



## Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE  
JULIANE KOKOTT  
od 9. studenoga 2017.<sup>1</sup>

**Predmet C-233/16**

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

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Tribunal Supremo (Vrhovni sud, Španjolska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Sloboda poslovnog nastana – Regionalni porez za velike pojedinačne maloprodajne trgovine – Posredna šteta jer su statistički gledano pretežno obuhvaćeni inozemni trgovački lanci – Izuzeće od poreza i smanjenje poreza za treće osobe kao nezakonita potpora – Učinci Komisijina dopisa na ocjenu nezakonite potpore”

### I. Uvod

1. U ovom predmetu Sud ima priliku pojasniti doseg zabrane potpora u pravu Unije. Naime, španjolski Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (Nacionalno udruženje velikih distributera, u daljnjem tekstu: ANGED) u glavnom postupku osporava poseban porez na velike maloprodajne trgovine (u daljnjem tekstu: IGEC) u Kataloniji.

2. ANGED i Komisija smatraju da je riječ o ograničenju slobode poslovnog nastana i nezakonitoj potpori, osobito za male maloprodajne trgovine jer se porez na njih ne primjenjuje. Stoga je Sud u ovom postupku i u još dvama postupcima<sup>2</sup> ponovno pozvan da iznese svoje stajalište o sukobu između porezne nadležnosti država članica, s jedne strane, i temeljnih sloboda i prava o potporama, s druge strane.

3. Još 2005. Sud je sličan francuski porez za vlasnike prodajnih površina većih od 400 m<sup>2</sup> smatrao nerelevantnim u odnosu na pravo o potporama<sup>3</sup>. Međutim, otad je Sud dalje razvijao pojam potpore. Stoga Sud mora ponovno odlučiti treba li i, ako da, u kojoj mjeri s obzirom na pravo o potporama preispitati isključenje vlasnika manjih trgovina od oporezivanja.

<sup>1</sup> Izvorni jezik: njemački

<sup>2</sup> To su spojeni predmeti C-234/16 i C-235/16 te C-236/16 i C-237/16.

<sup>3</sup> Presuda od 27. listopada 2005., Distribution Casino France i dr. (C-266/04 do C-270/04, C-276/04 i C-321/04 do C-325/04, EU:C:2005:657, t. 34.)

## II. Pravni okvir

### A. Pravo Unije

4. Pravni okvir Unije u ovom slučaju čine članak 49. u vezi s člankom 54. UFEU-a, članak 107. i sljedeći članci UFEU-a i Uredba (EZ) br. 659/1999<sup>4</sup> (u daljnjem tekstu: Uredba 659/1999) (kodificirana Uredbom [EU] 2015/1589<sup>5</sup> (u daljnjem tekstu: Uredba 2015/1589)).

### B. Španjolsko pravo

5. Porez o kojem je riječ u glavnom postupku temelji se na Leyu del Parlament de Catalunya 16/2000, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales (Zakon Parlamenta Katalonije 16/2000 od 29. prosinca 2000. o porezu na velike maloprodajne trgovine).

6. U skladu s uvodnim izjavama tog zakona, IGEC je na cijelom katalonskom području uveden kao porez koji nema poreznu narav radi kompenzacije učinaka na prostor i okoliš koje može uzrokovati koncentracija velikih maloprodajnih trgovina i radi odgovora na zahtjeve osuvremenjivanja i promidžbe integrirane trgovine u gradskim područjima. Cilj je tog poreza i postizanje ravnoteže između konkurentnih položaja dviju vrsta poduzetnika.

7. U skladu s odredbom o predmetu poreza (članak 2.), IGEC-om se oporezuje „posebna gospodarska snaga koja nastaje za određene maloprodajne trgovine jer posluju kao veliki prodajni centri”. Oporezivi događaj (članak 4.) čini upotreba velikih prodajnih centara u trgovačke svrhe. Upotrebom velikih prodajnih centara u trgovačke svrhe valja smatrati upotrebu za velike pojedinačne maloprodajne trgovine. U to se ubrajaju centri koji raspolažu prodajnom površinom od najmanje 2500 m<sup>2</sup>.

8. U skladu s člankom 5. (izuzeća), od IGEC-a se izuzima upotreba velikih prodajnih centara za velike pojedinačne maloprodajne trgovine u kojima se prodaju vrtna oprema, vozila, građevinski materijal, strojevi i industrijska oprema. Obveznici IGEC-a su fizičke ili pravne osobe koje su vlasnici velikih pojedinačnih maloprodajnih trgovina, neovisno o tome nalaze li se te trgovine u velikom trgovačkom kompleksu ili ne (članak 6.).

9. Poreznu osnovicu (članak 7.) čini ukupna površina velikih pojedinačnih maloprodajnih trgovina u četvornim metrima. Ukupna površina zbroj je sljedećih površina: (a) prodajna površina, smanjena za 2499 m<sup>2</sup> izuzete najmanje površine; (b) površina za skladišta, radionice, pogonske i proizvodne prostore; (c) površina za parkirališta koja uglavnom upotrebljavaju kupci, koja se još prilagođava primjenom koeficijenta.

10. Za porezne obveznike koji uglavnom prodaju namještaj, sanitarnu opremu ili prozore i vrata te za trgovine tipa „uradi sam” neto porezna osnovica smanjuje se u skladu s člankom 8. Zakona 16/2000 za 60 %. Ovisno o slučaju, na iznos koji se plaća može se na temelju članka 11. Zakona 16/2000 primijeniti smanjenje od 40 %, koje je predviđeno za velike pojedinačne maloprodajne trgovine u koje se može, osim osobnim vozilom, doći najmanje trima sredstvima javnog prijevoza. IGEC je u skladu s člankom 12. Zakona 16/2000 periodični porez. Porezno razdoblje odgovara kalendarskoj godini.

<sup>4</sup> Uredba Vijeća (EZ) br. 659/1999 od 22. ožujka 1999. o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka 93. Ugovora o EZ-u (SL 1999., L 83, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 8., svezak 4., str. 16.)

<sup>5</sup> Uredba Vijeća (EU) 2015/1589 od 13. srpnja 2015. o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka 108. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (SL 2015., L 248, str. 9.)

11. Peta dodatna odredba Leya del Parlament de Catalunya 15/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (Zakon Parlamenta Katalonije 15/2000 od 29. prosinca 2000. o poreznim i upravnim mjerama), nakon izmjene člankom 17. Leya del Parlament de Catalunya 31/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (Zakon Parlamenta Katalonije 31/2002 od 30. prosinca 2002. o poreznim i upravnim mjerama), sadržava sljedeću odredbu:

„Prihod od [IGEC-a], koji se ni u kojim okolnostima ne smije upotrebljavati za posebne potpore za maloprodajne trgovine, valja upotrijebiti na sljedeći način: (a) najmanje 40 % valja upotrijebiti za infrastrukturu komunalne opreme i poslovno orijentiranog urbanizma, (b) najmanje 30 % valja upotrijebiti za razvoj akcijskih planova za poticanje trgovine u područjima na koja utječe prisutnost velikih maloprodajnih trgovina, (c) najmanje 10 % valja upotrijebiti za razvoj okolišnih akcijskih planova za područja na koja utječe prisutnost velikih maloprodajnih trgovina.”

### III. Glavni postupak

12. ANGED (Nacionalno udruženje velikih distributera) podnio je 21. veljače 2002. upravnu tužbu protiv IGEC-a jer je smatrao da postoji više povreda španjolskih ustavnopravnih odredbi i pravnih propisa.

13. Međutim, dopisom Kraljevini Španjolskoj od 2. listopada 2003. direktor za državne potpore Glavne uprave za tržišno natjecanje Europske komisije (u daljnjem tekstu: Glavna uprava COMP) priopćio je da je nakon ispitivanja pritužbe podnesene zbog IGEC-a i na temelju članka 87. UEZ-a (sada članak 107. UFEU-a) zaključio da se prihod od tog poreza ne upotrebljava za posebne potpore u korist trgovaca, nego za financiranje infrastrukture komunalne opreme i poslovno orijentiranog urbanizma, za razvoj akcijskih planova za poticanje trgovine i za razvoj okolišnih akcijskih planova. Isključeno je da se ostvarenim prihodima stavlja u povoljniji položaj određenog poduzetnika ili konkretan sektor djelatnosti (konkretnije, maloprodaju u gradovima) jer imaju cilj u općem interesu i koriste društvu u cijelosti.

14. Presudom od 27. rujna 2012. odbijena je ANGED-ova upravna tužba. ANGED je 12. prosinca 2012. na tu presudu podnio kasacijsku žalbu Tribunalu Supremo (Vrhovni sud, Španjolska).

15. U veljači i svibnju 2013. ANGED je Komisiji podnio pritužbu protiv Kraljevine Španjolske jer propisi o IGEC-u koji su predviđeni u šest autonomnih zajednica povređuju pravo Unije. Dopisom od 28. studenoga 2014. Komisija je Kraljevini Španjolskoj priopćila da razmatra to da izuzeća odobrena malim maloprodajnim trgovinama i određenim specijaliziranim maloprodajnim trgovinama smatra nezakonitim državnim potporama. Čini se da ta izuzeća daju selektivnu prednost određenim poduzetnicima jer čine iznimku od općeg oporezivanja (kojim se maloprodajne trgovine oporezuju ovisno o svojoj površini).

16. Sada je Vrhovni sud Španjolske odlučio provesti prethodni postupak.

### IV. Postupak pred Sudom

17. Sudu je postavio sljedeća pitanja:

„1. Treba li članke 49. i 54. UFEU-a tumačiti na način da im se protivi regionalni porez koji se primjenjuje na upotrebu velikih pojedinačnih maloprodajnih trgovina s površinom prodajnog prostora od najmanje 2500 m<sup>2</sup> zbog učinka koji mogu imati na to područje, zaštitu okoliša i strukturu maloprodaje u gradskim sredinama te regije, i to, kako je predviđeno zakonom, neovisno o tome nalaze li se te maloprodajne trgovine izvan ili unutar utvrđenih gradskih područja, pri čemu ga u praksi uglavnom snose poduzetnici iz drugih država članica, s obzirom na to (i.) da se ne

odnosi na trgovce koji imaju više maloprodajnih trgovina s površinom prodajnog prostora manjom od 2500 m<sup>2</sup>, bez obzira na to kolika je ukupna površina prodajnih prostora svih njihovih trgovina, (ii.) da izuzima od oporezivanja velike trgovačke komplekse, (iii.) da isključuje od oporezivanja pojedinačne maloprodajne trgovine specijalizirane za prodaju vrtno opreme, vozila, građevinskog materijala, strojeva i industrijske opreme i (iv.) da na maloprodajne trgovine u kojima se uglavnom prodaju namještaj, sanitarna oprema ili vrata i prozori te na trgovine tipa ‚uradi sam‘ primjenjuje porez samo na 40 % njihove neto porezne osnovice?

