



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
J. KOKOTT
van 9 november 2017¹

Gevoegde zaken C-236/16 en C-237/16

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

[verzoek om een prejudiciële beslissing, ingediend door de Tribunal Supremo (hoogste rechterlijke instantie, Spanje)]

„Verzoek om een prejudiciële beslissing – Vrijheid van vestiging – Regionale heffing op grote detailhandelszaken – Indirecte benadeling als gevolg van het feit dat, statistisch gezien, vooral buitenlandse winkelketens worden geraakt – Niet-onderwerping aan en vrijstelling van de heffing als onrechtmatige steun”

I. Inleiding

1. In de onderhavige zaak dient het Hof van Justitie andermaal uitspraak te doen over de vraag in hoeverre differentiaties in het kader van een heffingsregeling als indirecte schending van de fundamentele vrijheden en/of als onrechtmatige steun moeten worden beschouwd. Deze procedure moet worden gezien in samenhang met twee andere procedures die aanhangig zijn voor het Hof² en biedt, net als die procedures, het Hof de gelegenheid de draagwijdte van het Unierechtelijke verbod op steun nader te bepalen.
2. De Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (Nationale vereniging van grote detailhandelsondernemingen; hierna: „ANGED”) komt namelijk op tegen een bijzondere heffing (hierna: „IDMGAV”) die in Aragón is ingevoerd ter zake van door grote verkoopoppervlakten veroorzaakte milieuschade.
3. De Commissie en ANGED beschouwen die heffing als een beperking van de vrijheid van vestiging en als onrechtmatige steun ten gunste van in het bijzonder kleine detailhandelszaken, aangezien deze niet aan die heffing zijn onderworpen. In wezen gaat het om de vraag in hoeverre differentiaties in het kader van belasting- en heffingsvoorschriften relevant zijn uit het oogpunt van de steunregels.

¹ Oorspronkelijke taal: Duits.

² Het gaat om de gevoegde zaken C-234/16 en C-235/16 en zaak C-233/16.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

4. Het Unierechtelijke kader van de onderhavige zaak wordt gevormd door artikel 49 juncto 54 VWEU en de artikelen 107 e.v. VWEU.

B. Spaans recht

5. De in het hoofdgeding omstreden heffing ter zake van milieuschade door grote verkoopoppervlakten (Impuesto sobre el Daño Medioambiental causado por las Grandes Áreas de Venta) werd op 1 januari 2006 ingevoerd bij titel II van de Ley de las Cortes de Aragón 13/2005, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas en materia de tributos cedidos y tributos propios de la Comunidad Autónoma de Aragón (wet 13/2005 van het regionale parlement van Aragón van 30 december 2005 inzake fiscale en administratieve maatregelen met betrekking tot overgedragen belastingen en eigen belastingen van de autonome gemeenschap Aragón).

6. De IDMGAV is thans geregeld in hoofdstuk III van bijlage II (hierna: „TRIMCA”) bij de Ley (de las Cortes de Aragón) 10/2015, de 28 de diciembre, de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón (wet 10/2015 van 28 december 2015 betreffende maatregelen voor de instandhouding van de openbare dienstverlening in de autonome gemeenschap Aragón).

7. Volgens de overwegingen van wet 13/2005 werd het belastbare feit omschreven onder verwijzing naar de milieuschade die wordt veroorzaakt door de handelsactiviteiten in handelszaken die door de grote openbare verkoopoppervlakte ervan in bijzondere mate klanten aantrekken en een groot aantal verkeersbewegingen met particuliere voertuigen tot gevolg hebben. Met de heffing worden diegenen belast die de handelsactiviteiten ontplooiën, dat wil zeggen de exploitanten van het winkelbedrijf en niet de eigenaars van de winkelruimte.

8. In dit verband is de verkoopoppervlakte – gemeten naar bebouwde oppervlakte of vloeroppervlakte – de meest geschikte parameter om objectief te bepalen hoeveel voordeel er wordt gehaald uit het niet dragen van de kosten van de impact op milieu en grondgebruik. De verkoopoppervlakte impliceert meer mogelijkheden om producten aan te bieden en daarmee grotere consumentenstromen, terwijl de oppervlakte voor ander gebruik (bijvoorbeeld magazijnen) meer mogelijkheden biedt voor de bevoorrading en de oppervlakte van het parkeerterrein capaciteiten biedt om autoverkeer aan te trekken.

9. Volgens artikel 15 TRIMCA is de IDMGAV erop gericht „de specifieke economische macht te belasten die tot uiting komt in de activiteiten van en het verkeer bij detailhandelszaken die vanwege hun aantrekkingskracht op de consument grote verkeersstromen genereren en dus een negatieve impact hebben op de natuur en het grondgebruik in de autonome gemeenschap Aragón”.

10. De IDMGAV is een niet-fiscale aard op onroerend goed, waarvan de opbrengst niet naar de algemene begroting vloeit (artikel 3 TRIMCA). De daadwerkelijke ontvangsten uit de IDMGAV worden overeenkomstig artikel 5 TRIMCA, na aftrek van de kosten voor beheer en administratieve samenwerking, besteed aan de financiering van preventieve maatregelen of maatregelen tot herstel van milieuschade.

11. Een detailhandelszaak beschikt volgens artikel 16, lid 2, TRIMCA over grote verkoopoppervlakte indien zij over een openbare verkoopoppervlakte van meer dan 500 m² beschikt.

12. Overeenkomstig artikel 20 TRIMCA zijn detailhandelszaken van de heffing vrijgesteld indien zij hun hoofdactiviteit uitsluitend is gericht op de verkoop van de volgende producten: a) machines, voertuigen, gereedschappen en industriële componenten; b) bouwmaterialen, sanitair, en deuren en ramen, die uitsluitend aan ondernemers worden verkocht; c) tuin- en landbouwproducten in kwekerijen; d) meubilair in individuele, traditionele en gespecialiseerde winkels; e) motorvoertuigen in dealersshowrooms en reparatiebedrijven; en f) motorbrandstoffen.

13. De heffingsgrondslag wordt gevormd door de totale oppervlakte van de detailhandelszaak, welke oppervlakte wordt verkregen door de som van: a) de verkoopoppervlakte; b) de voor ander gebruik bestemde oppervlakte (maximaal 25 % van de verkoopoppervlakte); c) de parkeerruimte (maximaal 25 % van de verkoopoppervlakte).

14. Het heffingsstarief neemt overeenkomstig artikel 22 TRIMCA progressief toe van 10,20 EUR voor een oppervlakte van 2 000 tot 3 000 m² tot 14,70 EUR voor een oppervlakte van 5 000 tot 10 000 m² en daalt vervolgens vanaf een oppervlakte van 10 000 m² tot 13,50 EUR. Over de oppervlakte tot 2 000 m² is de heffing niet verschuldigd.

15. Afhankelijk van de locatie van de grote detailhandelszaak wordt nog een bepaalde coëfficiënt toegepast. Volgens de artikelen 45 en 46 TRIMCA kan het brutobedrag van de verschuldigde heffing onder bepaalde voorwaarden worden verminderd tot maximaal 30 % van dat bedrag indien investeringen worden gedaan in preventieve maatregelen of maatregelen ter bestrijding van negatieve gevolgen voor de natuur en het grondgebruik in de autonome gemeenschap Aragón.

III. Hoofdeding

16. Op 18 maart 2007 heeft ANGED – een nationale vereniging van grote detailhandelsondernemingen – een uiteindelijk tegen de IDMGAV gericht administratief beroep ingesteld bij de Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, en wel tegen Decreto Legislativo (wetsbesluit) 1/2007 van de regering van Aragón van 18 september 2007 houdende vaststelling van de geconsolideerde tekst van de bepalingen inzake milieubelastingen van de autonome gemeenschap Aragón.

17. Bij beslissing van 24 januari 2014 heeft de Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, del Tribunal Superior de Justicia de Aragón het door ANGED ingestelde administratieve beroep verworpen.

18. Op 14 april 2014 heeft ANGED tegen deze beslissing cassatieberoep ingesteld, waarin zij aanvoert dat de beslissing onder meer in strijd is met het Unierecht, omdat wet 13/2005 (Decreto Legislativo 1/2007) de in artikel 49 VWEU verankerde vrijheid van vestiging schendt.

19. In februari en mei 2013 heeft ANGED bij de Commissie klachten ingediend tegen het Koninkrijk Spanje omdat de in zes autonome gemeenschappen ingevoerde regeling inzake de heffing op grote detailhandelszaken haars inziens in strijd is met het Unierecht. Bij brief van 28 november 2014 deelde de Commissie het Koninkrijk Spanje vervolgens mee dat zij overweegt om de niet-onderwerping van kleine detailhandelszaken aan de heffing en de aan bepaalde speciaalzaken verleende vrijstellingen als onrechtmatige staatssteun aan te merken. Door die maatregelen lijkt aan bepaalde ondernemingen een selectief voordeel te worden verleend in de vorm van een uitzondering op de normale fiscale behandeling.

20. Daarop heeft de Tribunal Supremo (hoogste rechterlijke instantie, Spanje) besloten een verzoek om een prejudiciële beslissing in te dienen.

