähemalt 30% peab minema kaubanduse tegevus- ja elavdamiskavade elluviimiseks aladel, mida mõjutab suurte jaekaubandusettevõtete olemasolu; c) vähemalt 10% peab minema selliste alade keskkonnaalaste tegevuskavade elluviimiseks, mida mõjutab suurte jaekaubandusettevõtete olemasolu.“

III. Põhikohtuasi

12. ANGED – suurte müügiettevõtjate riiklik ühendus – esitas 21. veebruaril 2002 halduskaebuse IGEC maksu peale, kuna tema arvates oli sellega mitmel viisil rikutud Hispaania põhiseaduse sätteid ja muid õigusnorme.

13. Hispaania Kuningriigile 2. oktoobril 2003 saadetud kirjas teatas Euroopa Komisjoni konkurentsi peadirektoraadi riigiabi eest vastutav direktor, et pärast IGEC maksu kohta saadud kaebuse analüüsimist EÜ asutamislepingu artikli 87 (nüüd ELTL artikkel 107) alusel jõuti järelduseni, et kõnealusest maksust saadud tulu ei kasutata mitte jaekaubandusettevõtetele spetsiifiliste toetuste andmiseks, vaid munitsipaalrariistu ja kaubanduslase linnaplaneeringu infrastruktuuride rahastamiseks, kaubanduse tegevus- ja elavdamiskavade ning keskkonnaalaste tegevuskavade elluviimiseks. Ta välistas võimaluse, et saadud tulu võib soodustada mõnda konkreetset ettevõtet või tegevussektorit (täpsemalt väikest asulakaubandust), sest sellega taotletakse üldise huvi eesmärki ning sellest on kasu kogu ühiskonnal.

14. ANGEDi halduskaebus jäeti 27. septembri 2012. aasta otsusega rahuldamata. ANGED esitas 12. detsembril 2012 selle otsuse peale apellatsioonkaebuse Tribunal Supremo'le (Hispaania kõrgeim üldkohus).

15. ANGED esitas 2013. aasta veebruaris ja mais komisjonile kaebuse Hispaania Kuningriigi vastu, kuna tema arvates on kuues autonoomses piirkonnas kehtivad õigusnormid, mis käsitlevad IGEC maksu, vastuolus liidu õigusega. 28. novembril 2014 Hispaania Kuningriigile saadetud kirjas teatas komisjon, et ta kaldub arvama, et väikestele jaekaubandusettevõtetele ja teatavatele spetsialiseerunud ettevõtetele ette nähtud maksuvabastus kujutab endast keelatud riigiabi. Maksuvabastused näivad andvat valikulise eelise teatavatele ettevõtjatele, sest need kujutavad endast erandit tavalisest maksukorrast (mis näeb ette jaekaubandusettevõtete maksustamise vastavalt nende pindalale).

16. Seepeale otsustas Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim üldkohus) esitada eelotsusetaotluse.

IV. Menetlus Euroopa Kohtus

17. Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim üldkohus) esitas Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas ELTL artikleid 49 ja 54 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus piirkondlik maks, mida kohaldatakse selliste suurte individuaalsete jaekaubanduskeskuste kasutamise suhtes, mille müügiplind on 2500 m² või suurem, mõju tõttu, mida sellised jaekaubanduskeskused võivad

avaldata territooriumile, keskkonnale ja asjaomase piirkonna asulakaubandusele, samal ajal kui õigusnormide kohaselt kohaldatakse maksu olenemata sellest, kas kõnealused jaekaubandusettevõtted asuvad tegelikult tiheda asustusega asulaalal või väljaspool seda, ja enamasti peavad seda tasuma teiste liikmesriikide ettevõtjad, kusjuures: i) maksu ei kohaldata jaekaubandusettevõtjate suhtes, kellele kuulub mitu kaubandusettevõtet, millest igaühe individuaalne müügihind jääb alla 2500 m², ja seda olenemata sellest, kui suur on ettevõtja kõigi ettevõtete müügihindade pindala kokku; ii) maksust on vabastatud suured kollektiivsed jaekaubandusettevõtted; iii) maksust on vabastatud individuaalsed jaekaubandusettevõtted, mis müüvad aiakaupu ja sõidukeid, ehitusmaterjale, masinaid ja tööstustarvikuid, ja iv) maksu kohaldatakse ainult 40% suhtes lõplikust maksustatavast väärtusest jaekaubandusettevõtete puhul, mis müüvad peamiselt mööblit, sanitaarkaupi, uksi ja aknaid, ning ehituskaubamajade puhul?

2. Kas ELTL artikli 107 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et selle artikli kohaselt keelatud riigiabiga on tegemist järgmistel juhtudel: i) selliste individuaalsete jaekaubandusettevõtete, mille müügihind jääb alla 2500 m², kollektiivsete jaekaubandusettevõtete ja selliste individuaalsete jaekaubandusettevõtete, mis müüvad aiakaupu ja sõidukeid, ehitusmaterjale, masinaid ja tööstustarvikuid, täielik vabastus IGEC maksust ning ii) selliste jaekaubandusettevõtete, mis müüvad peamiselt mööblit, sanitaarkaupi, uksi ja aknaid, ning ehituskaubamajade osaline vabastus IGEC maksust?
3. Juhul kui eespool nimetatud täielik ja osaline vabastus IGEC maksust kujutab endast riigiabi ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses, siis milline on sellise otsuse ajaline ulatus, arvestades seda, et on olemas kiri, mille konkurentsi peadirektoraadi riigiabi direktor saatis 2. oktoobril 2003 Hispaania Kuningriigi alalisele esindusele Euroopa Liidus seoses juhtumiga CP 11/01 (Kataloonia autonoomse piirkonna poolt Kataloonia autonoomse piirkonna parlamendi (Parlament de Catalunya) seaduse alusel väidetavalt antud abi), ja pidades silmas selle kirja sisu?“

18. Nende küsimuste kohta esitasid ANGED, Kataloonia ja Euroopa Komisjon Euroopa Kohtu menetluses oma kirjalikud seisukohad ning nad osalesid 6. juuli 2017. aasta kohtuistungil.

V. Õiguslik hinnang

A. Vastuvõetavus

19. Kataloonia peab küsimusi osaliselt vastuvõetamatuks, kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus ei esita vajalikke andmeid õigusliku hinnangu andmiseks ja pealegi on tegemist puhtalt siseriikliku olukorraga. Eelkõige ei ole kirjeldatud, mil määral diskrimineerib kõnealune maks tegelikkuses piiriüleselt tegutsevaid Euroopa ettevõtjaid.

20. Kumbki vastuväide ei ole veenev. Õigusliku hinnangu andmiseks liidu õiguse seisukohast olulised alused on olemas (vt eespool). Hinnang selle kohta, kas tegemist on tegeliku kahjustamisega, on õigusküsimus, mida tuleb kontrollida vastuvõetavuse küsimusest eraldi. Seoses küsimusega, kas suurte jaekaubandusettevõtete maksustamine mõjutab eelkõige välisriigi ettevõtjaid ja takistab neid seega kasutamast asumisvabadust Hispaanias, ei saa samuti eeldada, et tegemist on puhtalt siseriikliku olukorraga.

21. Seda seetõttu, et isegi kui ANGED on eelkõige Hispaania jaemüügikaupluste riiklik ühendus, on seaduse 16/2000 puhul tegemist õigusaktiga, mis kehtib ka muude liikmesriikide ettevõtjate suhtes. Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus kontrollib ilmselt selle õigusakti kehtivust, mõjutab eelotsusetaotluse esitanud kohtu lõplik otsus ka viimati nimetatud ettevõtjaid. Sellega seoses on Euroopa Kohus juba otsustanud, et ta vastab küsimustele, mis on talle esitatud seoses põhivabadusi

käsitlevate aluslepingu sätetega.⁶

22. Suurem probleem on aga see, et põhikohtuasjas on kaebuse esitanud suurte jaemüügikaupluste ühendus, mille liikmed ei saaks kõnealuste maksude tasumisest keelduda isegi juhul, kui kõnealuse maksu kohaldamata jätmist kaubandusettevõtjate suhtes, kellele kuuluvad väiksemad jaekaubandusettevõtted, tuleks käsitada keelatud riigiabina. See tuleneb kohtupraktikast, mille kohaselt ei saa maksukohustuslast vabastada maksu tasumise kohustusest väide, et teiste ettevõtjate suhtes kohaldatav maksumeede kujutab endast riigiabi.⁷

23. Arvestades seda, et maksu tuleb üldjuhul (nii ka käesoleval juhul) kasutada konkreetsel eesmärgil, tuleb siiski alati kontrollida (selle kohta allpool punktid 63 ja 64), kas maksutululu kasutatakse viisil, mis on kooskõlas riigiabi käsitlevate õigusnormidega.⁸ Seega võib ka maksukohustuslasel olla huvi maksu kontrollimise vastu. Seetõttu on eelotsusetaotlus vastuvõetav.

B. Põhivabaduste piirang

24. Esimese eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas asutamisvabadusega on vastuolus sellise maksu nagu IGEC kohaldamine. Seetõttu tuleb otsustada, kas (1) tegemist on asutamisvabaduse piiranguga, mis (2) ei ole põhjendatud.

25. Küsimuse taustaks on IGEC maksu mõju. Maksukoosseisu poolest on see seotud suure individuaalse jaekaubandusettevõtte olemasoluga. Sellise ettevõtte puhul on tegemist kaubandusettevõttega, mille müügiplind on 2500 m² või suurem. Müügiplinna iga ruutmeeter, mis ületab seaduse 16/2000 artiklis 7 nimetatud 2499 m² suuruse „maksust vabastatud pindala“, maksustatakse 17,429 euro suuruse maksuga. Individuaalse jaemüüja puhul, kellele kuulub 2500 m² suurune müügiplind, kohaldatakse seega – kui mitte arvestada proportsionaalselt arvesse võetavate laoruumide ja parkimisala pindala – 1 m² suhtes maksu.

26. Nimetatud pindala suhtes kohaldatakse veel teatud koefitsienti, mis suureneb koos pindala suurenemisega (kuni 10 000 m²-ni). See annab maksule teatud progresseeruva iseloomu. Teatud liiki suurte individuaalsete jaekaubandusettevõtete suhtes on kehtestatud veel maksusoodustused või maksuvabastused. Lõppkokkuvõttes on suurtel individuaalsetel jaekaubandusettevõtetel nii absoluutselt kui ka suhteliselt suurem maksukoormus kui pindala poolest väiksematel individuaalsetel jaekaubandusettevõtetel, kusjuures kõigi jaekaubandusettevõtete puhul on 2499 m² suurune müügiplind maksust vabastatud.