2. Treba li članak 107. stavak 1. UFEU-a tumačiti na način da je (i.) potpuno izuzimanje pojedinačnih maloprodajnih trgovina s površinom prodajnog prostora manjom od 2500 m<sup>2</sup>, trgovačkih kompleksa i pojedinačnih maloprodajnih trgovina u kojima se prodaju vrtna oprema, vozila, građevinski materijal, strojevi i industrijska oprema i (ii.) djelomično izuzimanje pojedinačnih maloprodajnih trgovina u kojima se uglavnom prodaju namještaj, sanitarna oprema ili vrata i prozori te trgovina tipa ‚uradi sam‘ od oporezivanja IGEC-om državna potpora zabranjena tom odredbom?
3. Ako je to potpuno ili djelomično izuzimanje od oporezivanja IGEC-om državna potpora u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, koji bi bio vremenski učinak tog utvrđenja s obzirom na postojanje i sadržaj dopisa od 2. listopada 2003. koji je direktor za državne potpore Glavne uprave COMP uputio Stalnom predstavništvu Kraljevine Španjolske pri Europskoj uniji u pogledu predmeta CP 11/01 (koji se odnosi na navodne potpore koje je Autonomna zajednica Katalonija dodijelila u skladu sa zakonom Parlamenta Katalonije)?”

18. U pogledu tih pitanja u postupku pred Sudom ANGED, Katalonija i Europska komisija podnijeli su pisana očitovanja i sudjelovali na raspravi održanoj 6. srpnja 2017.

## V. Pravna ocjena

### A. Dopuštenost

19. Katalonija smatra da su pitanja dijelom nedopuštena jer sud koji je uputio zahtjev nije dostavio potrebne podatke za pravnu ocjenu i, osim toga, da je riječ o potpuno unutarnjoj situaciji. Osobito nije navedeno u kojoj mjeri porez stvarno diskriminira europske poduzetnike s prekograničnim poslovanjem.

20. Nijedan od tih prigovora nije uvjerljiv. S gledišta prava Unije za pravnu ocjenu postoje ključni elementi (vidjeti gore). Ocjena stvarnog utjecaja pravno je pitanje koje valja ispitati neovisno o dopuštenosti. Što se tiče pitanja o tome snose li porez za veće maloprodajne trgovine osobito inozemni poduzetnici te odvraća li se njih tih porezom od ostvarivanja slobode poslovnog nastana u Španjolskoj, također se ne može pretpostaviti da je riječ o potpuno unutarnjoj situaciji.

21. Naime, čak i ako je ANGED ponajprije nacionalno udruženje španjolskih maloprodajnih trgovina, Zakon 16/2000 je propis koji se primjenjuje i na poduzetnike drugih država članica. Budući da sud koji je uputio zahtjev očito ispituje valjanost tog propisa, njegova konačna odluka proizvodi učinak i za te poduzetnike. U tim je slučajevima Sud već odlučio odgovoriti na pitanja koja su mu postavljena u vezi s odredbama Ugovora koje se odnose na temeljne slobode<sup>6</sup>.

<sup>6</sup> Presuda od 8. svibnja 2013., Libert i dr. (C-197/11 i C-203/11, EU:C:2013:288, t. 35.) i presuda od 15. studenoga 2016., Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, t. 51.)

22. Međutim, problematično je to što je tužitelj u glavnom postupku udruženje velikih maloprodajnih trgovina čiji članovi ne bi mogli odbiti plaćanje predmetnih poreza čak i kad bi se neobuhvaćenost trgovaca koji imaju manje maloprodajne trgovine smatrala nezakonitom državnom potporom. To proizlazi iz sudske prakse, u skladu s kojom se porezni obveznik ne može pozivati na to da neka porezna mjera na koju drugi poduzetnici imaju pravo predstavlja državnu potporu kako bi izbjegao obvezu plaćanja tog poreza<sup>7</sup>.

23. Budući da porez u pravilu (pa tako i u ovom slučaju) treba upotrijebiti za određenu svrhu, ipak uvijek valja ispitati (u tom pogledu vidjeti točke 63. i 64.) upotrebljava li se prihod od poreza na način koji nije sporan s gledišta državnih potpora<sup>8</sup>. Stoga i obveznik poreza može imati interes za njegovo ispitivanje. Stoga je zahtjev za prethodnu odluku dopušten.

## **B. Ograničenje temeljnih sloboda**

24. Svojim prvim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita protivi li se porez kao što je IGEC slobodi poslovnog nastana. Stoga valja odlučiti (1.) postoji li ograničenje slobode poslovnog nastana koje (2.) nije opravdano.

25. U pozadini ovog pitanja je način djelovanja IGEC-a. Oporezivi događaj za taj porez je postojanje velike pojedinačne maloprodajne trgovine. To su trgovine koje raspolazu prodajnom površinom od najmanje 2500 m<sup>2</sup>. Na svaki četvorni metar prodajne površine koji premašuje „izuzetu površinu” od 2499 m<sup>2</sup> utvrđenu u članku 7. Zakona 16/2000 primjenjuje se porez od 17,429 eura. Za pojedinačnu trgovinu površine 2500 m<sup>2</sup>, ako se ne uzimaju u obzir skladišne i parkirališne površine, koje se također razmjerno uzimaju u obzir, plaćao bi se porez za 1 m<sup>2</sup>.

26. Ta se površina još prilagođava koeficijentom koji raste s veličinom površine (do 10 000 m<sup>2</sup>). To u tom pogledu dovodi do određenog progresivnog djelovanja poreza. Za određene vrste velikih pojedinačnih maloprodajnih trgovina još postoje smanjenja odnosno izuzeća od poreza. Posljedično, veće maloprodajne trgovine i apsolutno i relativno snose veći porez od pojedinačnih maloprodajnih trgovina manje površine, a pritom se svim maloprodajnim trgovinama odobrava „izuzeta površina” od 2499 m<sup>2</sup>.

### **1. Ograničenje slobode poslovnog nastana**

27. U skladu s člankom 49. u vezi s člankom 54. UFEU-a, sloboda poslovnog nastana uključuje pravo pokretanja i obavljanja djelatnosti kao samozaposlene osobe za državljane jedne države članice na državnom području druge države članice<sup>9</sup>. Prema ustaljenoj sudskoj praksi, ograničenjima slobode poslovnog nastana smatraju se sve mjere koje zabranjuju ostvarivanje te slobode ili ga ometaju ili čine manje privlačnim<sup>10</sup>.

7 Presude od 20. rujna 2001., Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, t. 80. i navedena sudska praksa), od 27. listopada 2005., Distribution Casino France i dr. (C-266/04 do C-270/04, C-276/04 i C-321/04 do C-325/04, EU:C:2005:657, t. 42. i slj.), od 15. lipnja 2006., Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 i C-41/05, EU:C:2006:403, t. 43. i slj.) i od 6. listopada 2015., Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, t. 21.)

8 U pogledu relevantnosti tog pitanja vidjeti presudu od 27. listopada 2005., Distribution Casino France i dr. (C-266/04 do C-270/04, C-276/04 i C-321/04 do C-325/04, EU:C:2005:657, t. 37. i 45. i slj.).

9 Presude od 11. ožujka 2004., de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, t. 40. i navedena sudska praksa), od 13. prosinca 2005., SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, t. 18.) i od 21. siječnja 2010., SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, t. 38.)

10 Presude od 29. studenoga 2011., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, t. 36.), od 21. svibnja 2015., Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, t. 34.) i od 16. travnja 2015., Komisija/Njemačka (C-591/13, EU:C:2015:230, t. 56. i navedena sudska praksa)



28. To vrijedi u slučaju poreza i davanja *per se*. Stoga smatram<sup>11</sup> da je pri ispitivanju temeljnih sloboda na temelju takvih davanja potrebno da se u prekograničnoj situaciji postupa nepovoljno u odnosu na tuzemnu situaciju<sup>12</sup>.

**a) Nepostojanje diskriminirajućeg ograničenja**

29. Međutim, u ovom slučaju nema ni *različitog* postupanja. U odnosu na prodajnu površinu od 1 m<sup>2</sup> do 2499 m<sup>2</sup> u ovom slučaju zbog članka 7. točke (a) Zakona 16/2000 nema različitog postupanja prema malim i velikim, tuzemnim ili inozemnim maloprodajnim trgovinama. Nijedna trgovina tolike prodajne površine ne oporezuje se tim porezom. Ta granična vrijednost ima učinak neoporezive osnovice koja ide u korist svim trgovcima. Manje maloprodajne trgovine (s prodajnom površinom manjom od 2500 m<sup>2</sup>) nisu obuhvaćene, a veće su obuhvaćene, ali se ne oporezuju u odnosu na prodajnu površinu do 2499 m<sup>2</sup>. Budući da ta „neoporeziva osnovica” vrijedi i za velike i za male maloprodajne trgovine, u tom pogledu ne postoji nepovoljno postupanje prema bilo kojoj maloprodajnoj trgovini. Stoga je u tom pogledu isključeno narušavanje slobode poslovnog nastana.

30. Samo ako bi se na to drukčije gledalo, uopće bi se postavilo pitanje postoji li u slučaju poreznopravne neobuhvaćenosti malih maloprodajnih trgovina otvorena ili prikrivena diskriminacija.

**b) Podredno: otvorena odnosno prikrivena diskriminacija inozemnih poduzetnika**

31. Ovdje ne postoji otvorena diskriminacija inozemnih poduzetnika. Naprotiv, svaki trgovac koji ima „veliku pojedinačnu maloprodajnu trgovinu” podliježe tom porezu u odnosu na prodajnu površinu koja premašuje graničnu vrijednost od 2499 m<sup>2</sup> (članak 4. Zakona 16/2000). Kao što je to Sud<sup>13</sup> već presudio, činjenica da su inozemni ulagatelji naklonjeni otvaranju većih maloprodajnih trgovina kako bi time ostvarili ekonomije razmjera koje su potrebne za prodor na tržišta na novim područjima više se odnosi na ulazak na novo tržište nego na „državljanstvo” gospodarskog subjekta<sup>14</sup>.

32. Međutim, zabranjeni su i svi oblici prikrivene diskriminacije koji, primjenom drugih kriterija razlikovanja, dovode do istog rezultata<sup>15</sup> (takozvana prikrivena, odnosno neizravna diskriminacija).