IV. Procedure bij het Hof

21. De Tribunal Supremo heeft het Hof van Justitie de volgende vragen gesteld:

- „1) Moeten de artikelen 49 en 54 VWEU aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een regionale heffing die uitdrukkelijk wordt opgelegd ter compensatie van de milieuschade als gevolg van het gebruik van voorzieningen en faciliteiten ten behoeve van de activiteiten en het verkeer waarvan sprake is bij detailhandelszaken met een grote verkoopoppervlakte en een groot parkeerterreinen voor hun klanten, wanneer het gaat om een openbare verkoopoppervlakte van meer dan 500 m², maar die is verschuldigd ongeacht of die detailhandelszaken binnen of buiten de geconsolideerde bebouwde kom zijn gelegen en in de meeste gevallen op ondernemingen van andere lidstaten drukt, gelet op het feit dat die heffing: (i) niet wordt opgelegd aan exploitanten van verschillende detailhandelszaken, ongeacht de totale openbare verkoopoppervlakte van die detailhandelszaken, als geen ervan een openbare verkoopoppervlakte van meer dan 500 m² heeft en zelfs als een of meer ervan wel die drempel halen, maar een heffingsgrondslag van 2 000 m² niet wordt overschreden, terwijl de heffing wel geldt voor exploitanten met slechts één detailhandelszaak waarvan de openbare verkoopoppervlakte boven die drempels ligt, en (ii) voorts niet geldt voor detailhandelszaken die zich uitsluitend bezighouden met de verkoop van machines, voertuigen, gereedschappen en industriële componenten; bouwmaterialen, sanitair, en deuren en ramen (uitsluitend aan ondernemers); meubilair in individuele, traditionele en gespecialiseerde winkels; motorvoertuigen in dealersshowrooms en reparatiebedrijven; tuin- en landbouwproducten in kwekerijen; of motorbrandstoffen, ongeacht de openbare verkoopoppervlakte van die winkelbedrijven?
- 2) Moet artikel 107, lid 1, VWEU aldus worden uitgelegd dat als krachtens deze bepaling verboden staatssteun moet worden aangemerkt de niet-onderwerping aan de IDMGAV van detailhandelszaken die over een openbare verkoopoppervlakte van maximaal 500 m² beschikken, of oppervlakte van meer dan 500 m² maar waarvan de heffingsgrondslag 2 000 m² niet overschrijdt, en van detailhandelszaken die zich uitsluitend bezighouden met de verkoop van machines, voertuigen, gereedschappen en industriële componenten; bouwmaterialen, sanitair, en deuren en ramen (uitsluitend aan ondernemers); meubilair in individuele, traditionele en gespecialiseerde winkels; motorvoertuigen in dealersshowrooms en reparatiebedrijven; tuin- en landbouwproducten in kwekerijen; of motorbrandstoffen?”

22. In de procedure bij het Hof hebben ANGED, Aragón en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen over deze vragen ingediend en deelgenomen aan de terechtzitting op 6 juli 2017.

V. Juridische bespreking

A. Beperking van de fundamentele vrijheden

23. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechterlijke instantie te vernemen of de vrijheid van vestiging in de weg staat aan een heffing als de IDMGAV. Bijgevolg dient te worden uitgemaakt of er sprake is van een beperking van de vrijheid van vestiging (1) en, zo ja, of deze beperking niet is gerechtvaardigd (2).

24. Een en ander moet worden gezien tegen de achtergrond van de werking van de IDMGAV. Qua belastbaar feit knoopt de heffing aan bij het bestaan van een grote detailhandelszaak. Daaronder worden verstaan detailhandelszaken met een nominale verkoopoppervlakte van ten minste 500 m². Bij deze oppervlakte wordt echter nog parkeerruimte en overige oppervlakte (telkens tot een maximum van 25 % van de verkoopoppervlakte) opgeteld. Tot een drempel van 2 000 m² wordt deze totale

oppervlakte niet belast („heffingsvrije oppervlakte”).³

25. De heffing bedraagt tussen de 10,20 en 14,70 euro per vierkante meter. Tot een totale oppervlakte van 10 000 m² heeft de heffing een zeker progressief effect. Al met al worden grotere detailhandelszaken absoluut gezien zwaarder belast dan detailhandelszaken met een kleinere oppervlakte, terwijl voor alle detailhandelszaken een „heffingsvrije oppervlakte” van 2 000 m² geldt.

1. Beperking van de vrijheid van vestiging

26. Volgens artikel 49 juncto artikel 54 VWEU omvat de vrijheid van vestiging voor staatsburgers van een lidstaat de toegang tot werkzaamheden anders dan in loondienst en de uitoefening daarvan op het grondgebied van een andere lidstaat.⁴ Volgens vaste rechtspraak moeten alle maatregelen die de uitoefening van deze vrijheid verbieden, belemmeren of minder aantrekkelijk maken, als beperkingen van de vrijheid van vestiging worden beschouwd.⁵

27. Dit is uit de aard der zaak het geval bij belastingen en heffingen. Daarom is het mijns inziens⁶ bij een toetsing van belastings- en heffingsregelingen aan de fundamentele vrijheden van doorslaggevend belang of grensoverschrijdende situaties ten opzichte van binnenlandse situaties ongunstiger worden behandeld.⁷

a) Geen discriminerende beperking

28. In het onderhavige geval is er echter geenszins sprake van een *verschil in behandeling*. Voor een totale oppervlakte van 1 m² tot en met 2 000 m² worden kleine en grote detailhandelszaken of binnen- en buitenlandse detailhandelszaken in dit verband niet verschillend behandeld. Over geen enkele detailhandelszaak met een dergelijke oppervlakte wordt de heffing toegepast. De drempel fungeert hier als heffingsvrije oppervlakte die ten goede komt aan alle exploitanten van detailhandelszaken. Kleinere detailhandelszaken (met een verkoopoppervlakte van minder dan 500 m²) vallen niet onder de regeling, terwijl grotere detailhandelszaken weliswaar onder de regeling vallen, maar voor de oppervlakte tot 2 000 m² niet worden aangeslagen. Aangezien deze „heffingsvrije oppervlakte” zowel voor grote als voor kleine detailhandelszaken geldt, is er in dat opzicht geen sprake van een benadeling van de een of andere detailhandelszaak. Daarom is een beperking van de vrijheid van vestiging dienaangaande uitgesloten.

29. Alleen indien men een andere opvatting huldigt, is de vraag aan de orde of het feit dat de heffingsregeling niet voor kleine detailhandelszaken geldt, als openlijke of verkapte discriminatie moet worden beschouwd.

3 Mijns inziens houdt dit een „heffingsvrije verkoopoppervlakte” van 1 333 m² in, omdat parkeerruimte en overige oppervlakte beide voor maximaal 25 % van de verkoopoppervlakte worden aangerekend (1 333 x 1,5 = 2 000). Daarom kan de „heffingsvrije oppervlakte” van 2 000 m² pas vanaf een verkoopoppervlakte van 1 333 m² worden overschreden. De grens tussen kleine en grote detailhandelszaken in Aragón wordt aldus niet bij 500 m², maar pas bij 1 333 m² getrokken (of zonder parkeerruimte en overige opslagruimte bij 2 000 m²). Hierna zal ik gemakshalve van een heffingsvrije oppervlakte van 2 000 m² spreken.

4 Arresten van 11 maart 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak), 13 december 2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, punt 18), en 21 januari 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, punt 38).

5 Arresten van 29 november 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punt 36), 21 mei 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, punt 34), en 16 april 2015, Commissie/Duitsland (C-591/13, EU:C:2015:230, punt 56 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

6 Zie mijn conclusies in de zaken C (C-122/15, EU:C:2016:65, punt 66), X (C-498/10, EU:C:2011:870, punten 28 en 29), Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punten 83 en 84), en X (C-686/13, EU:C:2015:31, punt 40).

7 Zie ook arrest van 6 december 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, punten 51 en 53), beschikking van 4 juni 2009, KBC-bank (C-439/07 en C-499/07, EU:C:2009:339, punt 80), en arrest van 14 april 2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, punt 29).

b) Subsidiair: openlijke of verkapte discriminatie van buitenlandse ondernemingen

30. Er valt in dit verband geen openlijke discriminatie van buitenlandse ondernemingen te constateren. Integendeel, de heffing geldt voor alle exploitanten van een „grote detailhandelszaak” ter zake van de totale oppervlakte die de „heffingsvrije oppervlakte” van 2 000 m² overstijgt. Zoals het Hof⁸ al heeft geoordeeld, houdt de omstandigheid dat buitenlandse investeerders verkiezen om grotere detailhandelszaken te openen om de schaalvoordelen te verwezenlijken die nodig zijn om een nieuwe markt met succes te betreden, niet zozeer verband met de „nationaliteit” van de marktdeelnemer, maar veeleer met de toegang tot een nieuwe markt.⁹

31. Alle verkapte vormen van discriminatie die door toepassing van andere onderscheidingscriteria in feite tot hetzelfde resultaat leiden¹⁰ (zogenoeten verkapte of indirecte discriminatie) zijn echter eveneens verboden.

32. In zijn arrest in de zaak *Hervis Sport* heeft het Hof geoordeeld dat een belastinggrondslag die afhankelijk is van de hoogte van de omzet van een onderneming, onder bepaalde voorwaarden kan leiden tot een benadeling van ondernemingen die in een andere lidstaat zijn gevestigd.¹¹ Concreet ging het in die zaak om een op de omzet van detailhandelszaken geheven bijzondere belasting met een sterk progressief tarief dat opliep met de omzet. Verder diende in het geval van ondernemingen die deel uitmaken van een groep, de geconsolideerde omzet in plaats van de omzet van de afzonderlijke onderneming als grondslag voor de indeling in een bepaalde belastingschijf. Het Hof oordeelde dat er sprake kan zijn van indirecte discriminatie wanneer ondernemingen die vanwege hun hoge omzet te maken krijgen met een sterke belastingprogressie, voor *het merendeel* behoren tot een groep met verbonden vennootschappen in een andere lidstaat.¹²

1) Merendeel van de geraakte ondernemingen in het buitenland gevestigd: onvoldoende aanwijzing voor discriminatie

33. De onderhavige zaak kan echter niet met de hierboven bedoelde situatie worden vergeleken. De IDMGAV is niet sterk progressief en de resultaten van groepsondernemingen worden ook niet bij elkaar opgeteld. In plaats daarvan berust de heffing op de omvang van de plaatselijke verkoopoppervlakte.