6 Kohtuotsused, 8.5.2013, Libert jt (C-197/11 ja C-203/11, EU:C:2013:288, punkt 35) ja kohtuotsus, 15.11.2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, punkt 51).

7 Kohtuotsused, 20.9.2001, Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, punkt 80 ja seal viidatud kohtupraktika); 27.10.2005, Distribution Casino France jt (C-266/04–C-270/04, C-276/04 ja C-321/04–C-325/04, EU:C:2005:657, punkt 42 jj); 15.6.2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 ja C-41/05, EU:C:2006:403, punkt 43 jj) ja 6.10.2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, punkt 21).

8 Selle küsimuse tähtsuse kohta vt nt kohtuotsus, 27.10.2005, Distribution Casino France jt (C-266/04–C-270/04, C-276/04 ja C-321/04–C-325/04, EU:C:2005:657, punkt 37 ja punkt 45 jj).

1. Asutamisvabaduse piirang

27. Vastavalt ELTL artiklile 49 koostoimes artikliga 54 hõlmab asutamisvabadus ühe liikmesriigi kodaniku õigust alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana teise liikmesriigi territooriumil.⁹ Asutamisvabaduse piiranguks tuleb vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale pidada kõiki meetmeid, mis keelavad või takistavad selle vabaduse kasutamist või muudavad selle vähem atraktiivseks.¹⁰

28. Maksude ja lõivude puhul on see iseenesest nii. Seetõttu on minu arvates¹¹ juhul, kui põhivabadusi kontrollitakse selliste maksude kohaldamise alusel, oluline see, kas piiriülest olukorda koheldakse võrreldes siseriikliku olukorraga halvemini.¹²

a) Diskrimineeriva piirangu puudumine

29. Käesolevas kohtuasjas ei esine aga juba erinevat kohtlemist. Mis puudutab müügipindu suurusega 1 m²-st kuni 2499 m²-ni, siis nende puhul ei esine seaduse 16/2000 artikli 7 punkti a alusel väikeste ja suurte, Kataloonia või välismaiste jaekaubandusettevõtete erinevat kohtlemist. Maksu ei kohaldata ühegi kaubandusettevõtte suhtes, kellel on sellise suurusega müügipind. Piirmäär avaldab siin sellist mõju nagu maksuvabastuse põhisumma, mida saavad kasutada kõik jaemüüjad. Väiksemate jaekaubandusettevõtete suhtes (kelle müügipind on väiksem kui 2500 m²) seda ei kohaldata, suuremate suhtes seda küll kohaldatakse, kuid müügipindu, mille suurus on kuni 2499 m², ei maksustata. Arvestades seda, et see maksuvabastuse põhisumma kehtib nii suurte kui ka väikeste jaekaubandusettevõtete suhtes, ei seata ebasoodsamasse olukorda ühtegi jaekaubandusettevõtet. Seega ei ole asutamisvabadust kahjustatud.

30. Ainult teistsuguse käsituse korral tekib üldse küsimus, kas kõnealuse maksu kohaldamata jätmist väikeste jaekaubandusettevõtete suhtes tuleb pidada avalikuks või varjatud diskrimineerimiseks.

b) Teise võimalusena: välisriigi ettevõtjate avalik või varjatud diskrimineerimine

31. Välisriigi ettevõtjate avalikku diskrimineerimist käesoleval juhul ei esine. Pigem maksustatakse iga kaubandusettevõtja puhul, kellele kuulub „suur jaekaubandusettevõte“, selle maksuga müügipind, mis ületab 2499 m² suuruse piirmäära (seaduse 16/2000 artikkel 4). Nagu Euroopa Kohus¹³ on juba otsustanud, puudutab asjaolu, et välismaised investorid eelistavad avada suuremaid kauplusi, selleks et saavutada vajalik mastaabisääst uuele territooriumile tulemise võimaluste optimeerimiseks, siiski sisenemist uuele turule, mitte niivõrd ettevõtja riikkondsust.¹⁴

9 Kohtuotsused, 11.3.2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika); 13.12.2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, punkt 18) ja 21.1.2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, punkt 38).

10 Kohtuotsused, 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 36); 21.5.2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, punkt 34) ja 16.4.2015, komisjon vs. Saksamaa (C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 56 ja seal viidatud kohtupraktika).

11 Vt kohtujuristi ettepanek, Kokott, kohtuasi C (C-122/15, EU:C:2016:65, punkt 66), kohtuasi X (C-498/10, EU:C:2011:870, punktid 28 ja 29), kohtuasi Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punktid 83 ja 84) ning kohtuasi X (C-686/13, EU:C:2015:31, punkt 40).

12 Vt ka: kohtuotsus, 6.12.2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, punktid 51 ja 53); kohtumäärus, 4.6.2009, KBC-bank (C-439/07 ja C-499/07, EU:C:2009:339, punkt 80); kohtuotsus, 14.4.2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, punkt 29).

13 Kohtuotsus, 24.3.2011, komisjon vs. Hispaania (C-400/08, EU:C:2011:172).

14 Kohtuotsus, 24.3.2011, komisjon vs. Hispaania (C-400/08, EU:C:2011:172, punkt 61).

32. Keelatud on aga ka kõik varjatud diskrimineerimise vormid, mis teistest eristamiskriteeriumidest lähtudes viivad tegelikult sama tulemuseni¹⁵ (nn varjatud ehk kaudne diskrimineerimine).

33. Kohtuotsuses Hervis Sport otsustas Euroopa Kohus, et juhul, kui maksu kohaldatakse lähtuvalt käibest, võib see teatavatel juhtudel seada ebasoodsamasse olukorda need ettevõtjad, kelle asukoht on teises liikmesriigis.¹⁶ Konkreetset oli tegemist jaekaubandusettevõtete suhtes kohaldatava erimaksuga, mille määr oli järsult progresseeruv lähtuvalt käibest. Edaspidi võeti kontserni kuuluvate ettevõtjate suhtes kohaldatava maksimumäära kindlaksmääramisel arvesse konsolideeritud käive, selle asemel et arvesse võtta üksiku ettevõtja käivet. Euroopa Kohus otsustas, et esineda võib kaudne diskrimineerimine, kui *enamik* ettevõtjaid, kelle suhtes kohaldatakse järsult progresseeruvat maksu, on teises liikmesriigis asuva äriühingu sidusettevõtjad.¹⁷

1) Ainuüksi suurema mõjutatuse ebapiisavus

34. Sellega ei ole käesoleva kohtuasja asjaolud aga sarnased. IGEC maks ei ole järsult progresseeruv ning konsolideeritud kasumit või kahjumit ei liideta kokku. Pigem lähtutakse iga müügipinna kohapealsest suurusest.

35. Seejuures ei ole minu arvates piisav lähtuda ainuüksi välisriigi ettevõtjate *suuremast* mõjutatusest – selline on komisjoni ja ANGEDI käsitus –, et oleks võimalik tuvastada varjatud diskrimineerimist põhivabaduste raames.¹⁸ See keelaks näiteks liikmesriigil kohaldada ettevõtjate suhtes kohalikku maksu, kui ajaloolise arengu tulemusel oleks liikmesriigis rohkem kui 50% aktiivselt tegutsevatest ettevõtjatest välisriigi ettevõtjad. Ainuüksi asjaolu, et – rohkem või vähem juhuslikult – on suur osa või koguni enamik isikutest, kelle suhtes maksu kohaldatakse, pärit teistest liikmesriikidest, ei saa endast seetõttu kujutada varjatud diskrimineerimist.

2) Varjatud diskrimineerimise eeldused

36. Seetõttu tuleb välja selgitada varjatud diskrimineerimise täpsed eeldused. Siinkohal kerkib esiteks küsimus, kui suur peab olema korrelatsioon valitud eristamiskriteeriumi ja äriühingu asukoha vahel, et saaks eeldada ebavõrdset kohtlemist asukoha alusel. Euroopa Kohus on siiani tuginenud nii kokkulangemisele enamikul juhtudel¹⁹ kui ka mitteresidentide suuremale mõjutatusele²⁰ või räägib koguni vaid halvemini kohtlemise ohust.²¹ Siiani on tuvastatud vaid see, et kriteeriumi 100% kokkulangemine äriühingu asukohaga ei ole nõutav.²²

15 Vt nt kohtuotsused, 5.12.1989, komisjon vs. Itaalia (C-3/88, EU:C:1989:606, punkt 8); 13.7.1993, Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, punkt 14); 14.2.1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 26); 8.7.1999, Baxter jt (C-254/97, EU:C:1999:368, punkt 10); 25.1.2007, Meindl (C-329/05, EU:C:2007:57, punkt 21); 18.3.2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, punkt 37); 1.6.2010, Blanco Pérez ja Chao Gómez (C-570/07 ja C-571/07, EU:C:2010:300, punktid 117 ja 118); 5.2.2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punkt 30) ning 8.6.2017, Van der Weegen jt (C-580/15, EU:C:2017:429, punkt 33); vt ka kohtujuristi ettepanek, Kokott, kohtuasi Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 34).

16 Kohtuotsus, 5.2.2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punkt 39).

17 Kohtuotsus, 5.2.2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punkt 39 jj).

18 Vt selle kohta ka kohtujuristi ettepanek, Kokott, kohtuasi Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 41).

19 Vt kohtuotsused, 7.7.1988, Stanton ja L'Étoile 1905 (143/87, EU:C:1988:378, punkt 9); 13.7.1993, Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, punkt 15); 8.7.1999, Baxter jt (C-254/97, EU:C:1999:368, punkt 13); 22.3.2007, Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, punkt 32); vt ka kohtuotsused, 3.3.1988, Bergandi (252/86, EU:C:1988:112, punkt 28), mis käsitleb EMÜ asutamislepingu artiklit 95, ja 26.10.2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, punkt 48), mis käsitleb teenuste osutamise vabadust, ning 5.2.2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punkt 39 jj).

20 Vt kohtuotsus, 1.6.2010, Blanco Pérez ja Chao Gómez (C-570/07 ja C-571/07, EU:C:2010:300, punkt 119).

21 Vt kohtuotsused, 22.3.2007, Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, punkt 32) ning 1.6.2010, Blanco Pérez ja Chao Gómez (C-570/07 ja C-571/07, EU:C:2010:300, punkt 119); vt ka kohtuotsus, 8.5.1990, Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, punkt 14), mis käsitleb töötajate vaba liikumist.

22 Vt selle kohta kohtuotsus, 28.6.2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, punkt 41), mis käsitleb töötajate vaba liikumist.

