



Jurisprudentie

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

Gevoegde zaken C-234/16 en C-235/16

Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED)
tegen
Consejería de Economía y Hacienda del Principado de Asturias (C-234/16),
Consejo de Gobierno del Principado de Asturias (C-235/16)

[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. De onderhavige zaak moet worden gezien in samenhang met twee andere zaken die aanhangig zijn voor het Hof² en biedt, net als die zaken, het Hof de gelegenheid de draagwijdte van het Unierechtelijke verbod op steun nader te bepalen.
2. De Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (Spaanse nationale vereniging van grote detailhandelsondernemingen; hierna: „ANGED”) heeft namelijk beroep ingesteld tegen een bijzondere heffing op grote detailhandelszaken (hierna: „IGEC”) in Asturië.
3. De Commissie en ANGED beschouwen die heffing als 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. Vanuit het oogpunt van Unierecht uiten zij echter ook bedenkingen ten aanzien van de vrijstellingen voor bepaalde grote detailhandelszaken (bijvoorbeeld winkels die bouwmaterialen verkopen) waarin die wet betreffende deze heffing voorziet.

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.

¹ Oorspronkelijke taal: Duits.

² Het gaat om de gevoegde zaken C-236/16 en C-237/16 en de zaak C-233/16.

B. Spaans recht

5. De in het hoofdgeding omstreden heffing waaraan grote detailhandelszaken zijn onderworpen (hierna: „IGEC”) werd op 1 januari 2003 ingevoerd bij de Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de medidas presupuestarias, administrativas y fiscales (wet 15/2002 van het Vorstendom Asturië van 27 december 2002 inzake begrotingsmaatregelen en administratieve en fiscale maatregelen; hierna: „wet 15/2002”).

6. Sinds 1 januari 2015 is de heffingsregeling opgenomen in de artikelen 19 tot en met 36 van de Texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios, aprobado por Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio (geconsolideerde tekst van de wettelijke bepalingen van het Vorstendom Asturië inzake de eigen belastingen, goedgekeurd bij wetsbesluit 1/2014 van 23 juli 2014; hierna: „TRPATP”).

7. In de overwegingen van wet 15/2002 werd vermeld dat de IGEC een heffing van niet-fiscale aard is, omdat zij niet uitsluitend is bedoeld om inkomsten te genereren, maar tevens en voornamelijk om de negatieve effecten van de activiteiten van grote detailhandelszaken op de openbare ruimte, het milieu en het binnenstedelijke winkelgebied af te wentelen op die grote detailhandelszaken.

8. Artikel 21, lid 1, van wet 15/2002 (vrijwel gelijklopend met artikel 19, lid 2, TRPATP) bepaalt dat de IGEC „de bijzondere economische macht [belast] waarover bepaalde detailhandelszaken beschikken als gevolg van het feit dat zij als grote winkels zijn opgezet, aangezien dit in hoge mate bijdraagt tot het innemen van een machtspositie in de sector en negatieve externe effecten kan hebben op de openbare ruimte en het milieu, waarvan de kosten niet voor hun rekening komen”.

9. Artikel 21, lid 2, van wet 15/2002 (artikel 20 TRPATP) bestemde de inkomsten uit de heffing voor „het opstellen en uitvoeren van ter effectuering van de sectorale kaderregeling inzake commerciële voorzieningen vastgestelde programma’s” en voor „de verbetering van het milieu en de infrastructuurnetwerken”.

10. Volgens artikel 21 van wet 15/2002 (artikel 21 TRPATP) wordt het belastbare feit voor de heffing gevormd door de exploitatie van grote detailhandelszaken wegens het effect ervan op de openbare ruimte, het milieu en de binnenstedelijke winkelgebieden van het Vorstendom Asturië. Onderworpen aan de heffing zijn – sinds de wijziging van wet 15/2002 door de Ley del Principado de Asturias 6/2004, de 28 de diciembre, de acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2005 (wet 6/2004 van het Vorstendom Asturië van 28 december 2004 houdende nadere bepalingen bij de algemene begroting voor 2005) – afzonderlijke detailhandelszaken of collectieve winkelfaciliteiten met een nuttige showroom- en verkoopruimte van 4 000 m² of meer.

11. De heffingsplichtigen zijn de exploitanten van de grote afzonderlijke detailhandelszaken of collectieve winkelfaciliteiten. Als exploitanten worden in dit verband beschouwd de eigenaars van de ruimte waarin de grote detailhandelszaak zich bevindt, die deze ruimte ofwel rechtstreeks voor de uitoefening van eigen bedrijfsactiviteiten gebruiken of de ruimte aan derden ter beschikking stellen voor de uitoefening van bedrijfsactiviteiten.

12. De heffingsgrondslag wordt gevormd door de voor parkeerruimte bestemde oppervlakte waarover de grote detailhandelszaak beschikt, waarbij in elk geval als minimum voor de parkeerruimte een oppervlakte overeenkomend met 50 % van de nuttige showroom- en verkoopoppervlakte geldt. De parkeeroppervlakte wordt in elk geval verminderd met een heffingsvrije oppervlakte van 1 999 m².