33. U presudi Hervis Sport Sud je odlučio da u slučaju oporezivanja ovisno o visini prihoda društva u određenim okolnostima činjenično može doći do nepovoljnog položaja društava sa sjedištem u drugim državama članicama<sup>16</sup>. Konkretno je bila riječ o posebnom porezu na maloprodajne trgovine čija je stopa bila vrlo progresivna ovisno o prihodu. Nadalje, za društva koja su pripadala grupi kao osnovica za svrstavanje u porezni razred u obzir se uzimao konsolidirani prihod, a ne prihod pojedinog društva. Sud je odlučio da može postojati neizravna diskriminacija ako *većina* društava koja se na temelju svojeg visokog prihoda vrlo progresivno oporezuju pripada grupi povezanoj s drugom državom članicom<sup>17</sup>.

11 Vidjeti moja mišljenja u predmetima C (C-122/15, EU:C:2016:65, t. 66.), X (C-498/10, EU:C:2011:870, t. 28. i 29.), Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, t. 83. i 84.) i X (C-686/13, EU:C:2015:31, t. 40.).

12 Vidjeti i presudu od 6. prosinca 2007., Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, t. 51. i 53.), rješenje od 4. lipnja 2009., KBC-bank (C-439/07 i C-499/07, EU:C:2009:339, t. 80.), presudu od 14. travnja 2016., Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, t. 29.).

13 Presuda od 24. ožujka 2011., Komisija/Španjolska (C-400/08, EU:C:2011:172)

14 Presuda od 24. ožujka 2011., Komisija/Španjolska (C-400/08, EU:C:2011:172, t. 61.)

15 Vidjeti, među ostalim, presude od 5. prosinca 1989., Komisija/Italija (C-3/88, EU:C:1989:606, t. 8.), od 13. srpnja 1993., Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, t. 14.), od 14. veljače 1995., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, t. 26.), od 8. srpnja 1999., Baxter i dr. (C-254/97, EU:C:1999:368, t. 10.), od 25. siječnja 2007., Meindl (C-329/05, EU:C:2007:57, t. 21.), od 18. ožujka 2010., Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, t. 37.), od 1. lipnja 2010., Blanco Pérez i Chao Gómez (C-570/07 i C-571/07, EU:C:2010:300, t. 117. i slj.), od 5. veljače 2014., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, t. 30.) i od 8. lipnja 2017., Van der Weegen i dr. (C-580/15, EU:C:2017:429, t. 33.), vidjeti i moje mišljenje u predmetu Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, t. 34.).

16 Presuda od 5. veljače 2014., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, t. 39.)

17 Presuda od 5. veljače 2014., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, t. 39. i slj.)

### 1) Nedostatnost samo pretežne obuhvaćenosti

34. Međutim, ovaj se slučaj ne može usporediti s time. Niti je IGEC vrlo progresivan, niti se dobiti koncerna zbrajaju. Naprotiv, uzima se u obzir veličina pojedine prodajne površine.

35. Smatram da pritom nije dovoljno da se u obzir uzme samo *pretežna* obuhvaćenost inozemnih poduzetnika, kao što to tvrde Komisija i ANGED, kako bi se mogla potvrditi prikrivena diskriminacija u okviru temeljnih sloboda<sup>18</sup>. Time bi se, primjerice, državi članici onemogućilo uvođenje poreza na dobit društava kad bi u toj državi članici zbog povijesnog razvoja bilo aktivno više od 50 % inozemnih poduzetnika. Stoga činjenica da, manje ili više slučajno, osobe obuhvaćene uvođenjem poreza u velikoj mjeri ili čak većinom dolaze iz drugih država članica sama po sebi ne može činiti prikrivenu diskriminaciju.

### 2) Uvjeti za prikrivenu diskriminaciju

36. Stoga valja pojasniti točne uvjete za prikrivenu diskriminaciju. Kao prvo, ovdje se postavlja pitanje koliko snažan mora biti suodnos između odabranog razlikovnog kriterija i sjedišta društva kako bi se moglo pretpostaviti nejednako postupanje na temelju sjedišta. Sud je u tom pogledu dosad uzimao u obzir i podudaranje u većini slučajeva<sup>19</sup> kao i samu pretežnu obuhvaćenost inozemnih subjekata<sup>20</sup> ili je čak govorio o samoj opasnosti od nepovoljnog položaja<sup>21</sup>. Zasad se samo može utvrditi da se ne može zahtijevati stopostotno podudaranje kriterija sa sjedištem društva<sup>22</sup>.

37. Kao drugo, nije nesiguran samo opseg suodnosa koji je nužan prema sudskoj praksi nego i pitanje mora li taj suodnos obično<sup>23</sup> postojati ili proizlaziti iz biti razlikovnog kriterija, kao što to proizlazi iz više presuda<sup>24</sup>, ili se može temeljiti i na slučajnim činjeničnim okolnostima<sup>25</sup>.

38. Smatram da su za pretpostavku prikrivene diskriminacije u poreznom pravu potrebni stroži uvjeti. Ona ovdje treba samo obuhvatiti i takve slučajeve koji srogo formalno promatrani ne predstavljaju diskriminaciju, ali imaju takve učinke<sup>26</sup>. Smatram da prikriveno diskriminirajući propis stoga mora sam po sebi<sup>27</sup> ili u prevladavajućoj mjeri osobito obuhvaćati inozemne poduzetnike, kao što je to vjerojatno bio slučaj u predmetu *Hervis Sport*<sup>28</sup>.

18 Vidjeti u tom pogledu i moje mišljenje u predmetu *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, t. 41.).

19 Vidjeti presude od 7. srpnja 1988., *Stanton i L'Étoile* 1905 (143/87, EU:C:1988:378, t. 9.), od 13. srpnja 1993., *Commerzbank* (C-330/91, EU:C:1993:303, t. 15.), od 8. srpnja 1999., *Baxter i dr.* (C-254/97, EU:C:1999:368, t. 13.), od 22. ožujka 2007., *Talotta* (C-383/05, EU:C:2007:181, t. 32.); vidjeti i presude od 3. ožujka 1988., *Bergandi* (252/86, EU:C:1988:112, t. 28.) u pogledu članka 95. UEEZ-a i od 26. listopada 2010., *Schmelz* (C-97/09, EU:C:2010:632, t. 48.) u pogledu slobode pružanja usluga te od 5. veljače 2014., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, t. 39. i slj.).

20 Vidjeti presudu od 1. lipnja 2010., *Blanco Pérez i Chao Gómez* (C-570/07 i C-571/07, EU:C:2010:300, t. 119.).

21 Vidjeti presude od 22. ožujka 2007., *Talotta* (C-383/05, EU:C:2007:181, t. 32.) i od 1. lipnja 2010., *Blanco Pérez i Chao Gómez* (C-570/07 i C-571/07, EU:C:2010:300, t. 119.); vidjeti i presudu od 8. svibnja 1990., *Biehl* (C-175/88, EU:C:1990:186, t. 14.) u pogledu slobode kretanja radnika.

22 Vidjeti u tom smislu presudu od 28. lipnja 2012., *Erny* (C-172/11, EU:C:2012:399, t. 41.) u pogledu slobode kretanja radnika.

23 Vidjeti presudu od 8. srpnja 1999., *Baxter i dr.* (C-254/97, EU:C:1999:368, t. 13.).

24 Vidjeti presude od 8. srpnja 1999., *Baxter i dr.* (C-254/97, EU:C:1999:368, t. 13.), od 10. rujna 2009., *Komisija/Njemačka* (C-269/07, EU:C:2009:527, t. 54.), od 1. lipnja 2010., *Blanco Pérez i Chao Gómez* (C-570/07 i C-571/07, EU:C:2010:300, t. 119.), od 28. lipnja 2012., *Erny* (C-172/11, EU:C:2012:399 t. 41.), presudu od 5. prosinca 2013., *Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs* (C-514/12, EU:C:2013:799, t. 26.), presudu od 2. ožujka 2017., *Eschenbrenner* (C-496/15, EU:C:2017:152, t. 36.).

25 Vidjeti presudu od 5. prosinca 1989., *Komisija/Italija* (C-3/88, EU:C:1989:606, t. 9.); vidjeti i presudu od 9. svibnja 1985., *Humblot* (112/84, EU:C:1985:185, t. 14.) u pogledu članka 95. UEEZ-a.

26 Vidjeti u tom pogledu moje mišljenje u predmetu *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, t. 40.).

27 U području primjene slobode poslovnog nastana vidjeti i presudu od 1. lipnja 2010., *Blanco Pérez i Chao Gómez* (C-570/07 i C-571/07, EU:C:2010:300, t. 119.).

28 Presuda od 5. veljače 2014., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47) i moje mišljenje u predmetu *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, t. 37. i slj.)

39. U slučaju kriterija određene prodajne površine – čija granična vrijednost dovodi samo do toga da u jednoj godini (od mogućih 15 godina) u Kataloniji, u skladu s Komisijinim dopisom iz 2004., oko 61,5 % obuhvaćenih maloprodajnih trgovina vode poduzetnici iz drugih država članica (odnosno imaju članove društva iz drugih država članica) – to se ipak ne može pretpostaviti.

40. Usto je nejasno kako je utvrđeno „podrijetlo”<sup>29</sup> tih poduzetnika. Osobito se u poreznom pravu podrijetlo poduzetnika u načelu određuje na temelju njegova sjedišta u smislu rezidentnosti, a ne na temelju državljanstva članova društva. Budući da je ANGED *nacionalno* udruženje velikih distributera u Španjolskoj, njegovi se članovi mogu smatrati i španjolskim poduzetnicima. Čak i ako bi se uzimali u obzir i članovi društva, ishod ne bi bio drukčiji. U tom pogledu iz podataka koje je dostavio ANGED proizlazi da „samo” 52,03 % ukupnog prihoda od poreza potječe od poduzetnika iz drugih država članica i da njihov udio u ukupnoj „oporezivoj” prodajnoj površini iznosi „samo” 46,77 %. To sve ne upućuje na to da se ovdje poduzetnici iz drugih država članica *de facto* primarno ili strukturno dovode u nepovoljan položaj u odnosu na španjolske poduzetnike.

## **2. Podredno: Opravdanje**

41. Međutim, ako se unatoč gore navedenim razmatranjima pretpostavi prikrivena diskriminacija, tada valja ispitati je li ta diskriminacija opravdana. Ipak, to ispitivanje uključuje samo neobuhvaćenost manjih maloprodajnih trgovina. Naime, iz zahtjeva za prethodnu odluku ne proizlazi da od izuzeća od poreza i smanjenja poreza u okviru IGEC-a (članci 5. i 8. Zakona 16/2000) uglavnom imaju koristi tuzemni poduzetnici.

42. Ograničenje temeljnih sloboda može biti opravdano važnim razlozima u općem interesu ako je prikladno za jamčenje ostvarenja zadanog cilja i ne prekoračuje ono što je nužno za njegovo postizanje<sup>30</sup>.