37. Teiseks ei ole ebakindel mitte ainult kohtupraktika kohaselt nõutav korrelatsiooni suurus, vaid ka küsimus, kas see korrelatsioon peab esinema üldjuhul²³ või peab see tulenema eristamiskriteeriumi olemusest, millele viitab mitu kohtuotsust²⁴, või võib see pigem põhineda juhuslikel faktilistel olukordadel.²⁵

38. Minu arvates on maksuõiguses varjatud diskrimineerimise tuvastamiseks vaja rangemaid kriteeriume. See peab siinkohal hõlmama ainult selliseid juhtumeid, mis puht vormiliselt vaadelduna ei kujuta endast diskrimineerimist, kuid toimivad sellena.²⁶ Seetõttu leian, et varjatud diskrimineerimine peab loomuldasa²⁷ või valdaval osal juhtudest mõjutama eelkõige välisriigi ettevõtjaid, nagu sellega võis tegemist olla kohtuasjas Hervis Sport.²⁸

39. Lähtudes teatavast müügipinnast, mille suhtes kehtestatud piirmäär viib üksnes selleni, et ühel aastal (15st võimalikust aastast) kuulus Kataloonias vastavalt komisjoni 2004. aasta kirjale ca 61,5% asjaomastest jaekaubandusettevõtetest teistest liikmesriikidest pärit ettevõtjatele (või neil on teistest liikmesriikidest pärit osanikud), ei saa seda siiski eeldada.

40. Pealegi on ebaselge, kuidas tehti kindlaks nende ettevõtjate „päritolu“.²⁹ Eelkõige maksuõiguses määratakse ettevõtja päritolu põhimõtteliselt kindlaks ettevõtja asukoha alusel ja mitte näiteks osanike rahvuse alusel. Arvestades seda, et ANGED on suurte müügiettevõtjate riiklik ühendus Hispaanias, võiks selle liikmeid käsitada ka Hispaania ettevõtjatena. Ja isegi juhul, kui lähtutaks äriühingu osanikest, ei viiks see teistsuguse tulemuseni. Selles mõttes näitavad ANGEDi esitatud materjalid, et „ainult“ 52,03% kogu maksutulust on pärit teiste liikmesriikide ettevõtjalt ning neile kuulub kogu „maksustatud“ müügipinnast „ainult“ 46,77%. Eeltoodu ei viita sellele, et teiste liikmesriikide ettevõtjaid koheldaks siinkohal *de facto* esmaselt või struktuurselt halvemini kui Hispaania ettevõtjaid.

2. Teise võimalusena: põhjendatus

41. Juhul kui vastupidi eespool esitatud sedastustele eeldatakse siiski varjatud diskrimineerimist, tuleb kontrollida, kas see on põhjendatud. See kontroll hõlmab aga vaid seda, kas väiksemad jaekaubandusettevõtted jäävad kõnealuse maksu kohaldamisalast välja. Eelotsusetaotlusest ei nähtu nimelt, et seaduse 16/2000 alusel antud maksuvabastustest ja maksusoodustustest (seaduse 16/2000 artiklid 5 ja 8) saavad kasu peamiselt liikmesriigi ettevõtjad.

42. Põhivabaduste piirang on lubatud ainult siis, kui seda õigustab ülekaalukas üldine huvi, kui piirang on kõnealuse eesmärgi saavutamiseks sobiv ega lähe kaugemale sellest, mis on selle eesmärgi saavutamiseks vajalik.³⁰

23 Vt kohtuotsus, 8.7.1999, Baxter jt (C-254/97, EU:C:1999:368, punkt 13).

24 Vt kohtuotsused, 8.7.1999, Baxter jt (C-254/97, EU:C:1999:368, punkt 13); 10.9.2009, komisjon vs. Saksamaa (C-269/07, EU:C:2009:527, punkt 54); 1.6.2010, Blanco Pérez ja Chao Gómez (C-570/07 ja C-571/07, EU:C:2010:300, punkt 119); 28.6.2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, punkt 41); kohtuotsus, 5.12.2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C-514/12, EU:C:2013:799, punkt 26) ning kohtuotsus, 2.3.2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, punkt 36).

25 Vt kohtuotsus, 5.12.1989, komisjon vs. Itaalia (C-3/88, EU:C:1989:606, punkt 9); vt ka kohtuotsus, 9.5.1985, Humblot (112/84, EU:C:1985:185, punkt 14), mis käsitleb EMÜ asutamislepingu artiklit 95.

26 Vt selle kohta juba kohtujuristi ettepanek, Kokott, kohtuasi Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 40).

27 Nii ka asutamisevabaduse kohaldamisalal, kohtuotsus, 1.6.2010, Blanco Pérez ja Chao Gómez (C-570/07 ja C-571/07, EU:C:2010:300, punkt 119).

28 Kohtuotsus, 5.2.2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47) koos kohtujuristi ettepanekuga, Kokott, kohtuasi Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 37 jj).

29 Vt ka kohtuotsus, 24.3.2011, komisjon vs. Hispaania (C-400/08, EU:C:2011:172, punkt 60), milles lähtutakse rohkem „kontrollist“ ja „aktsionäridest“ ning vähem äriühingute asukohast.

30 Kohtuotsused, 5.10.2004, CaixaBank France (C-442/02, EU:C:2004:586, punkt 17); 24.3.2011, komisjon vs. Hispaania (C-400/08, EU:C:2011:172, punkt 73) ning 5.2.2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punkt 42).

a) Ülekaalukas üldine huvi

43. IGEC maksuga maksustamise eesmärk on soodustada ruumilist planeerimist ja keskkonnakaitset (vt eespool punkt 6). Seejuures tuleb kaubandusettevõtteid kaasata negatiivsetest välistest mõjudest tulenevate kulude kandmisesse, mida need ebaproportsionaalselt suurel määral põhjustavad (nt infrastruktuuriga seotud erikulud), kuna nad ise neid vastavas mahus ei kanna. Ruumilise planeerimisega seotud eesmärged³¹ ja keskkonnakaitset³² on Euroopa Kohtu praktikas piirangut õigustavate asjaoludena tunnustatud.

44. Lisaks tuleb võtta aluseks eriline majandusvõimsus, mis on otseselt seotud suurte müügipindade kasutamisega, ja seda kärpida. See järgib ka eesmärki mõnevõrra vähendada müügipinna suurusest tulenevat konkurentsieelist väiksemate jaekaubandusettevõtete ees. Selle üle, kas ka erinevat majandusvõimsust (seega erinevat võimet kanda maksukoormust) saab pidada põhivabaduse piirangut õigustavaks asjaoluks, ei ole Euroopa Kohus minu teada seni veel otsustanud. Ma ei tahaks aga välistada, et samamoodi nagu näiteks progresseeruv maksumäär võiks erinevat maksualast kohtlemist õigustada ka erinev majandusvõimsus.³³

b) Piirangu proportsionaalsus

45. Samuti peab piirang olema sellega taotletava eesmärgi – korvata mõju, mida suurte kaubanduskeskuste rajamine avaldab territooriumile ja keskkonnale – elluviimise tagamiseks sobiv ega või minna kaugemale sellest, mis on taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalik.³⁴

1) Maksu sobivus

46. Liikmesriigi õigusnormid on vastavalt Euroopa Kohtu praktikale konkreetse eesmärgi saavutamiseks sobivad üksnes juhul, kui need vastavad tõepoolest huvile saavutada see eesmärk järjekindlalt ja süstemaatiliselt.³⁵

47. Niisuguses valdkonnas tuleb tunnustada liidu seadusandja suurt kaalutlusruumi, mis hõlmab tema poliitilisi, majanduslikke ja sotsiaalseid valikuid ning mille raames ta peab andma keerulisi hinnanguid. Seetõttu võib selles valdkonnas võetud meetme õiguspärasust mõjutada vaid meetme ilmselge ebasobivus võrreldes pädevate institutsioonide püstitatud eesmärgiga.³⁶

31 Kohtuotsused, 1.10.2009, Woningstichting Sint Servatius (C-567/07, EU:C:2009:593, punkt 29) ja 24.3.2011, komisjon vs. Hispaania (C-400/08, EU:C:2011:172, punkt 74).

32 Kohtuotsused, 11.3.2010, Attanasio Group (C-384/08, EU:C:2010:133, punkt 50) ja 24.3.2011, komisjon vs. Hispaania (C-400/08, EU:C:2011:172, punkt 74).

33 Vt selle kohta ka kohtujuristi ettepanek, Kokott, kohtuasi Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 59 jj).

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

35 Kohtuotsused, 17.11.2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, punkt 42); 12.7.2012, HIT ja HIT LARIX (C-176/11, EU:C:2012:454, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika) ning 11.6.2015, Berlington Hungary jt (C-98/14, EU:C:2015:386, punkt 64).

36 Kohtuotsused, 10.12.2002, British American Tobacco (Investments) ja Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, punkt 123 ja seal viidatud kohtupraktika) ning 4.5.2016, Poola vs. parlament ja nõukogu (C-358/14, EU:C:2016:323, punkt 79).

48. Peale selle võtab Euroopa Kohus arvesse liikmesriikide õigust võtta vastu üldseadusi.³⁷ Eelkõige peab ka makse ja lõive käsitlevate õigusnormide vastuvõtja tegema poliitilisi, majanduslikke ja sotsiaalseid valikuid. Samuti³⁸ peab ta andma keerulisi hinnanguid. Kuna kõnealuseid õigusnorme ei ole ühenduse õigusnormidega ühtlustatud, on liikmesriigi seadusandjal makse ja lõive käsitlevate õigusnormide valdkonnas teatud kaalutusõigus jaekaubandusettevõtete suhtes kohaldatava maksu kindlaksmääramisel. Seetõttu on ühtsuse nõudega kooskõlas, kui IGEC maks ei ole püstitatud eesmärgi saavutamiseks ilmselgelt ebasobiv.

49. IGEC maksuga maksustatakse eelkõige suuri jaekaubandusettevõtteid, millel on suur müügipind. See põhineb ilmselgelt oletusel, et nende kaubandusettevõtete kliendi- ja tarnevoog on suurem. See, et suuremast kliendi- ja tarnevoost võib tuleneda suurem müra ja õhureostus ning seega suurem keskkonnareostus, on usutav. Seega näib, et seadus, mille alusel maksustatakse suuremat müra ja õhureostust põhjustavaid kaubandusettevõtteid suurema maksumääraga, on sobiv, et luua stiimul käitada pigem väiksemaid jaekaubandusettevõtteid, mis – eraldi võetuna – põhjustavad vähem reostust.