34. In dit verband volstaat het enkele feit dat de geraakte ondernemingen voor *het merendeel* buitenlandse ondernemingen zijn, mijns inziens niet om het – door de Commissie en ANGED aangevoerde – argument te onderbouwen dat er sprake is van verkapte discriminatie in het kader van de fundamentele vrijheden.¹³ Anders zou het een lidstaat bijvoorbeeld niet zijn toegestaan een vennootschapsbelasting in te voeren wanneer in die lidstaat op grond van de historische ontwikkeling meer dan 50 % buitenlandse ondernemingen actief zijn. Het feit dat de door de invoering van een belasting geraakte personen – min of meer toevallig – voor een groot deel of voor het merendeel afkomstig zijn uit andere lidstaten, kan daarom op zichzelf beschouwd niet als verkapte discriminatie worden aangemerkt.

⁸ Arrest van 24 maart 2011, Commissie/Spanje (C-400/08, EU:C:2011:172).

⁹ Arrest van 24 maart 2011, Commissie/Spanje (C-400/08, EU:C:2011:172, punt 61).

¹⁰ Zie onder meer arresten van 5 december 1989, Commissie/Italië (C-3/88, EU:C:1989:606, punt 8), 13 juli 1993, Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, punt 14), 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punt 26), 8 juli 1999, Baxter e.a. (C-254/97, EU:C:1999:368, punt 10), 25 januari 2007, Meindl (C-329/05, EU:C:2007:57, punt 21), 18 maart 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, punt 37), 1 juni 2010, Blanco Pérez en Chao Gómez (C-570/07 en C-571/07, EU:C:2010:300, punten 117 en 118), 5 februari 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, punt 30), en 8 juni 2017, *Van der Weegen e.a.* (C-580/15, EU:C:2017:429, punt 33); zie ook mijn conclusie in de zaak *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, punt 34).

¹¹ Arrest van 5 februari 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, punt 39).

¹² Arrest van 5 februari 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, punten 39 e.v.).

¹³ Zie ook mijn conclusie in de zaak *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, punt 41).

2) Voorwaarden voor verkapte discriminatie

35. Daarom moet worden nagegaan onder welke specifieke voorwaarden sprake is van verkapte discriminatie. In dit verband rijst enerzijds de vraag, hoe sterk de correlatie tussen het gekozen onderscheidingscriterium en de vestigingsplaats van een vennootschap moet zijn om een verschil in behandeling op grond van de zetel te kunnen aannemen. Het Hof heeft hiervoor tot nu toe zowel aangeknoopt bij een overeenstemming in de meeste gevallen¹⁴ als bij het enkele feit dat de regeling voor het merendeel niet-ingezetenen treft¹⁵, of spreekt zelfs alleen maar van het gevaar van benadeling.¹⁶ Het enige wat tot nu toe lijkt vast te staan, is dat een volledige overeenstemming van het criterium met de vestigingsplaats van de vennootschap niet vereist is.¹⁷

36. Anderzijds is niet alleen de volgens de rechtspraak vereiste mate van correlatie onzeker, maar ook het antwoord op de vraag of deze correlatie zich „typisch” moet voordoen¹⁸ of moet voortvloeien uit de aard van het onderscheidingscriterium, waarop verschillende arresten lijken te wijzen¹⁹, of ook op meer toevallige feitelijke omstandigheden kan berusten.²⁰

37. Naar mijn mening moet aan strengere voorwaarden zijn voldaan om in de context van het fiscale recht te kunnen oordelen dat er sprake is van verkapte discriminatie. Onder verkapte discriminatie moeten in dit verband slechts gevallen worden verstaan die zuiver formeel gezien geen discriminatie inhouden, maar een discriminerende uitwerking hebben.²¹ Een op verkapte wijze discriminerende regeling moet daarom mijns inziens in het bijzonder buitenlandse ondernemingen „naar de aard ervan”²² meer treffen of deze in veel grotere mate treffen, zoals dat mogelijk het geval was in de zaak *Hervis Sport*²³.

38. Wanneer een regeling aanknoopt bij een bepaalde verkoopoppervlakte, waarbij een zodanige drempel is vastgesteld dat volgens een brief van de Commissie uit 2004 in een andere regio (waar andere drempels zijn vastgesteld)²⁴ in één jaar (van de 15 mogelijke jaren) circa 61,5 % van de geraakte detailhandelszaken werd geëxploiteerd door ondernemingen uit een andere lidstaat (of die vennoten uit andere lidstaten hebben), kan hiervan echter niet worden uitgegaan.

14 Zie arresten van 7 juli 1988, *Stanton en L'Étoile* 1905 (143/87, EU:C:1988:378, punt 9), 13 juli 1993, *Commerzbank* (C-330/91, EU:C:1993:303, punt 15), 8 juli 1999, *Baxter e.a.* (C-254/97, EU:C:1999:368, punt 13), 22 maart 2007, *Talotta* (C-383/05, EU:C:2007:181, punt 32); zie ook arresten van 3 maart 1988, *Bergandi* (252/86, EU:C:1988:112, punt 28), met betrekking tot artikel 95 EEG; 26 oktober 2010, *Schmelz* (C-97/09, EU:C:2010:632, punt 48), met betrekking tot het vrij verrichten van diensten; en 5 februari 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, punten 39 e.v.).

15 Zie arrest van 1 juni 2010, *Blanco Pérez en Chao Gómez* (C-570/07 en C-571/07, EU:C:2010:300, punt 119).

16 Zie arresten van 22 maart 2007, *Talotta* (C-383/05, EU:C:2007:181, punt 32), en 1 juni 2010, *Blanco Pérez en Chao Gómez* (C-570/07 en C-571/07, EU:C:2010:300, punt 119); zie ook arrest van 8 mei 1990, *Biehl* (C-175/88, EU:C:1990:186, punt 14), met betrekking tot het vrij verkeer van werknemers.

17 Zie in die zin arrest van 28 juni 2012, *Erny* (C-172/11, EU:C:2012:399, punt 41), met betrekking tot het vrije verkeer van werknemers.

18 Zie arrest van 8 juli 1999, *Baxter e.a.* (C-254/97, EU:C:1999:368, punt 13).

19 Zie arresten van 8 juli 1999, *Baxter e.a.* (C-254/97, EU:C:1999:368, punt 13), 10 september 2009, *Commissie/Duitsland* (C-269/07, EU:C:2009:527, punt 54), 1 juni 2010, *Blanco Pérez en Chao Gómez* (C-570/07 en C-571/07, EU:C:2010:300, punt 119), 28 juni 2012, *Erny* (C-172/11, EU:C:2012:399, punt 41), 5 december 2013, *Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs GmbH* (C-514/12, EU:C:2013:799, punt 26), en 2 maart 2017, *Eschenbrenner* (C-496/15, EU:C:2017:152, punt 36).

20 Zie arrest van 5 december 1989, *Commissie/Italië* (C-3/88, EU:C:1989:606, punt 9); zie ook arrest van 9 mei 1985, *Humboldt* (112/84, EU:C:1985:185, punt 14), met betrekking tot artikel 95 EEG-Verdrag.

21 Zie dienaangaande mijn eerdere conclusie in de zaak *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, punt 40).

22 Aldus ook arrest van 1 juni 2010, *Blanco Pérez en Chao Gómez* (C-570/07 en C-571/07, EU:C:2010:300, punt 119), in de context van de vrijheid van vestiging.

23 Zie arrest van 5 februari 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), alsook mijn conclusie in de zaak *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, punten 37 e.v.).

24 De cijfers hebben betrekking op Catalonië (in het kader van zaak C-233/16), waar een drempel van 2 500 m² geldt.

39. Bovendien is niet duidelijk hoe de „herkomst” van deze ondernemingen²⁵ is bepaald. In het bijzonder in het belastingrecht is in beginsel de zetel van een onderneming in een lidstaat in de zin dat zij er is gevestigd, en niet de nationaliteit van de vennoten bepalend voor de herkomst van een onderneming. Aangezien ANGED een *nationale* vereniging van grote detailhandelszaken in Spanje is, kunnen haar leden ook als Spaanse ondernemingen worden beschouwd. En zelfs wanneer de vennoten van een vennootschap de doorslag zouden geven, lijkt het beschikbare cijfermateriaal geen andere gevolgtrekking toe te laten, hetgeen echter ter beoordeling van de verwijzende rechterlijke instantie staat.²⁶ De cijfers wijzen er namelijk niet op dat ondernemingen uit andere lidstaten eigenlijk meer worden getroffen of in veel grotere mate worden getroffen dan Spaanse ondernemingen.

2. *Subsidiair: rechtvaardiging*

40. Indien ondanks de uiteenzetting hierboven toch zou worden geoordeeld dat er sprake is van verkapte discriminatie, moet worden onderzocht of het verschil in behandeling gerechtvaardigd is. Dit onderzoek dient echter alleen betrekking te hebben op het feit dat de heffingsregeling niet voor kleine detailhandelszaken geldt. Uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt namelijk niet dat vooral binnenlandse ondernemingen profiteren van de vrijstellingen van de IDMGAV (artikel 20 TRIMCA).