### **a) Važni razlozi u općem interesu**

43. IGEC je namijenjen prostornom uređenju i zaštiti okoliša (vidjeti točku 6. ovog mišljenja). Pritom subjekti trebaju sudjelovati u troškovima negativnih vanjskih učinaka koje neproporcionalno prouzrokuju (primjerice, u posebnim troškovima za infrastrukturu) jer ih ne snose sami u odgovarajućem opsegu. Ciljevi prostornog planiranja<sup>31</sup> i zaštita okoliša<sup>32</sup> priznaju se u sudskoj praksi Suda kao opravdani razlozi.

44. Osim toga, valja uzeti u obzir i posebnu gospodarsku snagu koja je izravno povezana s upotrebom velikih prodajnih površina i smanjiti je. Time treba u određenoj mjeri smanjiti i konkurentsku prednost na temelju veličine prodajne površine u usporedbi s manjim maloprodajnim trgovinama. Smatram da Sud dosad još nije morao odlučivati o tome može li se i različita gospodarska snaga (različita sposobnost snošenja financijskih opterećenja) smatrati opravdanim razlogom za ograničenje temeljne slobode. Međutim, ne bih željela isključiti da bi se, kao u slučaju progresivne stope, i različitom gospodarskom snagom moglo opravdati različito postupanje u smislu poreznog prava<sup>33</sup>.

29 Vidjeti i presudu od 24. ožujka 2011., Komisija/Španjolska (C-400/08, EU:C:2011:172, t. 60.), u kojoj se više uzimalo u obzir „upravljanje” i „vlasnici udjela”, a manje rezidentnost društava.

30 Presude od 5. listopada 2004., CaixaBank France (C-442/02, EU:C:2004:586, t. 17.), od 24. ožujka 2011., Komisija/Španjolska (C-400/08, EU:C:2011:172, t. 73.) i od 5. veljače 2014., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, t. 42.).

31 Presude od 1. listopada 2009., Woningstichting Sint Servatius (C-567/07, EU:C:2009:593, t. 29.) i od 24. ožujka 2011., Komisija/Španjolska (C-400/08, EU:C:2011:172, t. 74.).

32 Presude od 11. ožujka 2010., Attanasio Group (C-384/08, EU:C:2010:133, t. 50.) i od 24. ožujka 2011., Komisija/Španjolska (C-400/08, EU:C:2011:172, t. 74.).

33 Vidjeti isto i moje mišljenje u predmetu Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, t. 59. i slj.).



## **b) Proporcionalnost ograničenja**

45. Nadalje je bitno da ograničenje bude prikladno kako bi se jamčilo ostvarenje cilja i da ne prekoračuje ono što je nužno za postizanje tog cilja, u ovom slučaju kompenziranja učinaka na prostor i okoliš koji mogu biti povezani s izgradnjom velikih maloprodajnih trgovina<sup>34</sup>.

### *1) Prikladnost poreza*

46. Prema sudskoj praksi Suda, nacionalno zakonodavstvo može jamčiti ostvarenje navedenog cilja samo ako ga učinkovito ostvaruje na sustavan i dosljedan način<sup>35</sup>.

47. Pritom Unijinu zakonodavcu treba priznati široku diskrecijsku ovlast u području koje od njega zahtijeva političke, gospodarske i socijalne odluke i pri čemu je pozvan izvršavati složene procjene. Slijedom navedenog, na zakonitost takve mjere može utjecati samo očita neprikladnost mjere koja je donesena u tom području s obzirom na cilj koji nadležne institucije nastoje postići<sup>36</sup>.

48. Osim toga, Sud poštuje i marginu prosudbe država članica pri donošenju općih zakona<sup>37</sup>. Osobito se od zakonodavca koji donosi porezno zakonodavstvo zahtijevaju i političke, gospodarske i socijalne odluke. Mora izvršavati i složene procjene<sup>38</sup>. U nedostatku usklađenosti prava Zajednice, nacionalni zakonodavac u području poreznog prava raspolaže određenom diskrecijskom ovlašću pri utvrđivanju poreza za maloprodajne trgovine. Stoga je zahtjev usklađenosti ispunjen ako IGEC nije očito neprikladan za ostvarenje cilja.

49. IGEC-om se oporezuju maloprodajne trgovine osobito velikih površina. To se očito temelji na pretpostavci da te trgovine imaju povećanu količinu kupaca i dostave. Uvjerljivo je da iz te povećane količine kupaca i dostave mogu nastati veća buka i emisije u zrak, a time i snažniji utjecaj na okoliš. Stoga je zakon kojim se porezom snažnije opterećuju trgovine koje prouzrokuju veću buku i emisije u zrak prikladan za poticanje manjih maloprodajnih trgovina koje pojedinačno prouzrokuju manje emisija.

50. Budući da je manje poduzetnike lakše smjestiti u prostor, to je u skladu i s idejom razumne i pravedne raspodjele ograničenog prostora. U tom je pogledu zakon prikladan i za zaštitu okoliša i za dosljedno i sustavno ostvarivanje ciljeva prostornog uređenja<sup>39</sup>.

51. U tom pogledu nije relevantno to što IGEC ne razlikuje izgradnju maloprodajne trgovine na gradskom i ruralnom području. Neovisno o svojem položaju, velike maloprodajne trgovine imaju veću količinu dostave i kupaca u odnosu na manje trgovine. Jednako vrijedi za neobuhvaćenost trgovačkih kompleksa čije pojedinačne maloprodajne trgovine ne premašuju graničnu vrijednost. Time porez ne postaje neprikladan, nego se njime uzima u obzir različita organizacijska struktura između više malih maloprodajnih trgovina i jedne velike trgovine.

34 Presude od 13. prosinca 2005., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, t. 35.), od 13. prosinca 2005., SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, t. 23.), od 12. rujna 2006., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, t. 47.), od 15. svibnja 2008., Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, t. 27.), od 29. studenoga 2011., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, t. 42.) i od 17. srpnja 2014., Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 25.)

35 Presude od 17. studenoga 2009., Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, t. 42.), od 12. srpnja 2012., HIT i HIT LARIX (C-176/11, EU:C:2012:454, t. 22. i navedena sudska praksa) i od 11. lipnja 2015., Berlington Hungary i dr. (C-98/14, EU:C:2015:386, t. 64.)

36 Presude od 10. prosinca 2002., British American Tobacco (Investments) i Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, t. 123. i navedena sudska praksa) i od 4. svibnja 2016., Poljska/Parlament i Vijeće (C-358/14, EU:C:2016:323, t. 79.)

37 Presude od 24. ožujka 1994., Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, t. 61), od 21. rujna 1999., Läära i dr. (C-124/97, EU:C:1999:435, t. 14. i 15.) i od 6. studenoga 2003., Gambelli i dr. (C-243/01, EU:C:2003:597, t. 63.), sve u pogledu igara na sreću; od 5. ožujka 1996., Brasserie du pêcheur i Factortame (C-46/93 i C-48/93, EU:C:1996:79, t. 48. i slj.) u pogledu propisa o hrani.

38 U pogledu sličnog mjerila za ispitivanje u ocjeni djelovanja institucija Unije i država članica vidjeti i presudu od 5. ožujka 1996., Brasserie du pêcheur i Factortame (C-46/93 i C-48/93, EU:C:1996:79, t. 47.).

39 U tom smislu u pogledu sličnog zakona vidjeti i presudu od 24. ožujka 2011., Komisija/Španjolska (C-400/08, EU:C:2011:172, t. 80.).

52. Razlikovanje između pojedinačnih maloprodajnih trgovina i trgovačkih kompleksa i nepostojanje razlike između maloprodajnih trgovina na gradskom i ruralnom području samo pokazuje da bi se porez eventualno na temelju aspekata zaštite okoliša mogao još bolje uspostaviti kako bi se još više ciljano ostvarili navedeni ciljevi. Međutim, to ne dovodi do zaključka da je predmetni porez očito neprikladan za ostvarivanje navedenih ciljeva.

## 2) Nužnost poreza

53. Stoga valja pojasniti je li porez koji je povezan s kriterijem prodajne površine od 2500 m<sup>2</sup> nužan za ostvarivanje tih ciljeva.

54. Pri ispitivanju nužnosti u okviru proporcionalnosti prema sudskoj praksi Suda valja uzeti u obzir da, kad je moguće odabrati između više prikladnih mjera, valja primijeniti onu koja je najmanje ograničavajuća, a prouzročeni nepovoljni učinci ne smiju biti nerazmjerni zadanim ciljevima<sup>40</sup>.

55. U tom pogledu valja podsjetiti i na to da je na državi članici koja se poziva na važan razlog u općem interesu kako bi opravdala ograničenje neke od temeljnih sloboda da dokaže da je njezin propis prikladan i nužan za ostvarivanje zadanog legitimnog cilja. No, već u okviru postupka zbog povrede obveze teret dokazivanja ne može biti takav da se od te države članice zahtijeva da pozitivno dokaže da taj cilj u istim uvjetima ne bi bilo moguće ostvariti nijednom drugom zamislivom mjerom<sup>41</sup>. To treba *a fortiori* vrijediti za prethodni postupak.

56. Granične su vrijednosti pritom posebne jer se uvijek može dovesti u pitanje zašto, primjerice, u zakonu nije utvrđena površina od 2000 m<sup>2</sup> ili 3000 m<sup>2</sup>, umjesto odabrane površine od 2500 m<sup>2</sup>. Međutim, to se pitanje postavlja u slučaju svake granične vrijednosti i smatram da odgovor može dati samo zakonodavac s demokratskim legitimitetom. Suprotno onomu što smatra Komisija, zakonodavac pritom ne mora empirijski dokazati kako je utvrdio tu graničnu vrijednost i nije relevantno je li ta granična vrijednost s Komisijina gledišta uvjerljiva ili uopće „pravilna”, ako nije očito pogrešna. Razvidno je da to ovdje nije slučaj.

57. Viša granična vrijednost možda bi bila blaže sredstvo, ali s gledišta države članice ne bi bila jednako prikladna. Ne može se očito isključiti da veće maloprodajne trgovine dovode do većih izazova za gradsko planiranje i poštovanje zaštite okoliša. Jednako se tako ne može isključiti da je veličina maloprodajnih trgovina naznaka za veći prihod, a time i za veću gospodarsku snagu (i stoga veću sposobnost plaćanja). Također se ne može smatrati da je očito pogrešno da veće maloprodajne trgovine imaju veću korist od gradske infrastrukture u odnosu na manje trgovine. Stoga je prodajna površina maloprodajnih trgovina relevantan čimbenik za postizanje zakonskih ciljeva.

58. Naposljetku, suprotno Komisijinim i ANGED-ovim tvrdnjama, zahtjevi za gradnju maloprodajne trgovine nisu u jednakoj mjeri prikladni za osiguravanje financijskog sudjelovanja poreznih obveznika u vanjskim učincima velikih maloprodajnih trgovina ili za financijski poticaj za to da se radije otvaraju manje maloprodajne trgovine.