50. Arvestades seda, et väiksemaid kaubandusettevõtteid on ka ruumilise planeerimise seisukohast hõlpsam integreerida, on see kasulik, pidades silmas ka põhimõtet, et piiratud ruumi tuleb mõttekalt ja õiglaselt jaotada. Selles mõttes on seadus sobiv ka selleks, et kaitsta keskkonda ning saavutada ruumilise planeerimise eesmärgid järjekindlalt ja süstemaatiliselt.³⁹

51. See, et seadus 16/2000 ei tee vahet jaekaubandusettevõtte rajamise vahel linnas või maapiirkonnas, ei muuda selles osas midagi. Asukohast olenemata on suurtel jaekaubandusettevõtetel suurem kliendi- ja tarnevoog kui väiksematel jaekaubandusettevõtetel. Sama käib selliste kollektiivsete jaekaubandusettevõtete maksustamata jätmise kohta, mille individuaalsed kaubandusettevõtted piirnormati ei ületa. Selle tõttu ei muutu maks ebasobivaks, vaid see võtab arvesse erinevat organisatsioonilist vormi mitme väikese jaekaubandusettevõtte ja ühe suure jaekaubandusettevõtte vahel.

52. Vahetegemine individuaalsete ja kollektiivsete jaekaubandusettevõtete vahel ning vahetegemise puudumine linnas ja maapiirkonnas asuvate kaupluste vahel näitab ainult seda, et maks võiks olla keskkonnamõju seisukohast veel paremini kavandatud, et saavutada nimetatud eesmärgid veelgi sihipärasemalt. See ei vii aga selleni, et kõnealune maks on nimetatud eesmärkide saavutamiseks ilmselgelt ebasobiv.

2) Maksu vajalikkus

53. Seetõttu tuleb selgitada, kas maks – mida kohaldatakse 2500 m² suuruse müügipinna suhtes – on ka vajalik, et neid eesmärgi saavutada.

54. Vajalikkuse kontrollimisel proportsionaalsuse raames tuleb vastavalt Euroopa Kohtu praktikale juhu, kui on võimalik valida mitme sobiva meetme vahel, rakendada kõige vähem piiravat meetet, ning tekitatud ebamugavused peavad olema seatud eesmärkidega vastavuses.⁴⁰

37 Kohtuotsus, 24.3.1994, Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, punkt 61); 21.9.1999, Läärä jt (C-124/97, EU:C:1999:435, punktid 14 ja 15) ning 6.11.2003, Gambelli jt (C-243/01, EU:C:2003:597, punkt 63), mis kõik käsitlevad hasartmängude korraldamist; 5.3.1996, Brasserie du pêcheur ja Factortame (C-46/93 ja C-48/93, EU:C:1996:79, punkt 48 jj), mis käsitlevad toidualaseid õigusnorme.

38 Sarnase hindamiskriteeriumi kohta, mida kasutatakse liidu institutsioonide ja liikmesriikide tegevuse hindamisel, vt ka kohtuotsus, 5.3.1996, Brasserie du pêcheur ja Factortame (C-46/93 ja C-48/93, EU:C:1996:79, punkt 47).

39 Nii – sarnase seaduse kohta – ka juba kohtuotsus, 24.3.2011, komisjon vs. Hispaania (C-400/08, EU:C:2011:172, punkt 80).

40 Nii juba kohtuotsused, 11.7.1989, Schröder HS Kraftfutter (265/87, EU:C:1989:303, punkt 21); 8.7.2010, Afton Chemical (C-343/09, EU:C:2010:419, punkt 45); 22.1.2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, punkt 50); 15.2.2016, N. (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, punkt 54); 4.5.2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, punkt 48) ning 30.6.2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, punkt 33).

55. Selles suhtes tuleb meenutada, et liikumisvabaduse piirangu õigustamiseks mõnele ülekaalukast üldisest huvist tulenevale põhjusele tuginev liikmesriik on tõepoolest kohustatud tõendama, et tema õigusnormid on taotletava õiguspärase eesmärgi saavutamiseks sobivad ja vajalikud. See tõendamiskoormis ei saa siiski – juba liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluses – minna nii kaugele, et sellelt liikmesriigilt nõuda, et ta kindlalt tõendaks, et ükski muu mõeldav meede ei võimalda seda eesmärki samadel tingimustel saavutada.⁴¹ See põhimõte peab kehtima seda enam eelotsusemenetluse suhtes.

56. Piirmäärasid iseloomustab seejuures see, et alati on võimalik küsida, miks ei kehtestatud seaduses valitud 2500 m² piirmäära asemel 2000 m² või 3000 m² suurust piirmäära. See küsimus kerkib aga igasuguse piirmäära puhul ja minu arvates saab sellele vastata ainult demokraatlikult legitimeeritud seadusandja. Erinevalt sellest, mida arvab komisjon, ei pea seadusandja seejuures empiiriliselt tõendama, kuidas ta on asjaomase piirmäära kindlaks määranud, ning ei ole tähtis, kas see piirmäär on komisjoni arvates veenev või koguni „õige“, juhul kui see ei ole ilmselgelt väär. Viimasega ei ole käesoleval juhul tegemist.

57. Suurem piirmäär oleks võib-olla leebem vahend, kuid liikmesriigi seisukohast ei oleks see sama sobiv. Ilmselgelt ei või arvestamata jätta seda, et suuremad jaekaubandusettevõtted põhjustavad suuremaid probleeme seoses linnaplaneerimisega ja keskkonnalaste eesmärkidega. Samuti ei või tähelepanuta jätta, et jaekaubandusettevõtete suurus viitab ka suuremale käibe ja seega ka suuremale majandusvõimsusele (niisiis suuremale finantsuutlikkusele). Ka hinnang, et suuremad jaekaubandusettevõtted saavad linna infrastruktuurist suuremal määral kasu kui väiksemad jaekaubandusettevõtted, ei saa olla väär. Järelikult on jaekaubandusettevõtete müügipind tähtis tegur seaduse eesmärkide saavutamiseks.

58. Viimaks ei ole – erinevalt sellest, mida arvavad komisjon ja ANGED – ehitusalastest õigusnormidest tulenevad nõuded jaekaubandusettevõtte rajamisel sama sobivad, et kaasata maksukohustuslasi kandma suurte jaekaubandusettevõtete välistest mõjudest tulenevaid kulusid või luua rahaline stiimul avada pigem väiksemaid jaemüügikauplusi.

3) Maksu kohasus

59. Lisaks peavad põhivabaduse piirangud olema taotletava eesmärgi saavutamiseks kohased.⁴² See nõuab, et piirang ja selle tagajärjed peavad olema seatud eesmärkidega (mida tuleb kaitsta) vastavuses.⁴³ Lõppkokkuvõttes tähendab see, et tuleb konkreetselt kaaluda tagajärgi, hinnates kaitstud õigushüve (käesoleval juhul keskkonnakaitse ja ruumiline planeerimine) ja kahjustatud õigushüve⁴⁴ (käesoleval juhul hüpoteetiliselt põhivabaduse kasutamine) abstraktset tähendust.

60. Käesoleval juhul on maks seatud eesmärkidega vastavuses. Esiteks ei ole maksukoormus nii suur, et majandustegevus ei oleks enam võimalik (nn kägistav mõju). Eelkõige olgu märgitud, et esimesed 2499 m² jäetakse koguni maksustamata ja Kataloonia ametiasutuste teabe kohaselt saab kõnealuse maksu Hispaania tulumaksuga maksustatavast summast maha arvata. Teiseks kohaldatakse maksusoodustusi, kui jaekaubandusettevõtetele on võimalik juurde pääseda kahe või enama

41 Vt kohtuotsused, 23.10.1997, komisjon vs. Madalmaad (C-157/94, EU:C:1997:499, punkt 58); 10.2.2009, komisjon vs. Itaalia (C-110/05, EU:C:2009:66, punkt 66) ning 24.3.2011, komisjon vs. Hispaania (C-400/08, EU:C:2011:172, punkt 75).

42 Kohtuotsused, 11.10.2007, ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, punkt 82 ja seal viidatud kohtupraktika) ning 21.12.2011, komisjon vs. Poola (C-271/09, EU:C:2011:855, punkt 58).

43 Kohtuotsused, 12.7.2001, Jippes jt (C-189/01, EU:C:2001:420, punkt 81); 9.11.2010, Volker ja Markus Schecke ning Eifert (C-92/09 ja C-93/09, EU:C:2010:662, punkt 76 jj); 22.1.2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, punkt 50) ning 30.6.2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, punkt 33).

44 Analoogiline ka juba kohtuotsus, 9.11.2010, Volker ja Markus Schecke ning Eifert (C-92/09 ja C-93/09, EU:C:2010:662, punkt 76 jj).

ühistranspordivahendiga (vt seaduse 16/2000 artikkel 11). Lisaks on keskkonnakaitse ja ka ruumiline planeerimine ühiskonnas eksisteerimise seisukohast suure tähtsusega, keskkonnakaitse (mida on sõnaselgelt mainitud ELTL artiklis 11, EL lepingu artikli 3 lõikes 3 ja harta artiklis 37) väga suure tähtsusega.⁴⁵ Lõppkokkuvõttes oleks isegi asutamisvabaduse (varjatud) piirang sellega põhjendatud.

C. Riigiabi olemasolu

61. Seoses teise küsimusega tuleb kontrollida, kas seaduse 16/2000 sätteid tuleb käsitada ELTL artikli 107 lõike 1 kohaselt keelatud riigiabina.

1. Tuginemine abi olemasolule, et vältida maksu tasumise kohustust

62. Kõigepealt tuleb märkida, et Euroopa Kohus on juba korduvalt otsustanud, et maksukohustuslast ei saa vabastada maksu tasumise kohustusest väide, et teiste ettevõtjate suhtes kohaldatav maksuvabastus kujutab endast riigiabi.⁴⁶

63. Teisiti oleks see aga juhul, kui maks ja ette nähtud maksuvabastus oleksid *abimeetme lahutamatud osad*. Selleks peab asjaomase siseriikliku õiguse alusel olema maksu ja antava abi vahel kindlasti niisugune seos, et maksutulud on tingimata ette nähtud antava abi rahastamiseks ning maksutulu mõjutab otseselt antava abi suurust ning kokkuvõttes hinnangut selle abi ühisturuga kokkusobivuse kohta.⁴⁷

64. Selles mõttes saab sedastada – nagu teatas ka komisjon oma 2. oktoobri 2003. aasta kirjas –, et maksutulu ei kasutata jaekaubandusettevõtetele eritoetuste andmiseks. Seda kasutatakse pigem munitsipaalrõõmu ja kaubandusala linnaplaneeringu infrastruktuuride rahastamiseks, kaubanduse tegevus- ja elavdamiskavade elluviimiseks ning keskkonnaalaste tegevuskavade elluviimiseks. Seega on kooskõlas komisjoni toonase käsitusega välistatud võimalus, et saadud tulu võib soodustada mõnda konkreetset ettevõtet või tegevussektorit, sest sellega taotletakse üldise huvi eesmärki ning sellest on kasu kogu ühiskonnale.