41. Een beperking van de fundamentele vrijheden kan gerechtvaardigd zijn om dwingende redenen van algemeen belang, mits die beperking geschikt is om het nagestreefde doel te verwezenlijken en niet verder gaat dan nodig is om dat doel te bereiken.²⁷

a) *Dwingende redenen van algemeen belang*

42. De IDMGAV is gericht op doelstellingen van ruimtelijke ordening en milieubescherming (zie hierboven, punt 7). Daartoe dienen de handelszaken te worden belast die vanwege hun aantrekkingskracht op de consument grote verkeersstromen genereren en daardoor een negatieve impact hebben op de natuur en op het grondgebruik in Aragón. Doelstellingen van ruimtelijke ordening²⁸ en milieubescherming²⁹ zijn in vaste rechtspraak van het Hof erkende rechtvaardigingsgronden.

43. Bovendien knoopt de heffing aan bij de concrete economische macht die „tot uiting komt in de activiteiten van en het verkeer bij detailhandelszaken” en is die heffing erop gericht die economische macht te beknotten. Naar mijn mening heeft het Hof zich tot dusver niet hoeven uitspreken over de vraag of een verschil qua economische macht (en dus qua financiële draagkracht) als rechtvaardigingsgrond voor een beperking van een fundamentele vrijheid kan worden beschouwd. Ik wil echter niet uitsluiten dat ook een verschil qua economische macht een rechtvaardiging kan vormen voor een verschillende behandeling ter zake van heffingen, net als in het geval van bijvoorbeeld een progressief tarief.³⁰

25 Zie ook arrest van 24 maart 2011, Commissie/Spanje (C-400/08, EU:C:2011:172, punt 60), waarbij meer bij „zeggenschap” en de „aandeelhouders” werd aangeknoopt dan bij de zetel van de vennootschap.

26 In dit verband blijkt uit het door ANGED in zaak C-233/16 met betrekking tot Catalonië (waar een drempel van 2 500 m² geldt) aangedragen materiaal dat „slechts” 52,03 % van de totale ontvangsten uit de heffing afkomstig is van ondernemingen uit andere lidstaten en dat het aandeel van die ondernemingen in de totale „belaste” verkoopoppervlakte „slechts” 46,77 % bedraagt.

27 Arresten van 5 oktober 2004, CaixaBank France (C-442/02, EU:C:2004:586, punt 17), 24 maart 2011, Commissie/Spanje (C-400/08, EU:C:2011:172, punt 73), en 5 februari 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punt 42).

28 Arresten van 1 oktober 2009, Woningstichting Sint Servatius (C-567/07, EU:C:2009:593, punt 29), en 24 maart 2011, Commissie/Spanje (C-400/08, EU:C:2011:172, punt 74).

29 Arresten van 11 maart 2010, Attanasio Group (C-384/08, EU:C:2010:133, punt 50), en 24 maart 2011, Commissie/Spanje (C-400/08, EU:C:2011:172, punt 74).

30 Zie dienaangaande ook mijn conclusie in de zaak Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punten 59 e.v.).

b) Evenredigheid van de beperking

44. De beperking moet bovendien geschikt zijn om de nagestreefde doelstelling te verwezenlijken en mag niet verder gaan dan daarvoor nodig is, in dit geval compensatie van het effect dat de vestiging van grote detailhandelszaken op de openbare ruimte en het milieu kan hebben.³¹

1) Geschiktheid van de heffing

45. Een nationale regeling is volgens de rechtspraak van het Hof alleen geschikt om het aangevoerde doel te verwezenlijken wanneer zij er daadwerkelijk toe strekt dit op samenhangende en stelselmatige wijze te verwezenlijken.³²

46. In dit verband beschikt de Uniewetgever over een ruime discretionaire bevoegdheid op gebieden waarop van hem politieke, economische en sociale keuzen worden verlangd en waarop hij ingewikkelde beoordelingen moet maken. Derhalve is een op een dergelijk gebied vastgestelde maatregel slechts onrechtmatig wanneer hij kennelijk ongeschikt is ter bereiking van het door de bevoegde instellingen nagestreefde doel.³³

47. Bovendien houdt het Hof ook rekening met de beoordelingsmarge van de lidstaten bij de vaststelling van handelingen van algemene strekking.³⁴ In het bijzonder worden van de wetgever ook bij de vaststelling van heffings- en belastingregelingen politieke, economische en sociale keuzen verlangd. Tevens³⁵ moet de wetgever hierbij ingewikkelde beoordelingen maken. Bij ontstentenis van harmonisatie door het gemeenschapsrecht beschikt de wetgever op het gebied van heffingen en belastingen over een zekere beoordelingsmarge bij de vaststelling van een heffing voor detailhandelszaken. Om aan het coherentiebeginsel te voldoen, is het bijgevolg voldoende dat de IDMGAV niet kennelijk ongeschikt is om het nagestreefde doel te verwezenlijken.

48. De IDMGAV treft in het bijzonder detailhandelszaken met een grote verkoopoppervlakte. Dit berust duidelijk op de veronderstelling dat deze meer verkeersbewegingen van klanten en leveranciers veroorzaken. Het is aannemelijk dat meer verkeersbewegingen van klanten en leveranciers meer luchtverontreiniging en geluidsemissies en dus een grotere belasting van het milieu tot gevolg kunnen hebben. Een wet waarbij handelsondernemingen die meer luchtverontreiniging en geluidsemissies veroorzaken, door een heffing zwaarder worden belast, lijkt daarom geschikt om stimulansen te bieden om bij voorkeur kleinere detailhandelszaken te exploiteren die – elk afzonderlijk – minder emissies tot gevolg hebben.

49. Aangezien kleinere ondernemingen ook qua ruimtelijke ordening gemakkelijker kunnen worden geïntegreerd, dragen zij bij tot een zinvol en billijk gebruik van de beperkte beschikbare ruimte. In dit opzicht is de wet ook geschikt om de bescherming van het milieu te bevorderen en doelstellingen van ruimtelijke ordening op coherente en systematische wijze te verwezenlijken.³⁶

31 Arresten van 13 december 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punt 35), 13 december 2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, punt 23), 12 september 2006, Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punt 47), 15 mei 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punt 27), 29 november 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punt 42), en 17 juli 2014, Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, punt 25).

32 Arresten van 17 november 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, punt 42), 12 juli 2012, HIT en HIT LARIX (C-176/11, EU:C:2012:454, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 11 juni 2015, Berlington Hungary e.a. (C-98/14, EU:C:2015:386, punt 64).

33 Arresten van 10 december 2002, British American Tobacco (Investments) en Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, punt 123 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 4 mei 2016, Polen/Parlement en Raad (C-358/14, EU:C:2016:323, punt 79).

34 Arresten van 24 maart 1994, Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, punt 61), 21 september 1999, Läära e.a. (C-124/97, EU:C:1999:435, punten 14 en 15), en 6 november 2003, Gambelli e.a. (C-243/01, EU:C:2003:597, punt 63), alle met betrekking tot kansspelen; arrest van 5 maart 1996, Brasserie du pêcheur en Factortame (C-46/93 en C-48/93, EU:C:1996:79, punten 48 e.v.) met betrekking tot het levensmiddelenrecht.

35 Zie wat een vergelijkbaar toetsingscriterium bij de beoordeling van het optreden van instellingen van de Unie en de lidstaten betreft, het arrest van 5 maart 1996, Brasserie du pêcheur en Factortame (C-46/93 en C-48/93, EU:C:1996:79, punt 47).

36 Zie – met betrekking tot een vergelijkbare wet – ook reeds arrest van 24 maart 2011, Commissie/Spanje (C-400/08, EU:C:2011:172, punt 80).

50. Het feit dat de IDMGAV geen onderscheid maakt naargelang een detailhandelszaak in stedelijk gebied dan wel op het platteland wordt gevestigd, doet hieraan geen afbreuk. Grote detailhandelszaken leiden ongeacht de locatie ervan tot meer verkeersbewegingen van klanten en leveranciers dan kleine detailhandelszaken. Hetzelfde geldt voor het feit dat de oppervlakten van de verschillende vestigingen van een en dezelfde exploitant niet worden samengeteld.

51. Uit het feit dat geen onderscheid wordt gemaakt tussen detailhandelszaken in stedelijke gebieden en op het platteland (en dat in voorkomend geval geen oppervlakten worden samengeteld), kan alleen worden opgemaakt dat de heffing uit milieuoogpunt mogelijk nog *beter* had kunnen worden uitgewerkt om de genoemde doelen nog effectiever te verwezenlijken. Dit betekent echter niet dat de onderhavige heffing niet geschikt is om de genoemde doelen te bereiken.

2) Noodzaak van de heffing

52. Daarom moet worden onderzocht of de heffing – die aanknoopt bij een totale oppervlakte vanaf 2 000 m² – ook noodzakelijk is om die doelen te bereiken.

53. Bij de beoordeling van de noodzaak van een maatregel in het kader van het onderzoek van de evenredigheid van die maatregel moet volgens de rechtspraak van het Hof worden gelet op het feit dat wanneer een keuze mogelijk is tussen meerdere geschikte maatregelen, die maatregel moet worden gekozen die de minste belasting met zich brengt, en dat de veroorzaakte nadelen niet onevenredig mogen zijn aan de nagestreefde doelstellingen.³⁷

54. In dit verband zij er ook aan herinnerd dat de lidstaat die zich ter rechtvaardiging van een beperking van een fundamentele vrijheid op een dwingende reden van algemeen belang beroept, het bewijs dient te leveren dat zijn regeling passend en noodzakelijk is om de nagestreefde rechtmatige doelstelling te bereiken. Deze bewijslast kan echter – ook in het kader van een inbreukprocedure – niet zo ver gaan dat deze lidstaat positief moet aantonen dat met geen enkele andere voorstelbare maatregel die doelstelling onder dezelfde omstandigheden kan worden verwezenlijkt.³⁸ Deze redenering moet a fortiori gelden voor een verzoek om een prejudiciële beslissing.