40 Vidjeti i presude od 11. srpnja 1989., Schröder HS Kraftfutter (265/87, EU:C:1989:303, t. 21.), od 8. srpnja 2010., Afton Chemical (C-343/09, EU:C:2010:419, t. 45.), od 22. siječnja 2013., Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, t. 50.), od 15. veljače 2016., N. (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, t. 54.), od 4. svibnja 2016., Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, t. 48.) i od 30. lipnja 2016., Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, t. 33.).

41 Vidjeti presude od 23. listopada 1997., Komisija/Nizozemska (C-157/94, EU:C:1997:499, t. 58.), od 10. veljače 2009., Komisija/Italija (C-110/05, EU:C:2009:66, t. 66.) i od 24. ožujka 2011., Komisija/Španjolska (C-400/08, EU:C:2011:172, t. 75.).

### 3) *Prikladnost poreza*

59. Osim toga, ograničenja temeljne slobode moraju biti i prikladna postavljenom cilju<sup>42</sup>. Time se zahtijeva da ograničenje i njegove posljedice ne smiju biti nerazmjerni u odnosu na ciljeve kojima se teži (i koje treba zaštititi)<sup>43</sup>. Posljedično, time se uvjetuje konkretno odvagivanje posljedica uz ocjenu apstraktnog značenja zaštićenog pravnog interesa (u ovom slučaju zaštite okoliša i prostornog planiranja)<sup>44</sup> i narušenog pravnog interesa (u ovom slučaju hipotetski ostvarivanja temeljne slobode).

60. U ovom slučaju davanje nije nerazmjerno postavljenim ciljevima. Kao prvo, opterećenje nije tako veliko da više nije moguća gospodarska aktivnost (takozvani učinak gušenja). Konkretno, površina prvih 2499 m<sup>2</sup> uopće se ne oporezuje, a u skladu s podacima katalonskih tijela, porez se može odbiti od porezne osnovice za španjolski porez na dobit. Kao drugo, nude se smanjenja poreza kada se u maloprodajne trgovine može doći najmanje dvama sredstvima javnog prijevoza (vidjeti članak 11. Zakona 16/2000). Nadalje, zaštita okoliša i prostorno planiranje važni su pravni interesi za zajednički život u društvu, odnosno vrlo važni pravni interesi u slučaju zaštite okoliša (kao što se to izričito navodi u članku 11. UFEU-a, članku 3. stavku 3. UEU-a i u članku 37. Povelje)<sup>45</sup>. Posljedično bi stoga bilo opravdano (pokriveno) ograničenje slobode poslovnog nastana.

### C. Postojanje potpore

61. U pogledu drugog pitanja valja ispitati treba li propise iz Zakona 16/2000 smatrati nezakonitom potporom na temelju članka 107. stavka 1. UFEU-a.

#### 1. *Pozivanje na postojanje potpore radi izbjegavanja poreznog duga*

62. Najprije valja uputiti na to da je Sud već više puta odlučio da se porezni obveznici ne mogu pozivati na to da neka porezna mjera na koju imaju pravo drugi poduzetnici predstavlja državnu potporu kako bi izbjegli obvezu plaćanja tog poreza<sup>46</sup>.

63. Međutim, bilo bi drukčije kad bi porez i predviđeno izuzeće bili *sastavni dio mjere potpore*. Za to na temelju mjerodavnih nacionalnih propisa mora postojati obvezna namjenska veza između poreza i potpore o kojima je riječ, u smislu da je prihod od poreza nužno namijenjen financiranju potpore i da izravno utječe na njezin opseg i, posljedično, na ocjenu spojivosti te potpore s unutarnjim tržištem.<sup>47</sup>

64. U tom se pogledu može utvrditi, kao što je to i Komisija priopćila u svojem dopisu od 2. listopada 2003., da se prihod od tog poreza ne upotrebljava za posebne potpore u korist trgovaca. Naprotiv, upotrebljava se za financiranje infrastrukture komunalne opreme i poslovno orijentiranog urbanizma, za razvoj akcijskih planova za poticanje trgovine i za razvoj okolišnih akcijskih planova. Time je, u skladu s tadašnjim Komisijinim mišljenjem, isključeno da se ostvarenim prihodima omogući povoljniji položaj za određenog poduzetnika ili konkretan sektor djelatnosti jer se njima nastoje ostvariti cilj u općem interesu i korist za društvo u cjelini.

42 Presude od 11. listopada 2007., ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, t. 82. i navedena sudska praksa) i od 21. prosinca 2011., Komisija/Poljska (C-271/09, EU:C:2011:855, t. 58.)

43 Presude od 12. srpnja 2001., Jippes i dr. (C-189/01, EU:C:2001:420, t. 81.), od 9. studenoga 2010., Volker i Markus Schecke i Eifert (C-92/09 i C-93/09, EU:C:2010:662, t. 76. i slj.), od 22. siječnja 2013., Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, t. 50.) i od 30. lipnja 2016., Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, t. 33.)

44 Vidjeti u tom smislu i presudu od 9. studenoga 2010., Volker i Markus Schecke i Eifert (C-92/09 i C-93/09, EU:C:2010:662, t. 76. i slj.).

45 Presuda od 22. prosinca 2008., British Aggregates/Komisija (C-487/06 P, EU:C:2008:757, t. 91.)

46 Presude od 20. rujna 2001., Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, t. 80.), od 27. listopada 2005., Distribution Casino France i dr. (C-266/04 do C-270/04, C-276/04 i C-321/04 do C-325/04, EU:C:2005:657, t. 42. i slj.), od 15. lipnja 2006., Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 i C-41/05, EU:C:2006:403, t. 43. i slj.) i od 6. listopada 2015., Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, t. 21.)

47 Presude od 25. lipnja 1970., Francuska/Komisija (47/69, EU:C:1970:60, t. 16./17. i slj.), od 13. siječnja 2005., Streekgewest (C-174/02, EU:C:2005:10, t. 26.) i od 27. listopada 2005., Distribution Casino France i dr. (C-266/04 do C-270/04, C-276/04 i C-321/04 do C-325/04, EU:C:2005:657, t. 40.)

65. Prema tome, valja utvrditi da se poduzetnici koji moraju platiti taj porez ne mogu pred nacionalnim sudovima pozivati na nezakonitost dodijeljenog izuzeća od poreza kako bi izbjegli plaćanje tog poreza ili ostvarili njegov povrat. Međutim, ako se ne mogu pozivati na to, tada su suvišna sva daljnja razmatranja u pogledu eventualnog postojanja potpore. Nadzor zakonitosti potpore u obliku neobuhvaćenosti manjih maloprodajnih trgovina tada je u nadležnosti Komisije u posve uobičajenom postupku u području državnih potpora u skladu s člankom 108. UFEU-a.

66. Međutim, budući da sud koji je uputio zahtjev ne preispituje porezna rješenja, nego zakon na kojem se temelji porez na način koji bi mogao biti značajan i za druge osobe, a ne samo za ANGED, daljnja razmatranja u pogledu članka 107. UFEU-a vjerojatno su barem korisna za sud koji je uputio zahtjev.

## 2. Činjenice koje čine potporu

67. Pod tom pretpostavkom valja ispitati treba li (1.) neobuhvaćenost vlasnika manjih maloprodajnih trgovina, (2.) izuzeće od poreza za određene veće maloprodajne trgovine ili (3.) smanjenje poreza za određene veće maloprodajne trgovine smatrati potporom u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

68. Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, za kvalifikaciju „državne potpore” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a zahtijeva se da bude riječ o državnoj intervenciji ili intervenciji putem državnih sredstava. Kao drugo, ta intervencija mora biti takva da može utjecati na trgovinu među državama članicama. Treće, ona mora davati selektivnu prednost svojem korisniku. Četvrto, ona mora narušavati ili prijetiti da će narušiti tržišno natjecanje<sup>48</sup>.

### a) Pojam prednosti

69. U pogledu pitanja dodjeljuje li se predmetnim propisima prednost korisniku, valja uputiti na to da se prema ustaljenoj sudskoj praksi državnim potporama smatraju intervencije koje su, bez obzira na svoj oblik, takve da mogu staviti poduzetnike izravno ili neizravno u povoljniji položaj ili koje treba smatrati gospodarskom prednošću koju poduzetnik korisnik ne bi ostvario u normalnim tržišnim uvjetima<sup>49</sup>.

70. I povoljniji porezni tretman koji, iako ne uključuje prijenos državnih sredstava, stavlja korisnike u povoljniji financijski položaj od ostalih poreznih obveznika može biti obuhvaćen člankom 107. stavkom 1. UFEU-a<sup>50</sup>.

71. Potporama se pritom osobito smatraju intervencije koje u različitim oblicima smanjuju troškove koji *uobičajeno* opterećuju proračun poduzetnika i koje su time, iako nisu subvencije u strogom značenju riječi, iste naravi i imaju identične učinke<sup>51</sup>.

48 Presude od 21. prosinca 2016., Komisija/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, t. 40.), od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 53.) i od 27. lipnja 2017., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, t. 38.)

49 Presude od 9. listopada 2014., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 21.) i od 27. lipnja 2017., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, t. 65.)

50 Vidjeti, među ostalim, presude od 15. ožujka 1994., Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, t. 14.), od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Vlada Gibraltara i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 72.) i od 9. listopada 2014., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 23.)

51 Presude od 15. ožujka 1994., Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, t. 13.), od 19. ožujka 2013., Bouygues i Bouygues Télécom/Komisija (C-399/10 P i C-401/10 P, EU:C:2013:175, t. 101.), od 14. siječnja 2015., Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, t. 33.) i od 27. lipnja 2017., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, t. 66.)

72. U pogledu neoporezivanja manjih maloprodajnih trgovina, valja utvrditi da se, u skladu s člankom 4. Zakona 16/2000, tim porezom trebaju oporezivati samo maloprodajne trgovine prodajne površine veće od 2500 m<sup>2</sup>. To se temelji na okolnosti da se od te veličine (vrlo općenito) pretpostavlja određena gospodarska snaga (vidjeti članak 2. Zakona 16/2000). U normalnim tržišnim uvjetima i prema volji španjolskog regionalnog zakonodavca manjim se maloprodajnim trgovinama (s površinom manjom od granične vrijednosti od 2500 m<sup>2</sup>, utvrđene u članku 4. stavku 3. Zakona 16/2000) ne nameće porez. Stoga se za njih ne smanjuju troškovi koji *uobičajeno* opterećuju proračun manjih maloprodajnih trgovina. Čak i veće maloprodajne trgovine u pogledu prvih 2499 m<sup>2</sup> svoje prodajne površine nemaju troškove. U tom pogledu ponovno ne postoji nepovoljno postupanje (u tom pogledu vidjeti točke 29. i 30.) ni gospodarska prednost koju manje maloprodajne trgovine ne bi dobile u normalnim tržišnim uvjetima.