65. Järelikult tuleb tuvastada, et ettevõtjad, kes peavad kõnealust maksu tasuma, ei saa liikmesriigi kohtutes tugineda antud „maksuvabastuse“ ebaseaduslikkusele, selleks et kõnealuse maksu tasumise kohustusest vabaneda või taotleda maksu tagastamist. Kui nad ei saa aga sellele tugineda, siis on ülearused kõik muud väited abi võimaliku olemasolu kohta. Seda, kas abi, mis seisneb kõnealuse maksu kohaldamata jätmises väiksemate jaekaubandusettevõtete suhtes, on seaduslik, peaks kontrollima komisjon tavapärasel riigiabimenetluses vastavalt ELTL artiklile 108.

66. Arvestades seda, et eelotsusetaotluse esitanud kohus ei kontrolli siiski maksuotsuseid, vaid nende aluseks olevat seadust nii, et see võib omada tähtsust ka teiste isikute jaoks peale ANGEDi, võib oletada, et täiendavad märkused ELTL artikli 107 kohta on vähemalt eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarvilikud.

45 Kohtuotsus, 22.12.2008, *British Aggregates vs. komisjon* (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punkt 91).

46 Kohtuotsused, 20.9.2001, *Banks* (C-390/98, EU:C:2001:456, punkt 80); 27.10.2005, *Distribution Casino France jt* (C-266/04–C-270/04, C-276/04 ja C-321/04–C-325/04, EU:C:2005:657, punkt 42 jj); 15.6.2006, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 ja C-41/05, EU:C:2006:403, punkt 43 jj) ning 6.10.2015, *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:661, punkt 21).

47 Kohtuotsus, 25.6.1970, *Prantsusmaa vs. komisjon* (47/69, EU:C:1970:60, punkt 16 ning punkt 17 jj); 13.1.2005, *Streekgewest* (C-174/02, EU:C:2005:10, punkt 26) ning 27.10.2005, *Distribution Casino France jt* (C-266/04–C-270/04, C-276/04 ja C-321/04–C-325/04, EU:C:2005:657, punkt 40).

2. Riigiabi koosseis

67. Seda aluseks võttes tuleb kontrollida, kas (1) maksu kohaldamata jätmist väiksemate jaekaubandusettevõtete suhtes, (2) teatud suuremate jaekaubandusettevõtete suhtes kohaldatavat maksuvabastust või (3) teatud suuremate jaekaubandusettevõtete suhtes kohaldatavat maksusoodustust tuleb käsitada riigiabina ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

68. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika järgi on ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses riigiabiks kvalifitseerimisel esiteks nõutav, et tegemist on riigi sekkumisega või abi andmisega riigi ressurssidest. Teiseks peab see sekkumine potentsiaalselt kahjustama liikmesriikidevahelist kaubandust. Kolmandaks peab sekkumine andma soodustatud isikule valikulise eelise. Neljandaks peab see kahjustama või ähvardama kahjustada konkurentsi.⁴⁸

a) Eelise mõiste

69. Seoses küsimusega, kas põhikohtuasjas kõne all olevad sätted on käsitatavad abisaajale eelise andmisena, tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika järgi loetakse riigiabiks sekkumine, mis võib oma vormist sõltumata otseselt või kaudselt soodustada ettevõtjaid või mida tuleb pidada majanduslikuks eeliseks, mida abisaaja ettevõtja tavalistes turutingimustes ei saaks.⁴⁹

70. Ka maksusoodustus, mis ei too küll kaasa riiklike ressursside üleandmist, kuid asetab soodustuse saajad soodsamasse majanduslikku olukorda kui teised maksumaksjad, võib kuuluda ELTL artikli 107 lõike 1 kohaldamisalasse.⁵⁰

71. Seega loetakse abiks eelkõige mitmesuguses vormis sekkumisi, mis leevendavad ettevõtja eelarvet *tavaliselt* koormavaid kohustusi ja mis seetõttu ei ole küll subsiidiumid selle sõna kitsas tähenduses, ent on siiski samalaadsed ja samasuguse mõjuga.⁵¹

72. Mis puudutab maksu kohaldamata jätmist väiksemate jaekaubandusettevõtete suhtes, siis tuleb tõdeda, et vastavalt seaduse 16/2000 artiklile 4 kohaldatakse maksu ainult jaekaubandusettevõtete suhtes, mille müügiplind on 2500 m² või suurem. Selle taustaks on, et alates sellest suurusest eeldatakse (suurel määral tüpiseerides) teatud majandusvõimsust (vt seaduse 16/2000 artikkel 2). Tavalistes turutingimustes ja ka vastavalt Hispaania piirkondliku seadusandja tahte ei kohaldata maksu väiksemate jaekaubandusettevõtete suhtes (mille müügiplind on väiksem seaduse 16/2000 artikli 4 lõikes 3 sätestatud 2500 m² suurusest piirmäärast). Järelikult ei leevendata ka väiksemate jaekaubandusettevõtete eelarvet *tavaliselt* koormavaid kohustusi. Isegi suuremad jaekaubandusettevõtted ei pea nende müügiplinna esimese 2499 m² eest maksu tasuma. Ka selles mõttes ei esine halvemat kohtlemist (selle kohta juba eespool punktid 29 ja 30) ega ole antud majanduslikku eelist, mida väiksemad jaekaubandusettevõtted ei oleks tavalistes turutingimustes saanud.

48 Kohtuotsused, 21.12.2016, komisjon vs. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 40); 21.12.2016, komisjon vs. World Duty Free Group jt (C 20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 53) ja 27.6.2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punkt 38).

49 Kohtuotsus, 9.10.2014, Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 21) ja 27.6.2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punkt 65).

50 Vt mh kohtuotsused, 15.3.1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punkt 14); 15.11.2011, komisjon ja Hispaania vs. Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 72) ning 9.10.2014, Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 23).

51 Kohtuotsused, 15.3.1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punkt 13); 19.3.2013, Bouygues ja Bouygues Télécom vs. komisjon (C-399/10 P ja C-401/10 P, EU:C:2013:175, punkt 101); 14.1.2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punkt 33) ning 27.6.2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punkt 66).

73. Seetõttu ei kujuta maksu kohaldamata jätmise väiksemate jaekaubandusettevõtete suhtes endast riigiabi. Äärmisel juhul saab sellise eelisena käsitada vähendatud maksumäära kohaldamist teatud suuremate jaekaubandusettevõtete suhtes (vastavalt seaduse 16/2000 artiklile 5 puudutab see muu hulgas kauplusi, kus müüakse ehitusmaterjale, ja vastavalt seaduse 16/2000 artiklile 8 muu hulgas ehituskaubamaju) või nende vabastamist iseenesest kohaldamisele kuuluvast maksust. Nimetatud eelis peaks aga olema veel ka valikuline.

b) Eelise valikulisus

74. Selles osas tuleb kontrollida, kas seda, et (1) teatud suuremad jaekaubandusettevõtted on maksust vabastatud või (2) teatud suuremate jaekaubandusettevõtete suhtes kohaldatakse maksusoodustust, tuleb käsitada „teatud ettevõtjate või teatud kaupade tootmise soodustamisena“ ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses, see tähendab, et esineb „valikuline eelis“ Euroopa Kohtu praktika tähenduses.

75. Teise võimalusena – juhul kui Euroopa Kohus käsitab maksu kohaldamata jätmist väiksemate jaekaubandusettevõtete suhtes eelisena, mida sellised ettevõtjad tavalistes turutingimustes ei oleks saanud – tuleb ka kontrollida, kas (3) maksu kohaldamata jätmist väiksemate jaekaubandusettevõtete omanike suhtes tuleb pidada selliseks „valikuliseks eeliseks“.

1) Valikulisus makse ja lõive käsitlevate õigusnormide puhul

76. Kõnealuse valikulisuse kontrollimine põhjustab nii makse kui ka lõive käsitlevate õigusnormide puhul märkimisväärseid raskusi.⁵²

77. Euroopa Kohtu praktikas on lähtepunktina pidevalt korratud, et maksustamiskord ei ole valikuline juhul, kui seda kohaldatakse vahet tegemata kõikide ettevõtjate suhtes.⁵³ Ainuüksi asjaolu, et maksustamiskord annab eelise üksnes nendele maksumaksjatele, kes vastavad kohaldamise tingimustele, ei saa iseenesest muuta seda korda valikuliseks.⁵⁴

78. Seetõttu on Euroopa Kohus maksumeetmega antava soodustuse valikulisuse kindlakstegemisel lähtunud sellest, kas on täidetud eritingimused. Sellest tulenevalt on lõppkokkuvõttes otsustava tähtsusega, kas maksumeetmega antava soodustuse tingimused on liikmesriigi maksustamissüsteemi kriteeriumide kohaselt valitud nii, et ei esine diskrimineerimist.⁵⁵ Selleks tuleb esimese sammuna kindlaks teha, missugune on asjaomasel liikmesriigis üldkohaldatav või „tavapärane“ maksustamiskord. Teiseks tuleb selle üldkohaldatava või „tavapärase“ maksustamiskorra alusel hinnata, kas kõnealuse maksumeetmega antavat soodustust kohaldatakse valikuliselt.

52 Vt nt Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi maksukohus, edaspidi „BFH“) hiljuti esitatud eelotsusetaotlus (kohtumäärus, 30.5.2017 – II R 62/14, *Sammlung der Entscheidungen des BFH* (edaspidi „BFHE“) 257, 381), mis käsitleb nn kontserni puudutatavat klauslit, mis on sätestatud kinnisasja omandamise maksu käsitleva seaduse (Gründerwerbsteuergesetz, edaspidi „GrEStG“) §-s 6a seoses kinnisasja omandamise maksu käsitlevate normidega – Euroopa Kohtu menetluses olev kohtuasi C-374/17.

53 Vt nt kohtuotsused, 8.11.2001, *Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, punkt 35); 15.11.2011, komisjon ja Hispaania vs. Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 73); 29.3.2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 39); 9.10.2014, Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 23) ning 21.12.2016, komisjon vs. World Duty Free Group jt (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 53 jj).

54 Vt selle kohta eelkõige kohtuotsused, 29.3.2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 42) ja 21.12.2016, komisjon vs. World Duty Free Group jt (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 59).

55 Vt selle kohta ka kohtuotsused, 14.1.2015, *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, punkt 53) ja 21.12.2016, komisjon vs. World Duty Free Group jt (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 54); sõnaselgelt ka väljaspool maksuõigust kohtuotsus, 21.12.2016, komisjon vs. Hansesstad Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punktid 53 ja 55).