55. Drempelwaarden worden gekenmerkt door het feit dat de vastgestelde waarde altijd ter discussie kan worden gesteld: waarom werd bijvoorbeeld in de wet niet voor een oppervlakte van 1 000 m² of 3 000 m² gekozen, in plaats van een oppervlakte van 2 000 m²? Deze vraag kan echter ten aanzien van elke drempelwaarde worden gesteld en kan mijns inziens alleen door de democratisch gelegitimeerde wetgever worden beantwoord. Anders dan de Commissie meent, hoeft de wetgever de door hem vastgestelde drempelwaarde niet empirisch te onderbouwen en is het ook niet doorslaggevend of de drempelwaarde naar mening van de Commissie overtuigend of „correct” is, voor zover hij niet kennelijk onjuist is. Dit laatste is in casu niet het geval.

56. Een regeling die in een hogere drempelwaarde voorziet, zou misschien een minder ingrijpend middel vormen, maar is naar mening van de lidstaat minder geschikt. Het feit dat grotere detailhandelszaken grotere uitdagingen voor de stedenbouwkundige planning en voor het meewegen van milieubelangen met zich brengen, kan niet zonder meer worden ontkend, en evenmin dat de omvang van de verkoopoppervlakte van een detailhandelszaak een indicator is voor een grotere omzet en daarmee ook een grotere economische macht (en dus een grotere financiële draagkracht). Dat

³⁷ Aldus reeds arresten van 11 juli 1989, Schröder HS Kraftfutter (265/87, EU:C:1989:303, punt 21), 8 juli 2010, Afton Chemical (C-343/09, EU:C:2010:419, punt 45), 22 januari 2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, punt 50), 15 februari 2016, N. (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, punt 54), 4 mei 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, punt 48), en 30 juni 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, punt 33).

³⁸ Zie arresten van 23 oktober 1997, Commissie/Nederland (C-157/94, EU:C:1997:499, punt 58), 10 februari 2009, Commissie/Italië (C-110/05, EU:C:2009:66, punt 66), en 24 maart 2011, Commissie/Spanje (C-400/08, EU:C:2011:172, punt 75).

grotere detailhandelszaken ook in sterkere mate van de stedelijke infrastructuur profiteren dan kleine detailhandelszaken, kan evenmin als kennelijk onjuist worden beschouwd. Dientengevolge is de verkoopoppervlakte van detailhandelszaken een relevante factor voor de verwezenlijking van de met de wet nagestreefde doelen.

57. Ook het feit dat de verkoopoppervlakten van de verschillende detailhandelszaken van een en dezelfde exploitant niet bij elkaar worden opgeteld, is in dit verband geen probleem. Indien het doel van de wet betrekking heeft op het effect van de afzonderlijke detailhandelszaak, is het – uit het oogpunt van de wetgever – ook een geschikt middel om aan te knopen bij de omvang van elke plaatselijke detailhandelszaak.

58. Tot slot zijn – anders dan de Commissie en ANGED stellen – voorschriften inzake de bouw van detailhandelszaken niet even geschikt om financiële stimulansen te bieden om bij voorkeur een kleinere detailhandelszaak te openen.

3) *Passend karakter van de heffing*

59. De beperking van een fundamentele vrijheid moet passend zijn voor het bereiken van het nagestreefde doel.³⁹ Dit betekent dat de beperking en de gevolgen ervan niet buiten verhouding tot de nagestreefde doelstellingen (beschermenswaardige belangen) mogen staan.⁴⁰ Hieruit volgt dat een beoordeling van de concrete gevolgen van de beperking moet worden gemaakt, waarbij rekening moet worden gehouden met de abstracte betekenis van de wettelijk beschermde belangen (in casu milieubescherming en doelstellingen van ruimtelijke ordening) en het bekende rechtsgoed⁴¹ (in casu het eventuele gebruik van een fundamentele vrijheid).

60. In casu staat de heffing niet buiten verhouding tot de nagestreefde doelen. Enerzijds zijn de lasten niet zo hoog dat zij de uitoefening van een economische activiteit onmogelijk maken (het zogenoemde verstikkend effect). In het bijzonder wordt de verkoopoppervlakte tot 2 000 m² in het geheel niet belast, terwijl de heffing volgens de door de overheid verstrekte informatie aftrekbaar is van de grondslag voor de Spaanse winstbelasting. Anderzijds voorziet de heffingsregeling in verlaagde heffingsstarieven wanneer de detailhandelszaak bepaalde preventieve maatregelen of maatregelen ter bestrijding van negatieve gevolgen voor de natuur en het grondgebruik treft (zie artikelen 45 en 46 TRIMCA). Verder vormen milieubescherming en ruimtelijke ordening belangrijke rechtsgoederen voor de samenleving, terwijl aan milieubescherming (zoals uitdrukkelijk blijkt uit artikel 11 VWEU, artikel 3, lid 3, VEU en artikel 37 van het Handvest) zelfs een bijzonder groot belang toekomt⁴². In wezen zou daarmee zelfs een (verkapte) beperking van de vrijheid van vestiging kunnen worden gerechtvaardigd.

B. Bestaan van steun

61. In verband met de tweede vraag moet worden onderzocht of de regelingen van de TRIMCA als onrechtmatige steun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU moeten worden beschouwd.

39 Arresten van 11 oktober 2007, ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, punt 82 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 21 december 2011, Commissie/Polen (C-271/09, EU:C:2011:855, punt 58).

40 Arresten van 12 juli 2001, Jippes e.a. (C-189/01, EU:C:2001:420, punt 81), 9 november 2010, Volker und Markus Schecke en Eifert (C-92/09 en C-93/09, EU:C:2010:662, punten 76 e.v.), 22 januari 2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, punt 50), en 30 juni 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, punt 33).

41 Aldus ook reeds arrest van 9 november 2010, Volker und Markus Schecke en Eifert (C-92/09 en C-93/09, EU:C:2010:662, punten 76 e.v.).

42 Arrest van 22 december 2008, British Aggregates/Commissie (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punt 91).

1. Beroep op het bestaan van steun als argument ter vermijding van een heffingsschuld

62. Om te beginnen zij erop gewezen dat het Hof al meermaals heeft geoordeeld dat ondernemingen die een heffing verschuldigd zijn, zich niet aan de betaling daarvan kunnen onttrekken met het argument dat een door andere ondernemingen genoten vrijstelling staatssteun vormt.⁴³

63. De zaak ligt echter anders indien de heffing en de vrijstelling een *integrerend onderdeel van een steunmaatregel* vormen. Daartoe moet er volgens de relevante nationale regeling een dwingend bestemmingsverband bestaan tussen de heffing en de steun, in die zin dat de opbrengst van de heffing noodzakelijkerwijs voor de financiering van de steun wordt bestemd en een rechtstreekse invloed heeft op de omvang ervan en bijgevolg op de beoordeling van de verenigbaarheid van deze steun met de interne markt.⁴⁴

64. In dit verband kan worden geconstateerd dat de ontvangsten uit deze heffing niet worden gebruikt voor specifieke steun aan handelsondernemingen. Zij worden veeleer gebruikt ter financiering van preventieve maatregelen of maatregelen tot herstel van milieuschade (zie artikel 5 TRIMCA). Daarom is het uitgesloten dat een specifieke onderneming of een bepaalde sector door de ontvangsten uit de heffing wordt begunstigd, aangezien deze worden gebruikt voor een doel van algemeen belang en ten goede komen aan de gehele samenleving.

65. Bijgevolg kunnen de ondernemingen die deze heffing verschuldigd zijn, zich voor de nationale rechterlijke instanties niet op de onrechtmatigheid van de verleende „vrijstelling van de heffing” beroepen om zich aan betaling van deze heffing te onttrekken of om terugbetaling ervan te verkrijgen. Indien zij zich hierop niet kunnen beroepen, is het onnodig om verder in te gaan op de vraag of er sprake is van steun. In dat geval is het aan de Commissie om in het kader van een gewone steunprocedure overeenkomstig artikel 108 VWEU na te gaan of het feit dat kleinere detailhandelszaken niet onder de regeling vallen, neerkomt op onrechtmatige steun.

66. Aangezien de verwijzende rechterlijke instantie echter niet de heffingsaanslagen, maar de daaraan ten grondslag liggende wet aan een toetsing onderwerpt, die ook voor andere personen dan ANGED van belang zou kunnen zijn, zou een nadere bespreking van artikel 107 VWEU voor de verwijzende rechterlijke instantie ten minste nuttig kunnen zijn.

2. Voorwaarden voor het bestaan van steun

67. Dit vereist dat wordt nagegaan of 1) het feit dat exploitanten van kleinere detailhandelszaken niet onder de heffingsregeling vallen, of 2) de vrijstelling van de heffing voor bepaalde grotere detailhandelszaken als steun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU moet worden aangemerkt.

68. Volgens vaste rechtspraak van het Hof vereist de kwalificatie „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU ten eerste dat het gaat om een maatregel van de staat of met staatsmiddelen bekostigd. Ten tweede moet deze maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden. Ten derde moet de maatregel de begunstigde een selectief voordeel verschaffen. Ten vierde moet hij de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen.⁴⁵

43 Arresten van 20 september 2001, Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, punt 80), 27 oktober 2005, Distribution Casino France e.a. (C-266/04–C-270/04, C-276/04 en C-321/04–C-325/04, EU:C:2005:657, punten 42 e.v.), 15 juni 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 en C-41/05, EU:C:2006:403, punten 43 e.v.), en 6 oktober 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, punt 21).