73. Stoga neobuhvaćenost malih maloprodajnih trgovina ne može predstavljati potporu. U svakom slučaju, smanjena stopa poreza odnosno izuzeće određenih većih maloprodajnih trgovina (u skladu s člankom 5. Zakona 16/2000, to se odnosi, među ostalim, na trgovine građevinskim materijalom i, u skladu s člankom 8. Zakona 16/2000, među ostalim, na trgovine tipa „uradi sam”) od poreza koji je sam po sebi primjenjiv može se smatrati takvom prednošću. Ta prednost još treba biti selektivna.

### ***b) Selektivnost prednosti***

74. U tom pogledu valja ispitati treba li (1.) izuzeće od poreza za određene veće maloprodajne trgovine ili (2.) smanjen porez za određene veće maloprodajne trgovine smatrati „stavljanjem određenih poduzetnika ili proizvodnje određene robe u povoljniji položaj” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, odnosno je li u smislu sudske prakse Suda riječ o „selektivnoj prednosti”.

75. Podredno, ako i Sud bude smatrao da je neobuhvaćenost manjih maloprodajnih trgovina prednost koju one ne bi dobile u normalnim tržišnim uvjetima, također valja ispitati treba li (3.) smatrati da je neobuhvaćenost trgovaca koji imaju manje maloprodajne trgovine takva „selektivna prednost”.

#### *1) Selektivnost u poreznom pravu*

76. Ispitivanje te selektivnosti dovodi do znatnih poteškoća u poreznim propisima država članica<sup>52</sup>.

77. U sudskoj praksi Suda kao polazište se dosljedno ponavlja da porezna mjera nije selektivna ako je primjenjiva bez razlike na sve gospodarske subjekte<sup>53</sup>. Međutim, prema sudskoj praksi, na temelju same činjenice da se poreznom mjerom prednost dodjeljuje samo onim poduzetnicima koji ispunjavaju uvjete te mjere ne može se utvrditi njezina selektivnost<sup>54</sup>.

<sup>52</sup> Vidjeti zahtjev za prethodnu odluku BFH-a (rješenje od 30. svibnja 2017. – II R 62/14, BFHE 257, 381) u pogledu takozvane odredbe o koncernima iz članka 6.a GrEStG-a u zakonodavstvu o porezu na promet nekretnina, u predmetu C-374/17.

<sup>53</sup> Vidjeti samo presude od 8. studenoga 2001., *Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, t. 35.), od 15. studenoga 2011., *Komisija i Španjolska/Vlada Gibraltara i Ujedinjena Kraljevina* (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 73.), od 29. ožujka 2012., *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, t. 39.), od 9. listopada 2014., *Ministerio de Defensa i Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 23.) i od 21. prosinca 2016., *Komisija/World Duty Free Group i dr.* (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 53. i slj.).

<sup>54</sup> Vidjeti u tom smislu osobito presude od 29. ožujka 2012., *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, t. 42.) i od 21. prosinca 2016., *Komisija/World Duty Free Group i dr.* (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 59.).



78. Stoga je Sud u slučaju poreznih prednosti postavio posebne uvjete za utvrđivanje njihove selektivnosti. U skladu s time, naposljetku je ključno jesu li uvjeti za poreznu prednost odabrani bez diskriminacije u skladu s mjerilima nacionalnog poreznog sustava<sup>55</sup>. U tom pogledu valja, kao prvo, identificirati zajednički ili „uobičajeni” porezni sustav primjenjiv u dotičnoj državi članici. U odnosu na zajednički ili „uobičajeni” porezni sustav potrebno je, nadalje, ocijeniti i utvrditi mogući selektivni karakter prednosti dodijeljene predmetnom poreznom mjerom.

79. To dolazi u obzir ako ta mjera odstupa od navedenog zajedničkog sustava jer uvodi razlikovanje među subjektima koji su glede cilja poreznog sustava te države članice u usporedivom činjeničnom i pravnom položaju<sup>56</sup>. Čak i ako su ti uvjeti ispunjeni, povoljniji položaj može se ipak opravdati svrhom ili općim ciljevima sustava kojem pripada, osobito ako porezna mjera izravno proizlazi iz osnovnih načela ili smjernica nacionalnog poreznog sustava<sup>57</sup>.

80. U slučaju poreznih mjera takvo posebno ispitivanje nužno je za utvrđivanje njihove selektivnosti jer porezne prednosti, za razliku od subvencija u užem smislu riječi u obliku novčanih potpora, nastaju u okviru poreznog sustava kojem poduzetnici općenito podliježu stalno i prisilno. Pritom porezni sustavi na različite načine sadržavaju razlikovanja koja u pravilu služe samo tomu da se provede točan cilj poreza. Takva razlikovanja kojima se „dovodi u povoljniji položaj”, koja nisu subvencije u užem smislu riječi, mogu se prema sudskoj praksi smatrati potporom samo ako su jednake naravi i imaju istovjetne učinke<sup>58</sup>.

81. Stoga samo ako država članica svoj postojeći porezni sustav upotrebljava za dodjelu novčanih potpora u svrhe koje su izvan poreznog sustava postoji razlog da se te porezne prednosti izjednače sa subvencijama u užem smislu riječi<sup>59</sup>.

82. U tom pogledu Sud provodi ispitivanje dosljednosti, pri čemu nedosljednost naposljetku upućuje na zlorabu. Međutim, ovaj se put ne postavlja pitanje odabire li porezni obveznik zlorabne strukture kako bi izbjegao porez. Naprotiv, postavlja se pitanje „zloupotrebljava” li država članica, objektivno gledano, svoje porezno pravo kako bi provela subvencioniranje pojedinih poduzetnika zaobilazeći pravo o potporama.

83. Iz te spoznaje proizlazi da je najprije potrebno nejednako postupanje koje se ne može opravdati u okviru poreznog sustava države članice kako bi se utvrdila selektivnost porezne prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. U tom je pogledu ključno proizlazi li to razlikovanje iz prirode ili strukture sustava kojem pripada<sup>60</sup>.

55 Vidjeti u tom smislu i presude od 14. siječnja 2015., *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, t. 53.) i od 21. prosinca 2016., *Komisija/World Duty Free Group i dr.* (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 54.); osobito i izvan područja poreznog prava presudu od 21. prosinca 2016., *Komisija/Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, t. 53. i 55.).

56 Vidjeti i presude od 17. studenoga 2009., *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, EU:C:2009:709), od 8. rujna 2011., *Paint Graphos* (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 49.), od 29. ožujka 2012., *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, t. 42.), od 18. srpnja 2013., P (C-6/12, EU:C:2013:525, t. 19.), od 9. listopada 2014., *Ministerio de Defensa i Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 35.), od 21. prosinca 2016., *Komisija/Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, t. 49. i 58.), od 21. prosinca 2016., *Komisija/World Duty Free Group i dr.* (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 54.) i presudu od 21. prosinca 2016., *Komisija/Aer Lingus i Ryanair Designated Activity* (C-164/15 P i C-165/15 P, EU:C:2016:990, t. 51.).

57 Vidjeti presude od 8. rujna 2011., *Paint Graphos* (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 65. i 69.), od 18. srpnja 2013., P (C-6/12, EU:C:2013:525, t. 22.); vidjeti u tom smislu, među ostalim, i presude od 2. srpnja 1974., *Italija/Komisija* (173/73, EU:C:1974:71, t. 33.), od 8. studenoga 2001., *Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, t. 42.), od 15. studenoga 2011., *Komisija i Španjolska/Vlada Gibraltara i Ujedinjena Kraljevina* (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 145.) i od 9. listopada 2014., *Ministerio de Defensa i Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 42. i 43.).

58 Vidjeti, među ostalim, presude od 23. veljače 1961., *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Visoka vlast* (30/59, EU:C:1961:2, t. 43.), od 15. lipnja 2006., *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 i C-41/05, EU:C:2006:403, t. 29.), od 19. ožujka 2013., *Bouygues i Bouygues Télécom/Komisija* (C-399/10 P i C-401/10 P, EU:C:2013:175, t. 101.) i od 9. listopada 2014., *Ministerio de Defensa i Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 22.).

59 Vidjeti u tom smislu i presudu od 18. srpnja 2013., P (C-6/12, EU:C:2013:525, t. 22. do 27.).

60 Presude od 9. listopada 2014., *Ministerio de Defensa i Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 42.) i od 27. lipnja 2017., *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, t. 71.)

84. Osim toga, u skladu s člankom 107. stavkom 1. UFEU-a, u slučaju tog neopravdanog nejednakog postupanja, morala bi biti riječ o razlikovanju u korist određenog poduzetnika ili određenog proizvodnog sektora. Stoga je Sud osobito u presudi Gibraltar utvrdio da se poreznom mjerom poduzetnici u povoljnijem položaju moraju identificirati kao povlaštena skupina na temelju svojih posebnih svojstava<sup>61</sup>.

85. Međutim, to je utvrđenje u presudi World Duty Free Group<sup>62</sup> na prvi pogled pomalo relativizirano<sup>63</sup>. U tom se slučaju porezna mjera kojom su se predviđale porezne prednosti (kratko vrijeme amortizacije) za sve porezne obveznike koji su kupili inozemne poduzetnike s *goodwillom* smatra selektivnom jer su drugi porezni obveznici, koji su kupili tuzemne poduzetnike, mogli amortizirati *goodwill* samo tijekom duljeg razdoblja. S obzirom na to da porezni obveznici sami po sebi ne predstavljaju određene poduzetnike ili proizvodne sektore, ne može se primijeniti uvjet iz članka 107. stavka 1. UFEU-a<sup>64</sup>. Međutim, ta se presuda odnosila na poseban slučaj „poticanja izvoza” domaćih poduzetnika za ulaganja u inozemstvu na teret inozemnih poduzetnika, što se protivi *ratio legisu* članka 111. UFEU-a. Stoga posebne subvencije za izvoz mogu ispunjavati kriterij selektivnost čak i ako vrijede za sve porezne obveznike.

## 2) Selektivnost pojedinih slučajeva nejednakog postupanja

86. Sud koji je uputio zahtjev smatra da je moguće da predmetni propis dodjeljuje selektivnu prednost u višestrukome pogledu, odnosno različitim postupanjem prema pojedinačnim maloprodajnim trgovinama ovisno o njihovoj veličini, smanjenjem poreza odnosno izuzećem od poreza za određene pojedinačne maloprodajne trgovine i neobuhvaćenošću trgovačkih kompleksa.