79. Sellega on tegemist, kui meede kaldub üldisest süsteemist kõrvale osas, milles selle meetmega kehtestatakse ettevõtjate erinev kohtlemine, kes on aga selle liikmesriigi maksustamiskorra eesmärgi arvestades sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras.⁵⁶ Isegi juhul, kui need tingimused on täidetud, võib soodustus olla aga põhjendatud selle süsteemi olemuse või üldiste eesmärkidega, millesse see kuulub, eelkõige juhul, kui maksustamiskord tuleneb otseselt liikmesriigi maksusüsteemi aluspõhimõtetest või suunistest.⁵⁷

80. Maksustamiskorra valikulise kindlakstelemiseks korraldataval kontrollimisel on nende eriasjaolude arvestamine nõutav, kuna maksumeetmega antakse soodustusi – erinevalt subsiidiumidest kitsamas tähenduses, mida antakse rahaliste toetuste vormis – maksustamissüsteemi raames, mida kohaldatakse ettevõtjate suhtes üldisel viisil pidevalt ja imperatiivselt. Maksustamissüsteemid sisaldavad seejuures palju erinevaid vahetegemise võimalusi, mis järgivad üldjuhul üksnes eesmärgi tagada asjaomase maksu täpne sihtotstarve. Selliseid „soodustusi andva“ vahetegemise juhtumeid, mis ei ole subsiidiumid selle sõna kitsas tähenduses, saab aga vastavalt kohtupraktikale pidada abiks ainult siis, kui need on nendega samalaadsed ja samasuguse mõjuga.⁵⁸

81. Seega on ainult juhul, kui liikmesriik kasutab oma olemasolevat maksustamissüsteemi selleks, et anda rahalisi toetusi eesmärkidel, mis on maksustamissüsteemist väljaspool, alust pidada kõnealuseid maksumeetmega antud soodustusi samalaadseks subsiidiumidega selle sõna kitsamas tähenduses.⁵⁹

82. Euroopa Kohus korraldab selles mõttes ühtsuse kontrolli, kusjuures ühtsuse puudumine annab lõppkokkuvõttes tunnistust kuritarvitamisest. Ent sel korral ei küsita, kas maksukohustuslane otsustab kuritegeliku tegevuse kasuks, et vältida maksu tasumist. Pigem küsitakse, kas liikmesriik „kuritarvitab“ – objektiivselt seisukohast – oma maksustamisõigust, kui ta jätab üksikutele ettevõtjatele subsiidiumide andmisel arvestamata riigiabi käsitlevad õigusnormid.

83. Sellest järeldub, et kõigepealt on nõutav, et esineks erinev kohtlemine, mis ei ole liikmesriigi maksustamissüsteemi raames põhjendatud, et teha kindlaks maksumeetmega antava soodustuse valikulisus ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses. Selles mõttes on otsustava tähtsusega, kas erinev kohtlemine tuleneb selle süsteemi olemusest või ülesehitusest, millesse see meede kuulub.⁶⁰

84. Peale selle peaks põhjendamatu erineva kohtlemise puhul olema vastavalt ELTL artikli 107 lõikele 1 tegemist kas teatud ettevõtja või teatud kaupade tootmise soodustamisena. Seetõttu on Euroopa Kohus eelkõige Gibraltari kohtuotsuses märkinud, et maksustamiskord peab olema niisugune, mis iseloomustab soodustusi saavaid ettevõtjaid neile omaste tunnuste põhjal eelisõigustatud kategooriana.⁶¹

56 Vt kohtuotsused, 17.11.2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709); 8.9.2011, Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 49); 29.3.2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 42); 18.7.2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 19); 9.10.2014, Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 35); 21.12.2016, komisjon vs. Hansesstadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punktid 49 ja 58); 21.12.2016, komisjon vs. World Duty Free Group jt (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 54) ning kohtuotsus, 21.12.2016, komisjon vs. Aer Lingus ja Ryanair Designated Activity (C-164/15 P ja C-165/15 P, EU:C:2016:990, punkt 51).

57 Vt kohtuotsused, 8.9.2011, Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punktid 65 ja 69); 18.7.2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 22); vt selle kohta mh ka kohtuotsused, Itaalia vs. komisjon (173/73, EU:C:1974:71, punkt 33); 8.11.2001, Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punkt 42); 15.11.2011, komisjon ja Hispaania vs. Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 145) ning 9.10.2014, Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punktid 42 ja 43).

58 Vt mh kohtuotsused, 23.2.1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg vs. ESTÜ Ülemamet (30/59, EU:C:1961:2, lk 43); 15.6.2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 ja C-41/05, EU:C:2006:403, punkt 29); 19.3.2013, Bouygues ja Bouygues Télécom vs. komisjon (C-399/10 P ja C-401/10 P, EU:C:2013:175, punkt 101) ning 9.10.2014, Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 22).

59 Vt selle kohta ka kohtuotsus, 18.7.2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punktid 22–27).

60 Kohtuotsus, 9.10.2014, Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 42) ja 27.6.2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punkt 71).

61 Vt kohtuotsus, 15.11.2011, komisjon ja Hispaania vs. Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 104).

85. Sellele seisukohale anti kohtuotsuses *World Duty Free Group*⁶² esmapilgul küll veidi teistsugune hinnang.⁶³ Selles kohtuasjas peeti valikuliseks maksustamiskorda, mille kohaselt tuli anda maksimeetmega eelised (lühike amortiseerimisaeg) kõigile maksukohustuslastele, kes omandasid osaluse välismaistes äriühingutes firmaväärtusega, kuid teised maksukohustuslased, kes omandasid osaluse Hispaania äriühingutes, võisid firmaväärtuse amortiseerida üksnes pikema aja jooksul. Arvestades seda, et maksukohustuslased iseenesest ei kujuta endast teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist, kaotaks ELTL artikli 107 lõikes 1 sätestatud kriteerium sellisel juhul mõtte.⁶⁴ Kõnealune kohtuotsus puudutas siiski erijuhtumit, mille puhul oli tegemist Hispaania äriühingute „eksporti edendamise” välismaal investeringute tegemiseks välismaiste äriühingute kahjuks, mis on vastuolus ELTL artikli 111 sätestatud õiguspõhimõttega. Seetõttu võivad eksportimisel makstavad erisubsiidiumid täita valikulisuse kriteeriumi isegi juhul, kui need kehtivad kõigi maksukohustuslaste suhtes.

2) Üksikute ebavõrdse kohtlemise juhtumite valikuline olemus

86. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab seda, et käesolevas asjas kõne all olev kord annab valikulise eelise, mitmes mõttes võimalikuks, nimelt seetõttu, et jaekaubandusettevõtteid koheldakse erinevalt olenevalt nende suurusest, et teatud jaekaubandusettevõtete suhtes kohaldatakse maksusoodustust või maksuvabastust ning et maksu ei kohaldata kollektiivsete jaekaubandusettevõtete suhtes.

87. Seega võttis eelotsusetaotluse esitanud kohus lõppkokkuvõttes aluseks erinevad „tavapärased” maksustamiskorrad. Kui kohus oletab nimelt, et valikulisus seisneb väiksemate jaekaubandusettevõtete maksustamata jätmises, lähtub ta võrdlusalusest, mille kohaselt tuleks maksu kohaldada kõigi jaekaubandusettevõtete suhtes. Kui jutt käib sellest, et maksu ei kohaldata kollektiivsete jaekaubandusettevõtete suhtes, siis on võrdlusaluseks siiski kõigi jaekaubandusettevõtete maksustamine. Kui kõne all on suuremad jaekaubandusettevõtted, mis on maksust vabastatud või mille suhtes kohaldatakse maksusoodustust, siis on võrdlusaluseks kõik suuremad jaekaubandusettevõtted.

88. Seega on igal ebavõrdsel kohtlemisel erinev võrdlusalus. Sellest nähtub, et – nagu ka Euroopa Kohus on juba Gibraltari kohtuotsuses sedastanud⁶⁵ – „tavapärase” maksustamiskorra kindlaksmääramine ei saa olla otsustava tähtsusega. Määrava tähtsusega on – nagu ka Euroopa Kohus on kohtuotsuses *World Duty Free* uuesti rõhutanud⁶⁶ – üksnes iga erineva kohtlemise juhtumi kontrollimine seadusega järgitavat eesmärki arvestades.

89. Seega tuleb vastavalt Euroopa Kohtu praktikale välja selgitada, kas seaduse 16/2000 sätted põhjustavad erinevat kohtlemist, mis ei tulene mitte konkreetsest maksuseadusest, vaid mis järgib sellest väljapoole jäävaid eesmärke – seega eesmärke, mis ei puutu käesoleval juhul asjasse.⁶⁷

62 Kohtuotsus, 21.12.2016, komisjon vs. *World Duty Free Group* jt (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punktid 73, 74 ja 86 jj).

63 Seejuures näib, et selle kohtuotsuse punktid 59 ja 86 ei kattu täielikult.

64 See järeldeb minu arvates hiljemalt sedastustest, mis on esitatud kohtuotsuses, 21.12.2016, komisjon vs. *World Duty Free Group* jt (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punktid 85 ja 86).

65 Vt kohtuotsus, 15.11.2011, komisjon ja Hispaania vs. *Government of Gibraltar* ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punktid 90 ja 91 ning 131).

66 Kohtuotsus, 21.12.2016, komisjon vs. *World Duty Free Group* jt (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punktid 54, 67 ja 74).

67 Nii sõnaselgelt kohtuotsused, 8.9.2011, *Paint Graphos* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 70).

i) Seaduse eesmärgi arvestamine

90. Seetõttu on kõigepealt vaja lähemalt käsitleda seaduse eesmärki. Nagu eespool punktis 43 märgitud, on seaduse eesmärk keskkonnakaitse, ruumiline planeerimine ja selliste ettevõtjate kaasamine kulude kandmisesse, kelle puhul võib – tüpiseeriva käsitlusviisi puhul – oletada erilist majandusvõimsust suurte müügi- ja laopindade kasutamise tõttu. Lisaks tuleb arvestada teatud „ümberjaotamise funktsiooni“, kui majanduslikult tugevamate ettevõtjate maksukoormus on suurem kui majanduslikult nõrgemate ettevõtjate maksukoormus.

ii) Maksusoodustus, mida kohaldatakse intensiivse ruumikasutusega jaekaubandusettevõtete suhtes

91. Mis puudutab seaduse 16/2000 artiklis 8 nimetatud maksusoodustust (lõpliku maksustatava väärtuse vähendamine 60% võrra), siis tuleb arvesse võtta, et mööbli, uste ja akende müüjad ning ehituskaubamajad vajavad oma kaubavaliku tõttu üldjuhul suuremat müügi- ja laopinda. Selles mõttes ei ole tüpiseeriv oletus, et suuremate müügi- ja laopindade puhul esineb suurem majandusvõimsus, päris asjakohane, kui jutt on suurtest jaekaubandusettevõtetest, mille kaubavalik on väiksemamahulisem.