44 Arrest van 25 juni 1970, Frankrijk/Commissie (47/69, EU:C:1970:60, punten 16/17 e.v.), 13 januari 2005, Streekgewest (C-174/02, EU:C:2005:10, punt 26), en 27 oktober 2005, Distribution Casino France e.a. (C-266/04–C-270/04, C-276/04 en C-321/04–C-325/04, EU:C:2005:657, punt 40).

45 Arresten van 21 december 2016, Commissie/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punt 40), 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 53), en 27 juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punt 38).

a) Begrip „voordeel”

69. In verband met de vraag of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regelingen de begunstigde ervan een voordeel verschaffen, dient eraan te worden herinnerd dat volgens vaste rechtspraak van het Hof maatregelen die, in welke vorm ook, ondernemingen rechtstreeks of indirect kunnen bevoordelen of die moeten worden beschouwd als een economisch voordeel dat de begunstigde onderneming onder normale marktvoorwaarden niet zou hebben verkregen, als staatssteun worden beschouwd.⁴⁶

70. Ook een fiscaal gunstige behandeling in het kader waarvan weliswaar geen staatsmiddelen worden overgedragen, maar die de financiële situatie van de begunstigten verbetert ten opzichte van die van de andere belastingplichtigen, kan onder artikel 107, lid 1, VWEU vallen.⁴⁷

71. Als steunmaatregelen worden in het bijzonder beschouwd maatregelen die, in verschillende vormen, de lasten verlichten die *normaliter* op het budget van een onderneming drukken en daardoor – zonder subsidies in de strikte zin van het woord te zijn – van dezelfde aard zijn en identieke gevolgen hebben.⁴⁸

72. Wat de niet-onderwerping van kleine detailhandelszaken aan de heffing betreft, staat vast dat de heffing volgens de TRIMCA alleen wordt opgelegd aan detailhandelszaken met een oppervlakte van 2 000 m² of meer (zie met betrekking tot deze drempel, punt 24 van deze conclusie). De reden hiervoor is dat vanaf deze omvang een bepaalde economische macht (sterk typerend) wordt vermoed (zie artikel 15 TRIMCA). Onder normale marktomstandigheden en ook naar de wil van de regionale Spaanse wetgever zijn kleinere detailhandelszaken (met een totale oppervlakte beneden de uit artikel 22 TRIMCA voortvloeiende drempel van 2 000 m²) niet aan de heffing onderworpen. Bijgevolg is er voor deze detailhandelszaken ook geen sprake van een vermindering van lasten die *normaliter* op kleinere detailhandelszaken drukken. Ook grotere detailhandelszaken worden voor een oppervlakte tot 2 000 m² niet aangeslagen. Daarom is er noch sprake van een verschil in behandeling (zie dienaangaande de punten 28 en 29 van deze conclusie) noch van een economisch voordeel dat kleinere detailhandelszaken onder normale marktvoorwaarden niet zouden hebben verkregen.

73. Dat de kleine detailhandelszaken niet onder de heffingsregeling vallen, kan dus niet als steun worden beschouwd. Hooguit kan de vrijstelling van de op zich wel verschuldigde heffing die voor bepaalde grotere detailhandelszaken geldt (volgens artikel 20 TRIMCA onder meer voor detailhandelszaken die machines, bouwmaterialen of meubels enz. verkopen) als een dergelijk voordeel worden opgevat. Dit voordeel zou daarenboven nog selectief moeten zijn.

b) Selectiviteit van het verschafte voordeel

74. In dit verband moet worden nagegaan of 1) de vrijstelling voor bepaalde grotere detailhandelszaken als „begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties” in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU moet worden beschouwd, dat wil zeggen of in de zin van de rechtspraak van het Hof sprake is van een „selectief voordeel”.

⁴⁶ Arrest van 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa en Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 21), en 27 juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punt 65).

⁴⁷ Zie onder meer de arresten van 15 maart 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punt 14), 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 72), en 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa en Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 23).

⁴⁸ Arresten van 15 maart 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punt 13), 19 maart 2013, Bouygues en Bouygues Télécom/Commissie (C-399/10 P en C-401/10 P, EU:C:2013:175, punt 101), 14 januari 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punt 33), en 27 juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punt 66).

75. Subsidiair – voor het geval dat het Hof zou oordelen dat ook het feit dat kleinere detailhandelszaken niet aan de heffing zijn onderworpen, aan deze detailhandelszaken een voordeel verschaft dat deze onder normale marktvoorwaarden niet zouden hebben verkregen – moet ook worden nagegaan of 2) het feit dat exploitanten van kleinere detailhandelszaken niet aan de heffing zijn onderworpen, als een dergelijk „selectief voordeel” moet worden opgevat.

1) Selectiviteit van belasting- of heffingsvoorschriften

76. Het onderzoek van deze selectiviteit bij belasting- en heffingsvoorschriften van de lidstaten levert aanzienlijke problemen op.⁴⁹

77. In zijn rechtspraak heeft het Hof steeds als uitgangspunt genomen dat een belastingregeling niet selectief is wanneer zij zonder onderscheid op alle marktdeelnemers van toepassing is.⁵⁰ Ook volgens de rechtspraak brengt het enkele feit dat een belastingregeling slechts die ondernemingen een voordeel verschaft die de voorwaarden vervullen om hiervoor in aanmerking te komen, op zich echter nog niet mee dat het een selectieve maatregel is.⁵¹

78. Het Hof heeft daarom met betrekking tot belastingvoordelen bijzondere criteria geformuleerd voor de beoordeling van de selectiviteit ervan. Volgens deze criteria gaat het uiteindelijk om de vraag of de voorwaarden voor toekenning van het belastingvoordeel naar de maatstaven van het nationale belastingstelsel zodanig zijn gekozen dat zij op niet-discriminerende wijze van toepassing zijn.⁵² Hiertoe moet eerst worden bepaald en onderzocht welke algemene of „normale” belastingregeling in de betrokken lidstaat geldt. Vervolgens dient aan de hand van deze gewone of „normale” belastingregeling te worden beoordeeld of een door de betrokken belastingmaatregel verschaft voordeel selectief is.

79. Dit kan het geval zijn wanneer die maatregel in zoverre van de algemene regeling afwijkt dat zij differentiaties invoert tussen marktdeelnemers die zich, gelet op het doel van het belastingstelsel van de betrokken lidstaat, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden.⁵³ Zelfs wanneer aan deze criteria is voldaan, kan het verschaft voordeel echter door de aard en de algemene doelstellingen van het stelsel waarvan het deel uitmaakt, gerechtvaardigd zijn, in het bijzonder wanneer een belastingmaatregel rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van het nationale belastingstelsel voortvloeit.⁵⁴

49 Zie onder meer het actuele verzoek om een prejudiciële beslissing van het Bundesfinanzhof (beschikking van 30 mei 2017 – II R 62/14, BFHE 257, 381) met betrekking tot de zogeheten concernclausule van § 6a van het Grunderwerbsteuergesetz op het gebied van overdrachtbelasting bij grondaankoop – aanhangig onder zaaknummer C-374/17.

50 Zie onder meer arresten van 8 november 2001, *Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, punt 35), 15 november 2011, *Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk* (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 73), 29 maart 2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, punt 39), 9 oktober 2014, *Ministerio de Defensa en Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 23), en 21 december 2016, *Commissie/World Duty Free Group e.a.* (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punten 53 e.v.).

51 Zie in die zin in het bijzonder arresten van 29 maart 2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, punt 42), en 21 december 2016, *Commissie/World Duty Free Group e.a.* (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 59).

52 Zie in die zin ook arresten van 14 januari 2015, *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, punt 53), en 21 december 2016, *Commissie/World Duty Free Group e.a.* (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 54); zie ook arrest van 21 december 2016, *Commissie/Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punten 53 en 55), dat zich uitdrukkelijk niet tot het belastingrecht beperkt.

53 Zie arresten van 17 november 2009, *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, EU:C:2009:709), 8 september 2011, *Paint Graphos* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punt 49), 29 maart 2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, punt 42), 18 juli 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punt 19), 9 oktober 2014, *Ministerio de Defensa en Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 35), 21 december 2016, *Commissie/Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punten 49 en 58), 21 december 2016, *Commissie/World Duty Free Group e.a.* (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 54), en arrest van 21 december 2016, *Commissie/Aer Lingus en Ryanair Designated Activity* (C-164/15 P en C-165/15 P, EU:C:2016:990, punt 51).

54 Zie arresten van 8 september 2011, *Paint Graphos* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punten 65 en 69), en 18 juli 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punt 22); zie in die zin onder meer ook arresten *Italië/Commissie* (173/73, EU:C:1974:71, punt 33), 8 november 2001, *Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, punt 42), 15 november 2011, *Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk* (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 145), en 9 oktober 2014, *Ministerio de Defensa en Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, punten 42 en 43).

80. Een dergelijk bijzonder onderzoek is bij belastingregelingen noodzakelijk voor de vaststelling van de selectiviteit ervan, omdat belastingvoordelen – anders dan subsidies in strikte zin in de vorm van verstrekkingen in geld – deel uitmaken van een belastingstelsel waaraan de ondernemingen op algemene wijze voortdurend en noodzakelijkerwijs onderworpen zijn. Daarbij voorzien belastingstelsels op velerlei wijzen in differentiaties, die er in de regel alleen op zijn gericht het precieze doel van de belasting te bereiken. Dergelijke differentiaties die een „begunstiging” inhouden maar geen subsidies in strikte zin zijn, kunnen volgens de rechtspraak echter alleen als steun worden aangemerkt indien zij van dezelfde aard zijn en identieke gevolgen hebben als subsidies in strikte zin.⁵⁵

81. Bijgevolg is er alleen wanneer een lidstaat zijn belastingstelsel gebruikt om geld te verstrekken voor doelen die vreemd zijn aan het belastingstelsel, grond om deze belastingvoordelen op één lijn te plaatsen met subsidies in strikte zin.⁵⁶

82. Het Hof voert daartoe een coherentietoetsing uit, waarbij incoherentie uiteindelijk misbruik doet vermoeden. Alleen wordt in dit geval niet onderzocht of de belastingplichtige gebruikmaakt van frauduleuze constructies om zich aan de belasting te onttrekken. In plaats daarvan wordt nagegaan of de lidstaat – objectief beschouwd – „misbruik” maakt van zijn belastingrecht om in strijd met de steunregels subsidies te verstrekken aan individuele ondernemingen.