87. Time je sud koji je uputio zahtjev naposljetku kao temelj odabrao „uobičajeni” porezni sustav. Naime, ako pretpostavlja selektivnost neobuhvaćenosti manjih maloprodajnih pojedinačnih trgovina, tada polazi od referentnog sustava u skladu s kojim treba obuhvatiti sve pojedinačne maloprodajne trgovine. U pogledu neobuhvaćenosti trgovačkih kompleksa, referentni se sustav ipak odnosi na oporezivanje svih vrsta maloprodajnih trgovina. U pogledu izuzeća i smanjenja poreza za veće pojedinačne maloprodajne trgovine, referentni bi sustav bile sve veće pojedinačne maloprodajne trgovine.

88. Ovisno o predmetnom nejednakom postupanju obuhvaćen je drugi referentni sustav. Iz toga jasno proizlazi da, kao što je to Sud već utvrdio u presudi Gibraltar<sup>65</sup>, određivanje „uobičajenog” oporezivanja ne može biti ključno. Ključno je, kao što je to Sud ponovno naglasio u presudi World Duty Free<sup>66</sup>, samo ispitivanje konkretnog nejednakog postupanja u odnosu na zakonom postavljen cilj.

89. Prema sudskoj praksi Suda, stoga valja pojasniti jesu li posljedica odredbi Zakona 16/2000 nejednaka postupanja koja se ne temelje na samom konkretnom poreznom zakonu, nego imaju ciljeve koji nisu ciljevi samog poreznog zakona i stoga su neprikladni<sup>67</sup>.

61 Vidjeti presudu od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Vlada Gibraltara i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 104.).

62 Presuda od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 73., 74. i 86. i slj.)

63 Pritom se čini da točke 59. i 86. te presude nisu potpuno usklađene.

64 Smatram da to proizlazi i iz razmatranja u presudi od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 85. i 86.).

65 Vidjeti presudu od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Vlada Gibraltara i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 90., 91. i 131.).

66 Presuda od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 54., 67. i 74.)

67 Vidjeti osobito presudu od 8. rujna 2011., Paint Graphos (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 70.).

*i) Razmatranje cilja zakona*

90. Time se najprije uvjetuje temeljitije razmatranje cilja zakona. Kao što je to navedeno u točki 43. ovog mišljenja, cilj je zakona zaštita okoliša, prostorno planiranje i sudjelovanje u troškovima u odnosu na poduzetnike za koje se, ako se općenito razmatra, na temelju upotrebe velikih prodajnih površina može pretpostaviti da imaju posebnu gospodarsku snagu. Usto valja napomenuti i određenu „funkciju preraspodjele” ako se gospodarski snažniji subjekti financijski snažnije opterećuju od slabijih subjekata.

*ii) Smanjen porez za maloprodajne trgovine velike površine*

91. U pogledu smanjenja poreza navedenog u članku 8. Zakona 16/2000 (odnosno smanjenja neto porezne osnovice za 60 %), valja uzeti u obzir da trgovci koji prodaju namještaj, prozore i vrata te trgovine tipa „uradi sam” s obzirom na svoj asortiman u pravilu trebaju veću prodajnu i skladišnu površinu. U tom pogledu, u usporedbi s velikim maloprodajnim trgovinama s asortimanom manjih dimenzija, općenita pretpostavka veće gospodarske snage u slučaju veće prodajne površine nije u potpunosti relevantna.

92. Usto valja uzeti u obzir činjenicu da je za takve maloprodajne trgovine u osobitoj mjeri potrebna veća površina, tako da na njih porez osobito utječe. Budući da načelo proporcionalnosti osobito valja poštovati u poreznom pravu, posve je razumljivo da je nacionalni zakonodavac razmotrio to posebno opterećenje<sup>68</sup> te ono nije očito neprikladno u odnosu na cilj opterećivanja osobite gospodarske snage.

93. U pogledu cilja zaštite okoliša također, za razliku od ANGED-ova mišljenja, valja uzeti u obzir da navedeni porezni obveznici na temelju svojeg robnog asortimana ne privlače jednak broj kupaca po četvornom metru kao druge maloprodajne trgovine. Trgovinu prozorima i vratima u pravilu kupac rjeđe posjećuje nego supermarkete s povoljnim cijenama jednake površine. Pritom taj manji promet kupaca utječe i na manji broj dostava. Pritom može ostati nejasno je li to doista tako. Budući da nacionalni zakonodavac u tom pogledu mora donijeti odluku na temelju predviđanja, ta se odluka može ispitivati samo u odnosu na svoju očito pogrešnu narav (u pogledu mjerila za ispitivanje vidjeti točku 48. ovog mišljenja). Međutim, u ovom slučaju nije razvidna takva očita pogreška.

94. U odnosu na cilj prostornog planiranja na prvi pogled nije razvidno zašto bi se trgovine tipa „uradi sam” oporezivale nižim porezom. Međutim, to nije štetno jer je dovoljno ako se nejednako postupanje može opravdati jednim od ciljeva zakona. To je ovdje slučaj u odnosu na opterećenje na temelju gospodarske snage i uzimanja u obzir negativnih utjecaja na okoliš.

*iii) Izuzeće posebnih maloprodajnih trgovina velike površine od poreza*

95. U pogledu izuzeća od poreza navedenog u članku 5. Zakona 16/2000 za maloprodajne trgovine u kojima se prodaju vrtna oprema, vozila, građevinski materijal, strojevi i industrijska oprema, valja uzeti u obzir sličan aspekt. Tim je poduzetnicima zbog prodajnog asortimana potrebna osobito velika površina.

96. Tada je pretpostavka posebne gospodarske snage u slučaju veće površine još više upitna. U tom pogledu na njih porez utječe u još većoj mjeri nego na ostale obveznike. Stoga je i u ovom slučaju uzimanje u obzir tog posebnog opterećenja razumljivo i nije neprikladno. Jednako vrijedi u odnosu na posjete kupaca i količinu dostave u usporedbi s „uobičajenom” učestalosti posjeta u velikim maloprodajnim trgovinama kao što su supermarketi s povoljnim cijenama. Maloprodajne trgovine navedene u članku 5. Zakona 16/2000 prodaju u pravilu drugim poduzetnicima koji kupuju veće količine, ali zato rjeđe posjećuju prodajne površine.

<sup>68</sup> Vidjeti i presudu od 4. lipnja 2015., Komisija/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, t. 65.).

*iv) Podredno: Neobuhvaćenost manjih maloprodajnih trgovina*

97. Osim toga, sud koji je uputio zahtjev osporava i potpunu neobuhvaćenost pojedinačnih maloprodajnih trgovina prodajne površine manje od 2500 m<sup>2</sup>. Selektivna prednost prema sudskoj praksi dolazi u obzir ako ta mjera odstupa od navedenog zajedničkog sustava jer uvodi razlikovanje među subjektima koji su glede cilja poreznog sustava te države članice u usporedivom činjeničnom i pravnom položaju<sup>69</sup>.

98. Ovdje nema nejednakog postupanja prema manjim i većim maloprodajnim trgovinama već zato što se i velike maloprodajne trgovine ne oporezuju tim porezom za prvih 2499 m<sup>2</sup> prodajne površine (vidjeti u tom pogledu točku 72. ovog mišljenja). Stoga sve maloprodajne trgovine dobivaju tu „prednost” neoporezivanja. Čak i ako bi se male maloprodajne trgovine uključile u područje primjene poreza, jednako kao i velike maloprodajne trgovine, ne bi se oporezivale u odnosu na svoju prodajnu površinu od 1 m<sup>2</sup> do 2499 m<sup>2</sup>. Osim toga, male i velike maloprodajne trgovine ne nalaze se u jednakoj situaciji (u tom pogledu vidjeti točku 100. i sljedeće). Međutim, čak i ako se pretpostavi nejednako postupanje, to je razlikovanje opravdano (u tom pogledu vidjeti točku 103. i sljedeće).

*– Usporediv činjenični i pravni položaj?*

99. Osobito u presudi World Duty Free Group Sud je naglasio da se korisnici s obzirom na cilj koji se želi postići tim sustavom nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji i na taj se način s njima različito postupaju, a to bi se u biti moglo okvalificirati kao diskriminatorno<sup>70</sup>.

100. Posljedično, neobuhvaćenost trgovaca koji imaju manje maloprodajne trgovine (pojedinačne ili u okviru trgovačkih kompleksa) za njih ne predstavlja selektivnu prednost u smislu pojma potpore na temelju članka 107. stavka 1. UFEU-a. Naime, to razlikovanje proizlazi iz cilja zakona. On se odnosi na to da se smanje nepovoljne posljedice za okoliš i prostorno planiranje koje prouzrokuju *veće* maloprodajne trgovine, na način da se potiču manje maloprodajne trgovine koje se ne opterećuju porezom.

101. Veće i manje maloprodajne trgovine razlikuju se upravo po svojoj prodajnoj površini i gospodarskoj snazi koja iz toga proizlazi te količini kupaca i dostave po četvornom metru. Prema mišljenju države članice, koje ovdje nije očito pogrešno, one se ne nalaze u usporedivom činjeničnom i pravnom položaju.

102. Smatram da jednako vrijedi za dosadašnju neobuhvaćenost takozvanih trgovačkih kompleksa. Budući da ni pojedinačna gospodarska snaga pojedinog trgovca koji ima jednu maloprodajnu trgovinu ni nepovoljni utjecaji na okoliš koje on prouzrokuje ne rastu samo time što se nalazi u trgovačkom kompleksu, suprotno Komisijinu mišljenju, odgovara cilju zakona ako se dosad uzimao u obzir pojedini *trgovac koji ima jednu maloprodajnu trgovinu*. Budući da vlasnici ili iznajmljivači trgovačkih površina u velikom trgovačkom centru sami po sebi nisu trgovine, nije protivno logici zakona da do sada nisu bili obuhvaćeni.

<sup>69</sup> Vidjeti presude od 8. rujna 2011., Paint Graphos (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 49.), od 18. srpnja 2013., P (C-6/12, EU:C:2013:525, t. 19.), od 9. listopada 2014., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 35.) i od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 54.).

<sup>70</sup> Presuda od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 54.) i ranije presude od 28. srpnja 2011., Mediaset/Komisija (C-403/10 P, neobjavljena, EU:C:2011:533, t. 36.), od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Vlada Gibraltara i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 75. i 101.), od 14. siječnja 2015., Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, t. 55.) i od 4. lipnja 2015., Komisija/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, t. 59.)



– *Podredno: Opravdanje razlikovanja*

103. Suprotno tomu, ako Sud bude smatrao da je položaj malih i većih maloprodajnih trgovina činjenično i pravno usporediv, tada valja ispitati može li se opravdati razlikovanje koje iz toga proizlazi.