92. Lisaks tuleb arvestada asjaoluga, et sellistel jaekaubandusettevõtetel on eriti suur vajadus suurema pinna järele, mistõttu puudutab maks neid eriti suurel määral. Arvestades seda, et proportsionaalsuse põhimõtet tuleb järgida eelkõige maksuõiguses, on täiesti arusaadav, et liikmesriigi seadusandja võtab sellist eriti tuntavat maksukoormust arvesse⁶⁸ ning see ei ole ilmselgelt asjakohatu, arvestades eesmärki kohaldada maksu erilise majandusvõimsuse suhtes.

93. Ka keskkonnakaitse eesmärki arvestades tuleb – erinevalt sellest, mida näib arvavat ANGED – arvesse võtta, et nimetatud maksukohustuslaste kaubavaliku tõttu ei ole nende klientide arv ühe ruutmeetri kohta nii suur kui muudel jaekaubandusettevõtetel. Akna- ja uksepoodi külastab klient üldjuhul harvem kui sama suure pinnaga toidukaupade odavpoodi. Seejuures võib oletada, et väiksema kliendivoo tõttu on ka tarnevoog väiksem. Kas see on tegelikult nii, võib seejuures jääda lahtiseks. Kuna liikmesriigi seadusandja peab selle kohta tegema prognoosiva otsuse, saab selle kontrollimisel hinnata vaid seda, kas see on ilmselgelt väär (hindamiskriteeriumi kohta vt juba eespool punkt 48). Sellist ilmselget viga käesoleval juhul aga ei esine.

94. Ruumilise planeerimise eesmärki arvestades ei ole esmapilgul tõepoolest arusaadav, miks tuleb ehituskaubamajade suhtes kohaldada maksusoodustust. See ei ole aga oluline, kuna on piisav, kui ebavõrdset kohtlemist saab põhjendada ühega seaduse eesmärkidest. Nii on see käesolevas asjas, kus on tegemist maksustamisega vastavalt majandusvõimsusele ja negatiivsete keskkonnamõjude arvestamisega.

iii) Maksuvabastus, mida kohaldatakse eriti intensiivse ruumikasutusega jaekaubandusettevõtete suhtes

95. Mis puudutab seaduse 16/2000 artiklis 5 nimetatud maksuvabastust, mida kohaldatakse jaekaubandusettevõtete suhtes, mis müüvad aiakaupu, sõidukeid, ehitusmaterjale, masinaid ja tööstustarvikuid, siis tuleb arvestada samu asjaolusid. Need ettevõtjad vajavad oma kaubavalikust tulenevalt eriti suurt pinda.

⁶⁸ Vt ka kohtuotsus, 4.6.2015, komisjon vs. MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, punkt 65).

96. Sellisel juhul on eeldus, et suurema pinna puhul esineb eriline majandusvõimsus, käesolevas asjas veelgi küsitavam. Selles mõttes puudutab maks neid ettevõtjaid veel suuremal määral kui ülejäänud maksukohustuslasi. Seetõttu on sellise eriti tuntava maksukoormuse arvessevõtmine ka käesolevas asjas arusaadav ega ole asjakohatu. Sama käib ka kliendivoo ja tarnevoe kohta võrreldes „tavapärase“ tiheda kliendivoooga suurte jaekaubandusettevõtete nagu toidukaupade odavpoed. Seaduse 16/2000 artiklis 5 nimetatud jaekaubandusettevõtted müüvad üldjuhul kaupu teistele ettevõtjatele, kes ostavad suuremaid koguseid, kuid külastavad kauplust see-eest harvem.

iv) Teise võimalusena: maksu kohaldamata jätmise väiksemate jaekaubandusettevõtjate suhtes

97. Peale selle kritiseerib eelotsusetaotluse esitanud kohus ka seda, et maks jäetakse täielikult kohaldamata individuaalsete jaekaubandusettevõtete suhtes, mille müügi pind on väiksem kui 2500 m². Valikulise eelisega on vastavalt kohtupraktikale tegemist aga ainult juhul, kui see meede kaldub üldisest süsteemist kõrvale osas, milles sellega kehtestatakse ettevõtjate erinev kohtlemine, kes on aga selle liikmesriigi maksustamiskorra eesmärgi arvestades sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras.⁶⁹

98. Käesoleval juhul ei esine mingil juhul väiksemate ja suuremate jaekaubandusettevõtete erinevat kohtlemist, kuna ka suurte jaekaubandusettevõtete suhtes ei kohaldata nende müügi pinna esimese 2499 m² suhtes maksu (vt selle kohta eespool punkt 72). Selles mõttes antakse jaekaubandusettevõtete maksustamata jätmisest tulenev „eelis“ kõigile. Isegi juhul, kui jaekaubandusettevõtted kaasataks maksu kohaldamisalasse, ei võetaks neilt samamoodi nagu suurtelt jaekaubandusettevõtelt maksu 1 m² kuni 2499 m² suuruse müügi pinna eest. Pealegi ei ole väikesed ja suured jaekaubandusettevõtted sarnases olukorras (selle kohta punkt 100 jj). Aga isegi juhul, kui eeldataks, et tegemist on erineva kohtlemisega, on see vahetegemine põhjendatud (selle kohta punkt 103 jj).

– Sarnane faktiline ja õiguslik olukord?

99. Eelkõige kohtuotsuses World Duty Free Group rõhutas Euroopa Kohus, et soodustust saavad ettevõtjad peavad olema asjaomase abikava eesmärgi arvestades sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras ning neid peab koheldama erineval viisil, mida võib sisuliselt pidada diskrimineerivaks.⁷⁰

100. Järelikult ei ole maksu kohaldamata jätmise kaubandusettevõtjate suhtes, kellele kuuluvad väiksemad jaekaubandusettevõtted (individuaalselt või osana kollektiivsest jaemüügikauplusest), nende jaoks valikuline eelis ELTL artikli 107 lõikes 1 sisalduva riigiabi mõiste tähenduses. Seda seetõttu, et selline vahetegemine on seaduse eesmärgile olemuslik. Viimati nimetatu seisneb selles, et vähendada suuremate jaekaubandusettevõtete negatiivseid tagajärgi keskkonnale ja ruumilisele planeerimisele seeläbi, et luuakse stiimul kasutada väiksemaid jaekaubandusettevõtteid, mille suhtes kõnealust maksu ei kohaldata.

101. Suuremad ja väiksemad jaekaubandusettevõtted erinevad just nimelt müügi pinna ja sellest tuleneva majandusvõimsuse ning ühe ruutmeetri kohta esineva kliendi- ja tarnevoe poolest. Nad ei ole liikmesriigi seisukohast – mis ei ole käesoleval juhul ilmselgelt väär – sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras.

⁶⁹ Vt kohtuotsused, 8.9.2011, Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 49); 18.7.2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 19); 9.10.2014, Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 35) ning 21.12.2016, komisjon vs. World Duty Free Group jt (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 54).

⁷⁰ Kohtuotsus, 21.12.2016, komisjon vs. World Duty Free Group jt (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 54); varem juba ka: kohtuotsused, 28.7.2011, Mediaset vs. komisjon (C-403/10 P, ei avaldata, EU:C:2011:533, punkt 36); 15.11.2011, komisjon ja Hispaania vs. Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punktid 75 ja 101); 14.1.2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punkt 55) ning 4.6.2015, komisjon vs. MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, punkt 59).

102. Sama kehtib minu arvates asjaolu kohta, et kõnealust maksu ei ole seni kohaldatud nn kollektiivsete jaekaubandusettevõtete suhtes. Arvestades seda, et jaemüügikaupluse üheainsa omaniku individuaalne majandusvõimsus ja tema põhjustatud negatiivne keskkonnamõju ei suurene ainuüksi seetõttu, et ta on osa kollektiivsest jaemüügikauplusest, on see kooskõlas – vastupidi komisjoni seisukohale – ka seaduse eesmärgiga, kui seni lähtuti ainult *jaemüügikaupluse ühestainsast omanikust*. Kuna suures kaubanduskeskuses asuvate müügi- ja kaupluste operaatorite või üürileandjate puhul ei ole tegemist kauplustega, ei ole see ka vastuolus seaduse loogikaga, kui seni ei ole kõnealust maksu nende suhtes kohaldatud.

– *Teise võimalusena: vahetegemise põhjendatus*

103. Juhul kui Euroopa Kohus eeldab vastupidi eeltoodule, et väikesed ja suuremad jaekaubandusettevõtted on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras, tuleb kontrollida, kas sellega seotud vahetegemine on põhjendatud.

104. Mis puudutab müügi- ja kaupluste suurust, siis on see minu arvates nii. Müügi- ja kaupluste suurus viitab (igal juhul mitte ilmselgelt väärtelt) teatud kaubaartiklite ja klientide hulgale, seega teatud kliendi- ja tarnevoole ning sellest tulenevale müra- ja õhureostusele ning muudele häiringutele, mis põhjustavad omavalitsusüksusele suurt koormust. Samuti saab jaemüügikaupluse suurust ilmselt pidada ka (umbkaudseks) näitajaks, mis annab tunnistust suuremast käibest ja seega suuremast majandusvõimsusest, niisiis suuremast majanduslikust suutlikkusest.

105. Ka haldusmenetluse seisukohast ei saa ette heita, kui nende jaekaubandusettevõtete arvu, kelle suhtes kõnealust maksu kohaldatakse ja keda tuleb ka kontrollida, piirmäära abil vähendatakse. See teenib ka haldamise lihtsustamise eesmärki. Isegi liidu käibemaksuõiguses ei maksustata nn väikeettevõtjaid (st ettevõtjaid, kelle käive ei ületa teatud määra, mille suhtes kohaldatakse „maksuvabastust“), ilma et seda oleks seni käsitatud riigiabi käsitlevate sätete rikkumisena. Mis puudutab seadusega taotletud eesmärke, siis on pealegi täiesti mõistetav, et lähtutakse individuaalsest müügi- ja kauplustest, selle asemel et lähtuda individuaalsest käibest või individuaalsest kasumist, kuna esimesena nimetatut on hõlpsam kindlaks teha (lihtne ja tõhus haldus) ja selle kohta andmete esitamisest ei ole nii kerge kõrvale hoida kui näiteks kasumi kohta andmete esitamisest.