83. Hieruit volgt dat er allereerst sprake moet zijn van een in het kader van het nationale belastingstelsel niet te rechtvaardigen ongelijke behandeling om te kunnen vaststellen dat een belastingvoordeel selectief is in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU. Het is dus van doorslaggevend belang of deze differentiatie het gevolg is van de aard of de opzet van de regeling waarbinnen zij wordt aangebracht.⁵⁷

84. Daarenboven dient er bij dit ongerechtvaardigde verschil in behandeling volgens de bewoordingen van artikel 107, lid 1, VWEU sprake te zijn van een differentiatie ten gunste van een bepaalde onderneming of een bepaalde productie. Daarom heeft het Hof verklaard – in het bijzonder in het arrest Gibraltar – dat een belastingregeling de begunstigde ondernemingen op basis van hun specifieke eigenschappen als bevoorrechte categorie moet aanduiden.⁵⁸

85. Deze vaststelling is in het arrest *World Duty Free Group*⁵⁹ op het eerste gezicht enigszins gerelativeerd.⁶⁰ In die zaak werd een belastingregeling die (in de vorm van een korte afschrijvingsperiode) voorzag in een fiscaal voordeel voor alle belastingplichtigen die buitenlandse ondernemingen met goodwill verwierven, als selectief aangemerkt op grond dat andere belastingplichtigen die binnenlandse ondernemingen verwierven, de goodwill slechts over een langere periode konden afschrijven. Aangezien belastingplichtigen op zichzelf niet als „bepaalde ondernemingen of producties” kunnen worden beschouwd, zou dat criterium van artikel 107, lid 1, VWEU dan elke betekenis verliezen.⁶¹ In die zaak ging het echter om een bijzonder geval van aan

55 Zie onder meer arresten van 23 februari 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Hoge Autoriteit* (30/59, EU:C:1961:2, blz. 40), 15 juni 2006, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 en C-41/05, EU:C:2006:403, punt 29), 19 maart 2013, *Bouygues en Bouygues Télécom/Commissie* (C-399/10 P en C-401/10 P, EU:C:2013:175, punt 101), en 9 oktober 2014, *Ministerio de Defensa en Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 22).

56 Zie in die zin ook arrest van 18 juli 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punten 22-27).

57 Arrest van 9 oktober 2014, *Ministerio de Defensa en Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 42), en 27 juni 2017, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, punt 71).

58 Zie arrest van 15 november 2011, *Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk* (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 104).

59 Arrest van 21 december 2016, *Commissie/World Duty Free Group e.a.* (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punten 73, 74 en 86 e.v.).

60 In dit verband zij opgemerkt dat de punten 59 en 86 van dit arrest niet geheel met elkaar in overeenstemming lijken te zijn.

61 Dit volgt mijns inziens nu ook onmiskenbaar uit de uiteenzettingen van het Hof in zijn arrest van 21 december 2016, *Commissie/World Duty Free Group e.a.* (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punten 85 en 86).

binnenlandse ondernemingen ten nadele van buitenlandse ondernemingen verleende „exportsteun” voor investeringen in het buitenland, die in strijd is met het aan artikel 111 VWEU ten grondslag liggende rechtsbeginsel. Daarom kunnen specifieke exportsubsidies aan het selectiviteitscriterium voldoen, ook al gelden zij voor alle belastingplichtigen.

2) Selectiviteit van de afzonderlijke ongelijke behandelingen

86. De verwijzende rechterlijke instantie meent dat er in meerdere opzichten sprake zou kunnen zijn van een selectieve begunstiging door de onderhavige regeling, namelijk door de verschillende behandeling van detailhandelszaken naargelang van de omvang ervan en door de vrijstelling voor bepaalde detailhandelszaken.

87. Zodoende heeft de verwijzende rechterlijke instantie in wezen verschillende „normale” heffingsregelingen als uitgangspunt gekozen. Voor zover zij namelijk vermoedt dat er sprake is van selectiviteit op grond van het feit dat kleinere detailhandelszaken niet aan de heffing zijn onderworpen, gaat zij uit van een referentiekader dat alle detailhandelszaken omvat. Wanneer het om de vrijgestelde grotere detailhandelszaken gaat, wordt het referentiekader gevormd door alle grotere detailhandelszaken.

88. Het referentiekader varieert naargelang van het onderzochte verschil in behandeling. Hieruit blijkt dat – zoals ook het Hof al in het arrest Gibraltar heeft geconstateerd⁶² – de bepaling van wat een „normale” belasting is, niet doorslaggevend kan zijn. Zoals ook het Hof in zijn arrest World Duty Free Group opnieuw heeft benadrukt⁶³, is uitsluitend de beoordeling van de betrokken ongelijke behandeling tegen de achtergrond van het met de wet nagestreefde doel van belang.

89. Daarom moet volgens de rechtspraak van het Hof worden onderzocht of de regelingen van de TRIMCA een ongelijke behandeling tot gevolg hebben waarvan de bestaansreden niet in de concrete heffingswet zelf ligt, maar die is gericht op externe – en dus oneigenlijke – doelen.⁶⁴

i) Doel van de wet

90. Om te beginnen is daarom een nadere beschouwing van het doel van de wet vereist. Zoals in punt 42 hierboven is uiteengezet, bestaat het doel van de wet in bescherming van het milieu, de verwezenlijking van doelstellingen van ruimtelijke ordening en het laten meebetalen aan de kosten daarvan door ondernemingen waarvan aan de hand van bepaalde typering wordt verondersteld dat zij op grond van de exploitatie van grote verkoopoppervlakten over een bijzondere economische macht beschikken. Daarnaast heeft de wet een zekere „herverdelingsfunctie”, doordat economisch sterkere marktdeelnemers financieel zwaarder worden belast dan economisch zwakkere marktdeelnemers.

ii) Vrijstelling voor bijzonder ruimte-intensieve detailhandelszaken

91. Wat de in artikel 20 TRIMCA bedoelde vrijstelling van de heffing betreft, moet rekening worden gehouden met het feit dat detailhandelszaken die machines, bouwmaterialen, meubels, ramen en deuren, tuinbouwproducten in kwekerijen of motorvoertuigen aanbieden, op grond van hun assortiment in de regel een grotere verkoop- en magazijnoppervlakte nodig hebben. Daarom is de op een typering berustende veronderstelling dat een grotere verkoopoppervlakte met een grotere economische macht gepaard gaat, op dergelijke detailhandelszaken in mindere mate van toepassing dan op grote detailhandelszaken met een assortiment van minder omvangrijke producten.

⁶² Zie arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punten 90, 91 en 131).

⁶³ Arrest van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punten 54, 67 en 74).

⁶⁴ Aldus uitdrukkelijk arrest van 8 september 2011, Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punt 70).

92. Bovendien worden dergelijke detailhandelszaken op grond van het feit dat zij over een bijzonder grote oppervlakte moeten beschikken, in bijzondere mate getroffen door de heffing. Aangezien het evenredigheidsbeginsel in het bijzonder met betrekking tot heffingsregelingen moet worden geëerbiedigd, lijkt het redelijk dat de nationale wetgever rekening houdt met deze bijzondere lasten⁶⁵, en is dit ook niet kennelijk vreemd aan het doel om een bijzondere economische macht te belasten.

93. Ook met betrekking tot het doel van milieubescherming moet – anders dan ANGED betoogt – rekening worden gehouden met het feit dat de bedoelde heffingplichtigen op grond van hun productassortiment niet evenveel klanten per vierkante meter aantrekken als andere detailhandelszaken. Een detailhandelszaak die ramen en deuren verkoopt, wordt door de klant in de regel minder vaak bezocht dan een discountsupermarkt met dezelfde oppervlakte. Bovendien zullen lagere bezoekersaantallen wellicht ook minder verkeer van leveranciers impliceren. De in artikel 20 TRIMCA genoemde detailhandelszaken verkopen hun producten in de regel aan andere ondernemingen, die grotere hoeveelheden inkopen, maar tegelijkertijd minder frequent naar de detailhandelszaak komen. Of dit daadwerkelijk het geval is, kan in het midden worden gelaten. Aangezien de nationale wetgever zich in zijn beslissing dienaangaande op een prognose moet baseren, kan alleen worden onderzocht of die beslissing niet kennelijk onjuist is (zie met betrekking tot het toetsingscriterium, punt 47 hierboven). In dit geval is er echter geen sprake van een dergelijke kennelijke fout.

94. Met betrekking tot de verwezenlijking van doelstellingen van ruimtelijke ordening is op het eerste gezicht niet duidelijk waarom detailhandelszaken die bouwmaterialen verkopen, van de heffing worden vrijgesteld. Dit is echter niet relevant, daar de ongelijke behandeling slechts op grond van een van de doelen van de wet gerechtvaardigd hoeft te zijn. Dat is hier het geval gezien het feit dat de detailhandelszaken worden belast naar economische macht en dat rekening wordt gehouden met negatieve effecten voor het milieu.