104. Smatram da se to može potvrditi u pogledu veličine prodajne površine. Veličina prodajne površine naznaka je (koja u svakom slučaju nije očito pogrešna) određene količine proizvoda i kupaca, a time i određenog prometa kupaca i broja dostava te buke i emisija u zrak koje iz toga proizlaze i daljnjih učinaka iz kojih nastaju posebna opterećenja za općinu. Veličina maloprodajne trgovine može se smatrati i (približnom) naznakom većeg prihoda, a time i veće gospodarske snage i stoga veće gospodarske sposobnosti plaćanja.

105. Čak i s aspekata upravnog postupka ne može se osporiti ako se broj obuhvaćenih, a zatim i kontroliranih maloprodajnih trgovina smanji pomoću granične vrijednosti. To služi i upravnom pojednostavnjenju. Čak i u pravu Unije u području PDV-a ne oporezuju se takozvani mali poduzetnici (to jest oni čiji prihod ne premašuje određeni „neoporezivi iznos”) a da se to dosad nije smatralo povredom prava o potporama. Za postavljene ciljeve zakona, osim toga, uzimanje u obzir pojedinačne prodajne površine umjesto pojedinačnog prihoda ili pojedinačne dobiti posve je razumljivo jer se prodajna površina može lako utvrditi (jednostavna i učinkovita uprava) i manje je pogodna za zaobilaženje u odnosu na, primjerice, dobit.

106. Odluku o tome bi li se i „trgovački kompleksi” mogli obuhvatiti porezom i bi li to čak bilo bolje za ciljeve zakona (ili bi čak bilo „dosljednije”, kao što to Komisija naposljetku smatra) treba donijeti nacionalni zakonodavac, a Sud na ta pitanja ne može odgovoriti. Neobuhvaćenost „trgovačkih kompleksa” (uz pojedinačne maloprodajne trgovine ili umjesto njih) nije očito pogrešna (osobito „zloporabna” – vidjeti u tom pogledu točku 82. ovog mišljenja) iz perspektive prava Unije.

**c) Sažetak**

107. Posljedično, neobuhvaćenost manjih maloprodajnih trgovina (kao i trgovačkih kompleksa) ne predstavlja selektivnu prednost za te poduzetnike. U tom pogledu nema prednosti odnosno neopravdanog nejednakog postupanja. Njihova neobuhvaćenost materijalno je pokrivena ciljevima Zakona 16/2000.

108. Smanjeno opterećenje porezom za određene poduzetnike s većom površinom i materijalno se može objasniti s obzirom na postavljene ciljeve zakona. Jednako vrijedi za izuzeće od poreza jer se izuzeti i smanjeno opterećeni poduzetnici razlikuju s obzirom na utjecaj na okoliš odnosno gospodarsku snagu po površini u slučaju općenitog razmatranja, uz uzimanje u obzir manevarskog prostora koji zakonodavac ima za predviđanje.

**3. Pitanje: učinci različitih Komisijinih radnji na vremensku valjanost ocjene postojanja potpore**

109. Treće pitanje suda koji je uputio zahtjev odnosi se na vremensku valjanost utvrđenja potpore. Očito taj sud postavlja pitanje ima li utvrđenje postojanja potpore učinak *ex nunc* ili *ex tunc*. Međutim, s obzirom na prethodne odgovore više nije potrebno odgovoriti na treće pitanje.

110. Čak i kad bi se pretpostavilo da je neobuhvaćenost manjih maloprodajnih trgovina nezakonita potpora, tada je u tom pogledu u ovom slučaju isključen povrat te prednosti. Iz sudske prakse proizlazi da povrat porezne potpore podrazumijeva podvrgavanje transakcija koje su korisnici predmetne potpore stvarno izvršili poreznom tretmanu koji bi na njih bio primijenjen u slučaju



nepostojanja nezakonite potpore<sup>71</sup>. I u slučaju uključivanja malih maloprodajnih trgovina u područje primjene IGEC-a prvih 2499 m<sup>2</sup> ne bi se oporezivalo tim porezom, tako da već zato nije moguće retroaktivno oporezivanje malih maloprodajnih trgovina.

111. Treće pitanje suda koji je uputio zahtjev uopće se postavlja samo za izuzeće od poreza i smanjenje poreza u skladu s člancima 5. i 8. Zakona 16/2000. Ovdje valja ispitati je li posljedica dopisa Glavne uprave COMP od 2. listopada 2003. da sada postoji zatečena potpora koja se može ukloniti samo *ex nunc*.

#### **a) Postojanje zatečene potpore**

112. Za zatečene potpore člankom 17. i sljedećima Uredbe 659/1999 (sada člankom 21. i sljedećima Uredbe 2015/1589) predviđa se sustav kojim se isključuje retroaktivni povrat. Posljedično, u obzir dolazi *ex nunc* samo stavljanje izvan snage programa potpora (članak 18. Uredbe 659/1999, sada članak 22. Uredbe 2015/1589).

113. Iz članka 1. točke (b) Uredbe 659/1999 (koji sadržajno odgovara članku 1. točki (b) Uredbe 2015/1589) proizlazi što je zatečena potpora. U to se ubraja odobrena potpora (ii.) ili potpora koja se smatra zatečenom potporom u skladu s člankom 15. (iv.). Odredba članka 1. točke (b) podtočke v. Uredbe 659/1999, koju citira sud koji je uputio zahtjev, suprotno tomu, kao što to jednako iznose ANGED i Komisija, nije relevantna jer nije dokazano da IGEC u trenutku uvođenja nije bio potpora i da je tek kasnije na temelju razvoja zajedničkog tržišta postao potpora.

114. Odobrena potpora u skladu s člankom 1. točkom (b) podtočkom ii. Uredbe 659/1999 također ne postoji jer dopis Glavne uprave COMP od 2. listopada 2003. nije odobrenje potpore, nego se njime samo obavještava o tome da je Komisija nakon ispitivanja na temelju pritužbe došla do zaključka da se prihod ne upotrebljava za posebne potpore.

115. To se, kao što to tvrdi i Komisija, ne može smatrati odobrenjem potpore. Iz članka 3. Uredbe 659/1999 (sadržajno jednakog članku 3. Uredbe 2015/1589) proizlazi da potpora koja podliježe obvezi prijave ne smije stupiti na snagu prije nego što Komisija donese odluku kojom se odobrava ta potpora. Iz članka 4. Uredbe 659/1999 (jednako kao i iz članka 4. Uredbe 2015/1589) jasno proizlazi da se Komisijina odluka donosi na temelju prijave potpore države članice. U ovom slučaju nema takve prijave. Stoga ni Komisija nije imala povod za odobrenje niti je Kraljevina Španjolska imala povod da pretpostavi postojanje odobrenja. To postaje jasno i na temelju teksta dopisa.

116. Posljedično, valja ispitati samo članak 1. točku (b) podtočku iv. Uredbe 659/1999. U skladu s time, na temelju članka 15. stavka 3. Uredbe 659/1999 (sada članak 17. stavak 3. Uredbe 2015/1589) zatečena potpora postoji nakon isteka roka zastare od deset godina predviđenog člankom 15. stavkom 1. Uredbe 659/1999 (sada članak 17. stavak 1. Uredbe 2015/1589). U skladu sa stavkom 2., rok zastare počinje danom kada je nezakonita potpora dodijeljena. Ako izuzeće od poreza predstavlja potporu, tada se potpora dodjeljuje nastankom preniskog poreza.

117. Obveza plaćanja poreza nastaje za svaku godinu istekom poreznog razdoblja (u skladu s člankom 12. Zakona 16/2000, to je kalendarska godina), stoga za 2001. istekom 2001., odnosno tijekom 2002. Rok u načelu iznosi deset godina, a pritom se svakom mjerom koju Komisija donese prekida taj rok. Pod pretpostavkom da je ispitivanje na temelju žalbe tijekom 2002. dovoljno, tada rok za 2001. i za

<sup>71</sup> Vidjeti osobito i presudu od 21. prosinca 2016., Komisija/Aer Lingus i Ryanair Designated Activity (C-164/15 P i C-165/15 P, EU:C:2016:990, t. 93.), vidjeti u tom smislu presudu od 15. prosinca 2005., Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, t. 119.).

2002. počinje tek 2003. Rok za taj „smanjeni porez” za te godine stoga je istekao 2013., a za 2003. godinu rok počinje početkom 2004. i istekao je krajem 2013. Za 2004. godinu rok je istekao krajem 2014. Međutim, zbog dopisa Komisije 2014. godine teče novi rok. U tom pogledu za zatečene potpore uzima se u obzir samo razdoblje od 2001. do 2003. Od 2004. nema zatečenih potpora.

118. Za te potpore, u skladu s uvodnom izjavom 13. i člankom 14. Uredbe 659/1999 (sada člankom 16. Uredbe 2015/1589) i u skladu sa sudskom praksom Suda<sup>72</sup>, u načelu nužno treba tražiti povrat od korisnika potpore, a to bi bile velike maloprodajne trgovine koje se smanjeno oporezuju ili izuzimaju od poreza odnosno dosad neobuhvaćene male maloprodajne trgovine.

### ***b) Sažetak***

119. Ako Sud smanjenje poreza i izuzeće od poreza odnosno neobuhvaćenost malih maloprodajnih trgovina bude smatrao nezakonitom potporom, samo potpore za razdoblje od 2001. do 2003. smatraju se zatečenim potporama u smislu članka 17. i sljedećih Uredbe 659/1999.

## **VI. Zaključak**

120. U skladu s time, predlažem da se na prethodna pitanja koja je postavio Tribunal Supremo (Vrhovni sud, Španjolska) odgovori kako slijedi:

1. Člancima 49. i 54. UFEU-a ne protivi se oporezivanje trgovaca koje ovisi o prodajnoj površini, poput onoga o kojem je riječ u ovom slučaju.
2. Članak 107. stavak 1. UFEU-a ne može se tumačiti na način da neobuhvaćenost porezom maloprodajnih trgovina s prodajnom površinom manjom od 2500 m<sup>2</sup>, neobuhvaćenost trgovačkih kompleksa i smanjenje poreza za trgovine tipa „uradi sam” i maloprodajne trgovine u kojima se uglavnom prodaju namještaj, sanitarna oprema ili vrata i prozori predstavlja potporu. Jednako vrijedi s obzirom na izuzeće od poreza za maloprodajne trgovine u kojima se prodaju vrtna oprema, vozila, građevinski materijal, strojevi i industrijska oprema.

<sup>72</sup> Presude od 15. prosinca 2005., UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, t. 113.) – povrat potpore kao logična posljedica utvrđenja njezine nezakonitosti, od 21. prosinca 2016., Komisija/Aer Lingus i Ryanair Designated Activity (C-164/15 P i C-165/15 P, EU:C:2016:990, t. 89. i 90.)