106. Selle üle, kas maksu saaks kohaldada ka „kollektiivsete jaekaubandusettevõtete“ suhtes või oleks see seadusega taotletud eesmärke arvestades isegi parem (või koguni „loogilisem“, nagu komisjon näib lõppkokkuvõttes arvavat), peab otsustama liikmesriigi seadusandja ja Euroopa Kohus ei saa sellele küsimusele vastata. Maksu kohaldamata jätmine „kollektiivsete jaekaubandusettevõtete“ suhtes (lisaks individuaalsetele jaekaubandusettevõtetele või nende asemel) ei ole liidu õiguse seisukohast igatahes ilmselgelt väär (ega kujuta endast mingil juhul „kuritarvitamist“ – vt selle kohta eespool punkt 82).

c) Vahetegemise põhjendatus

107. Lõppkokkuvõttes ei anta seeläbi, et maks jäetakse väiksemate jaekaubandusettevõtete (samuti ka kollektiivsete jaekaubandusettevõtete) suhtes kohaldamata, neile ettevõtjatele valikulist eelist. Selles osas ei esine eelist ega põhjendamatut erinevat kohtlemist. Maksu kohaldamata jätmine nimetatud ettevõtjate suhtes tuleneb objektiivselt seaduse 16/2000 eesmärkidest.

108. Maksusoodustuse kohaldamine teatud ettevõtjate suhtes, kellele kuulub suur müügi- ja kaupluste suurus, on seadusega taotletud eesmärke arvestades ka objektiivselt põhjendatud. Sama kehtib maksuvabastuse kohta, kuna ettevõtted, mille suhtes kohaldatakse maksuvabastust ja maksusoodustust, erinevad tüpiseeriva käsitlusviisi puhul üksteisest keskkonnareostuse või majandusvõimsuse poolest müügi- ja kaupluste suurusel, arvestades seadusandja määramise proportsiooni tegemisel.

3. Küsimus: komisjoni eri toimingute mõju riigiabiks kvalifitseerimise ajalisele kehtivusele

109. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib kolmandas küsimuses, milline on riigiabiks kvalifitseerimise ajaline kehtivus. Näib, et eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib seejuures teada, kas riigiabiks kvalifitseerimisel on *ex nunc* või *ex tunc* mõju. Arvestades eespool esitatud vastuseid, ei tule kolmandale küsimusele siiski enam vastata.

110. Isegi kui eeldada, et maksu kohaldamata jätmine väiksemate jaekaubandusettevõtete suhtes on keelatud riigiabi, langeb käesoleval juhul siiski ära võimalus kõnealust eelist tagasi nõuda. Kohtupraktikast nähtub, et maksusoodustuse vormis antud abi tagasinõudmine toob kaasa asjaomase abi saajate poolt tegelikult tehtud tehingute sellise maksustamise, mida oleks kohaldatud ebaseadusliku abi puudumisel.⁷¹ Ka juhul, kui kohaldada ka väikeste jaekaubandusettevõtete suhtes seadust 16/2000, jäetaks esimesed 2499 m² maksustamata, mistõttu ei ole juba seetõttu võimalik väikeseid jaemüügikauplusi tagantjärele maksustada.

111. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu kolmas küsimus puudutab ainult maksuvabastust ja maksusoodustust vastavalt seaduse 16/2000 artiklile 5 ja artiklile 8. Siinkohal tuleks kontrollida, kas Euroopa Komisjoni konkurentsi peadirektoraadi riigiabi eest vastutava direktori 2. oktoobri 2003. aasta kiri viib selleni, et tegemist on olemasoleva abiga, mille saab ainult *ex nunc* kehtetuks tunnistada.

a) Olemasoleva abi esinemine

112. Olemasoleva abi kohta kehtestab määruse 659/1999 artikkel 17 jj (nüüd määruse 2015/1589 artikkel 21 jj) erisüsteemi, mis välistab abi tagantjärele tagastamise. Seega tuleb siis kõne alla abikava lõpetamine ainult *ex nunc* (määruse 659/1999 artikkel 18, nüüd määruse 2015/1589 artikkel 22).

113. See, mis on olemasolev abi, on sõnastatud määruse 659/1999 artikli 1 punktis b (identne määruse 2015/1589 artikli 1 punktiga b). Selle alla kuulub heakskiidetud abi (ii) või abi, mida peetakse olemasolevaks abiks vastavalt kõnealuse määruse artiklile 15 (iv). Määruse 659/1999 artikli 1 punkti b alapunkt v, millele eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab, ei ole seevastu – nagu ka ANGED ja komisjon üksmeelselt märgivad – kohaldatav, kuna ei ole tõendatud, et IGEC maks ei kujutanud endast selle kehtestamise ajal riigiabi ja sellest sai riigiabi alles hiljem ühisturu arengu tõttu.

114. Samuti ei ole tegemist heakskiidetud abiga vastavalt määruse 659/1999 artikli 1 punkti b alapunktile ii, kuna komisjoni konkurentsi peadirektoraadi riigiabi eest vastutava direktori 2. oktoobri 2003. aasta kiri ei kujuta endast abi heakskiitmist, vaid selles antakse teada üksnes sellest, et komisjon jõudis pärast kaebuse kontrollimist järeldusele, et IGEC maksust saadud maksutulu ei kasutata spetsiifiliste toetuste andmiseks.

115. Seda ei saa – sarnaselt komisjoniga – pidada abi heakskiitmiseks. Määruse 659/1999 artiklist 3 (identne määruse 2015/1589 artikliga 3) nähtub, et seda abi, millest tuleb teatada, ei kehtestata enne, kui komisjon on teinud sellist abi lubava otsuse. Määruse 659/1999 artiklist 4 (samamoodi nagu määruse 2015/1589 artiklist 4) selgub, et komisjon teeb otsuse liikmesriigi esitatud teatise alusel. Sellist teatist ei ole käesoleval juhul esitatud. Seega ei olnud komisjonil alust abi heaks kiita ja Hispaania Kuningriigil ei olnud alust lähtuda lubavast otsusest. See selgub ka kirja sõnastusest.

⁷¹ Nii sõnaselgelt kohtuotsus, 21.12.2016, komisjon vs. Aer Lingus ja Ryanair Designated Activity (C-164/15 P ja C-165/15 P, EU:C:2016:990, punkt 93); vt selle kohta kohtuotsus, 15.12.2005, Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, punkt 119).

116. Järelikult tuleb kontrollida ainult määruse 659/1999 artikli 1 punkti b alapunkti iv. Vastavalt sellele on määruse 659/1999 artikli 15 lõike 3 kohaselt (nüüd määruse 2015/1589 artikli 17 lõige 3) olemasolevaks abiks abi, mille suhtes on möödunud määruse 659/1999 artikli 15 lõikes 1 (nüüd määruse 2015/1589 artikli 17 lõige 1) kehtestatud kümneaastane tähtaeg. Tähtaeg hakkab seejuures vastavalt lõikele 2 kulgema ebaseadusliku abi andmise päevast. Kui maksust vabastamine kujutab endast abi, siis antakse abi hetkest, mil liiga madal maks tuleb tasuda.

117. Maks kuulub tasumisele iga aasta eest maksustamisperioodi lõpus (vastavalt seaduse 16/2000 artiklile 12 on see kalendriaasta), seega 2001. aasta eest pärast 2001. aasta lõppu, st 2002. aastal. Tähtaeg on põhimõtteliselt kümme aastat, kusjuures igasugune komisjonipoolne tegevus katkestab nimetatud tähtaja kulgemise. Kui eeldada, et 2002. aastal kaebuse alusel toimunud kontrollimine on piisav, et katkestada tähtaja kulgemine, siis algab ka aastaid 2001 ja 2002 puudutav tähtaeg alles 2003. aastal. „Vähendatud maksu“ tähtaeg nende aastate puhul lõppes seega 2013. aastal, 2003. aasta kohta algas tähtaeg 2004. aasta algul ja lõppes 2013. aasta lõpus. Aasta 2004 kohta oleks tähtaeg lõppenud 2014. aasta lõpus. Siiski kulgeb komisjoni kirja tõttu 2014. aastal taas uus tähtaeg. Selles mõttes kehtib seisukoht, et üksnes aastate 2001–2003 puhul oli tegemist olemasoleva abiga. Alates 2004. aastast olemasolevat abi ei esine.

118. Selline abi tuleb vastavalt määruse 659/1999 põhjendusele 13 ja artiklile 14 (nüüd määruse 2015/1589 artikkel 16) ning Euroopa Kohtu praktikale⁷² abisaajalt – st suurtelt jaekaubandusettevõtetelt, kelle suhtes kohaldatakse maksusoodustust või maksuvabastust, või väikestelt jaekaubandusettevõtetelt, kelle suhtes ei ole maksu seni kohaldatud – põhimõtteliselt tingimata tagasi nõuda.

b) Vahekokkuvõte

119. Juhul, kui Euroopa Kohus käsitab maksusoodustust ja maksuvabastust või maksu kohaldamata jätmist väikeste jaekaubandusettevõtete suhtes keelatud riigiabina, on ainult aastatel 2001–2003 antud abi olemasolev abi määruse 659/1999 artikli 17 ja sellele järgnevate artiklite tähenduses.

VI. Ettepanek

120. Eeltoodud arvesse võttes teen ettepaneku vastata Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim üldkohus) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. ELTL artiklitega 49 ja 54 ei ole vastuolus käesolevas kohtuasjas kõne all olev maks, mida kohaldatakse jaemüüjate suhtes vastavalt nende müügipinnale.
2. ELTL artikli 107 lõiget 1 ei saa tõlgendada nii, et kõnealuse maksu kohaldamata jätmise jaekaubandusettevõtete suhtes, mille müügipind on väiksem kui 2500 m², kõnealuse maksu kohaldamata jätmise kollektiivsete jaekaubandusettevõtete suhtes ning maksusoodustuse kohaldamine ehituskaubamajade ja jaekaubandusettevõtete suhtes, mis müüvad peamiselt mööblit, sanitaartechnikat või uksi ja aknaid, kujutab endast riigiabi. Sama käib maksuvabastuse kohaldamise kohta jaekaubandusettevõtete suhtes, mis müüvad aiakaupu, sõidukeid, ehitusmaterjale, masinaid ja tööstustarvikuid.

⁷² Kohtuotsused, 15.12.2005, UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, punkt 113) – nõue maksta abi tagasi kui selle ebaseaduslikkuse kindlakstegemise loogiline tagajärg; 21.12.2016, komisjon vs. Aer Lingus ja Ryanair Designated Activity (C-164/15 P ja C-165/15 P, EU:C:2016:990, punktid 89 ja 90).