95. Alleen de vrijstelling van exploitanten van detailhandelszaken die meubilair in individuele, traditionele en gespecialiseerde detailhandelszaken verkopen, is gelet op de genoemde doelen van de wet op het eerste gezicht niet geheel begrijpelijk. Het is niet zonder meer duidelijk waarom dergelijke detailhandelszaken tot minder verkeersbewegingen van klanten en leveranciers zouden leiden of over minder economische macht zouden beschikken. Het staat echter aan de verwijzende rechterlijke instantie⁶⁶ om te beoordelen of „normale” meubelspecialzaken en de in artikel 20 TRIMCA genoemde meubelspecialzaken zich in dit opzicht niet toch in een vergelijkbare situatie bevinden.

96. Indien „normale” meubelspecialzaken en de in artikel 20 TRIMCA genoemde meubelspecialzaken, ook rekening houdend met een zekere prognosemarge, feitelijk en juridisch vergelijkbaar moeten worden geacht gelet op de doelen van de wet (beperken van negatieve gevolgen voor het milieu en de ruimtelijke ordening, aanknopen bij de economische macht op basis van verkeersbewegingen van klanten en leveranciers per vierkante meter), vormt de betrokken vrijstelling een begunstiging van de vrijgestelde meubelverkopers. Dit verschil in behandeling zou in dat geval niet gerechtvaardigd zijn door de grondbeginselen of leidende beginselen van het heffingstelsel. De regeling zou dan namelijk een selectief karakter hebben en subsidie in strikte zin vormen (zie hierboven, punt 80).

⁶⁵ Zie ook arrest van 4 juni 2015, Commissie/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, punt 65).

⁶⁶ Zie met betrekking tot de taken van de verwijzende rechterlijke instantie het arrest van 14 januari 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punten 57 e.v.).

iii) Subsidiair: kleinere detailhandelszaken zijn niet aan de heffing onderworpen

97. Daarnaast stelt de verwijzende rechterlijke instantie uiteindelijk ook aan de orde dat detailhandelszaken met een totale oppervlakte van minder dan 2 000 m² in het geheel niet onder de heffingsregeling vallen. Volgens de rechtspraak is er echter alleen sprake van selectiviteit indien de betrokken maatregel in zoverre van de algemene regeling afwijkt dat hij differentiaties invoert tussen marktdeelnemers die zich, gelet op het doel van het belastingstelsel van de betrokken lidstaat, niettemin in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden.⁶⁷

98. In casu is er alleen al op grond van het feit dat ook de grote detailhandelszaken voor een totale oppervlakte tot 2 000 m² geen heffing verschuldigd zijn, geen sprake van een verschil in behandeling tussen kleinere en grotere detailhandelszaken (zie dienaangaande punt 72 hierboven). In zoverre genieten alle detailhandelszaken dit „voordeel” van niet-belasting. Zelfs al zouden de kleine detailhandelszaken worden opgenomen in de werkingssfeer van de heffing, zouden zij, net als de grote detailhandelszaken, geen heffing verschuldigd zijn voor hun totale oppervlakte van 1 tot en met 2 000 m². Bovendien bevinden kleine en grote detailhandelszaken zich niet in een vergelijkbare situatie (zie punten 100 e.v. hieronder). Ook wanneer wordt aangenomen dat er sprake is van een verschil in behandeling, is een dergelijke differentiatie gerechtvaardigd (zie punten 102 e.v. hieronder).

– Vergelijkbare feitelijke en juridische situatie

99. Het Hof heeft in het bijzonder in zijn arrest *World Duty Free Group* benadrukt dat de begunstigden zich, gelet op het doel van de betrokken regeling, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie moeten bevinden en daardoor dus een verschillende behandeling krijgen die in wezen discriminerend is.⁶⁸

100. Bijgevolg levert het feit dat exploitanten van kleinere detailhandelszaken (afzonderlijke detailhandelszaken of detailhandelszaken die deel uitmaken van een collectieve winkelfaciliteit) niet aan de heffing zijn onderworpen, voor deze detailhandelszaken geen selectief voordeel in de zin van het steunbegrip van artikel 107, lid 1, VWEU op. Deze differentiatie is namelijk inherent aan het doel van de wet. Dat bestaat erin nadelige gevolgen die *grotere* detailhandelszaken voor het milieu en de ruimtelijke ordening kunnen hebben, te verminderen door stimulansen te bieden voor de exploitatie van kleinere detailhandelszaken, die niet aan de heffing zijn onderworpen. Daarom is het niet alleen begrijpelijk, maar ook consequent en in overeenstemming met het doel van de wet dat de verkoopoppervlakten van de verschillende detailhandelszaken van een en dezelfde exploitant niet bij elkaar worden opgeteld.

101. Grotere en kleinere detailhandelszaken verschillen juist qua verkoopoppervlakte en de daaruit voortvloeiende economische macht en het aantal bezoekende klanten en verkeer van leveranciers per vierkante meter. Naar opvatting van de lidstaat – die niet kennelijk onjuist is – bevinden zij zich niet in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie.

⁶⁷ Zie arresten van 8 september 2011, *Paint Graphos* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punt 49), 18 juli 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punt 19), 9 oktober 2014, *Ministerio de Defensa en Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 35), en 21 december 2016, *Commissie/World Duty Free Group e.a.* (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 54).

⁶⁸ Arrest van 21 december 2016, *Commissie/World Duty Free Group e.a.* (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 54); zie ook de eerdere arresten van 28 juli 2011, *Mediaset/Commissie* (C-403/10 P, niet gepubliceerd, EU:C:2011:533, punt 36), 15 november 2011, *Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk* (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punten 75 en 101), 14 januari 2015, *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, punt 55), en 4 juni 2015, *Commissie/MOL* (C-15/14 P, EU:C:2015:362, punt 59).

– *Subsidiair: rechtvaardiging van de differentiatie*

102. Voor het geval dat het Hof echter zou oordelen dat kleine en grotere detailhandelszaken feitelijk en rechtens vergelijkbaar zijn, moet worden nagegaan of de betrokken differentiatie te rechtvaardigen is.

103. Wat de omvang van de verkoopoppervlakte betreft, kan deze vraag mijns inziens bevestigend worden beantwoord. De omvang van de verkoopoppervlakte vormt een (althans niet kennelijk onjuiste) aanwijzing voor een bepaalde hoeveelheid producten en klanten, en daarmee voor bepaalde verkeersbewegingen van klanten en leveranciers en daaruit voortvloeiende luchtverontreiniging, geluidsemisies en andere effecten, die bijzondere lasten voor een gemeente met zich brengen. De omvang van een detailhandelszaak kan ook als (ruwe) indicator van een grotere omzet en daarmee van een grotere economische macht en dus een grotere financiële draagkracht worden beschouwd.

104. Ook uit administratief oogpunt bestaat er geen bezwaar tegen een procedure waarbij het aantal onder de heffingsregeling vallende en dan ook aan controles te onderwerpen detailhandelszaken door middel van een drempelwaarde wordt beperkt. Dit dient ook de administratieve vereenvoudiging, net als het feit dat de oppervlakten van verschillende detailhandelszaken niet bij elkaar worden opgeteld. Zelfs in het btw-recht van de Unie worden zogenoemde kleine ondernemers (dat wil zeggen ondernemers wier omzet een bepaald „belastingvrij bedrag” niet overschrijdt) niet belast, zonder dat dit tot dusver als schending van de steunregels is beschouwd. Voor de met de wet nagestreefde doelen is het bovendien begrijpelijk dat wordt aangeknoopt bij de verkoopoppervlakte, en niet bij de omzet of winst, omdat de oppervlakte gemakkelijk kan worden vastgesteld (eenvoudige en doeltreffende administratie) en minder mogelijkheden tot omzeiling biedt dan bijvoorbeeld de winst.

c) Slotsom

105. Ik kom tot de slotsom dat kleinere detailhandelszaken geen selectief voordeel krijgen door het feit dat zij niet aan de heffing zijn onderworpen. Daarom is er geen sprake van een voordeel of van een ongerechtvaardigd verschil in behandeling. Het niet aan de heffing onderwerpen wordt objectief gerechtvaardigd door de doelen van de TRIMCA.

106. De vrijstelling van de heffing voor bepaalde ondernemingen met een grote oppervlakte is, gelet op de met de wet de nagestreefde doelen, ook objectief gerechtvaardigd.

VI. Conclusie

107. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de Tribunal Supremo (hoogste rechterlijke instantie, Spanje) te beantwoorden als volgt:

- „1) De artikelen 49 en 54 VWEU staan niet in de weg aan een heffing als de onderhavige die exploitanten van detailhandelszaken naar rato van hun verkoopoppervlakte belast.
- 2) Artikel 107, lid 1, VWEU kan niet aldus worden uitgelegd dat het niet aan de heffing onderwerpen van detailhandelszaken met een totale oppervlakte van minder dan 2 000 m² een steunmaatregel vormt. Dit geldt eveneens voor de vrijstelling van de heffing voor detailhandelszaken die de volgende producten verkopen: a) machines, voertuigen, gereedschappen en industriële componenten; b) bouwmaterialen, sanitair, en deuren en ramen, die uitsluitend aan ondernemers worden verkocht; c) tuin- en landbouwproducten in kwekerijen; d) motorvoertuigen in dealersshowrooms en reparatiebedrijven; en e) motorbrandstoffen.

- 3) Of de vrijstelling van de heffing voor exploitanten van detailhandelszaken die meubilair in individuele, traditionele en gespecialiseerde detailhandelszaken verkopen, een steunmaatregel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU vormt, is afhankelijk van het antwoord op de vraag of de situatie van die exploitanten van detailhandelszaken vergelijkbaar is met die van exploitanten van detailhandelszaken die meubels verkopen in andere dan de genoemde detailhandelszaken. Dit dient door de verwijzende rechterlijke instantie te worden uitgemaakt.”