13. Op de heffingsgrondslag worden twee coëfficiënten toegepast om rekening te houden met het aantal inwoners binnen het verzorgingsgebied van de grote detailhandelszaak en met de totale oppervlakte van de detailhandelszaak. Laatstgenoemde coëfficiënt neemt toe met de omvang van de oppervlakte. Op het aan IGEC verschuldigde bedrag wordt een korting toegepast in het geval van buiten de stadskern gelegen grote detailhandelszaken die met ten minste twee verschillende openbaarvervoermiddelen bereikbaar zijn, en in het geval van grote detailhandelszaken die passend geachte milieubeschermingsprogramma's uitvoeren.

14. Overeenkomstig artikel 21, lid 4, van wet 15/2002 (artikel 22 TRPATP), zoals gewijzigd, zijn grote afzonderlijke detailhandelszaken die uitsluitend tuinartikelen, voertuigen, bouwmaterialen, machines of industriële componenten aanbieden, niet aan de IGEC onderworpen, mits de nuttige showroom- en verkoopoppervlakte ervan niet groter is dan 10 000 m².

III. Hoofdgeding

15. Op 8 oktober 2003 heeft ANGED – een nationale vereniging van grote detailhandelsondernemingen – een uiteindelijk tegen de IGEC gericht administratief beroep ingesteld bij de Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, en wel tegen het besluit van het regionale ministerie van Financiën van het Vorstendom Asturië van 3 juli 2003 houdende vaststelling van de modelverklaring van inschrijving, wijziging en uitschrijving voor de IGEC.

16. Bij beslissing van 31 juli 2014 heeft de Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, del Tribunal Superior de Justicia de Asturias het door ANGED ingestelde administratieve beroep verworpen.

17. Op 4 november 2014 heeft ANGED tegen deze beslissing cassatieberoep ingesteld onder aanvoering van één grief, namelijk dat artikel 21 van wet 15/2002 van het Vorstendom Asturië de in artikel 49 VWEU gewaarborgde vrijheid van vestiging schendt.

18. 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.

19. 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 VWEU en 54 VWEU aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een regionale heffing waaraan grote detailhandelszaken met een nuttige showroom- en verkoopoppervlakte van 4 000 m² of meer worden onderworpen wegens het effect dat deze op de openbare ruimte, het milieu en de binnenstedelijke winkelgebieden van die regio hebben, 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

- zij niet geldt voor de exploitanten van verschillende afzonderlijke detailhandelszaken of collectieve winkelfaciliteiten met een nuttige showroom- en verkoopoppervlakte van minder dan 4 000 m², ongeacht de totale nuttige showroom- en verkoopoppervlakte van al hun detailhandelszaken,
- zij evenmin geldt voor afzonderlijke detailhandelszaken met een nuttige showroom- en verkoopoppervlakte van minder dan 10 000 m² die uitsluitend tuinartikelen, voertuigen, bouwmaterialen, machines of industriële componenten aanbieden?

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 Asturische IGEC van afzonderlijke detailhandelszaken of collectieve winkelfaciliteiten met een nuttige showroom- en verkoopoppervlakte van minder dan 4 000 m² en grote afzonderlijke detailhandelszaken met een nuttige showroom- en verkoopoppervlakte van minder dan 10 000 m² die uitsluitend tuinartikelen, voertuigen, bouwmaterialen, machines of industriële componenten aanbieden?”

22. In de procedure bij het Hof hebben ANGED, Asturië 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 IGEC. 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 gerechtvaardigd is (2).

24. Een en ander moet worden gezien tegen de achtergrond van de werking van de IGEC. 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 4 000 m². De heffingsgrondslag wordt evenwel gevormd door de voor parkeerruimte bestemde oppervlakte waarover de grote detailhandelszaak beschikt, waarbij in elk geval als minimum voor de parkeerruimte een oppervlakte overeenkomend met 50 % van de verkoopoppervlakte geldt. De heffing knoopt dus aan bij een combinatie van verkoopoppervlakte en parkeerruimte. De omvang van de verkoopoppervlakte is van belang wanneer deze minstens twee keer zo groot is als de parkeerruimte. Per detailhandelszaak geldt een heffingsvrije oppervlakte van 1 999 m² voor de parkeerruimte.

25. Op de parkeerruimte worden nog verschillende coëfficiënten toegepast, waarvan er één toeneemt met de omvang van de oppervlakte. Bijgevolg heeft de heffing een zeker progressief effect. Hierdoor drukt de heffing zowel absoluut als relatief gezien zwaarder op grotere detailhandelszaken dan op detailhandelszaken met een kleinere oppervlakte.

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.³ 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.⁴

27. Dit is uit de aard der zaak het geval bij belastingen en heffingen. Daarom is het mijns inziens⁵ 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.⁶

a) Verkapte discriminatie van buitenlandse ondernemingen

28. 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 parkeerruimte die de „heffingsvrije oppervlakte” van 1 999 m² overstijgt. Zoals het Hof⁷ 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.⁸

29. Alle verkapte vormen van discriminatie die door toepassing van andere onderscheidingscriteria in feite tot hetzelfde resultaat leiden⁹ (zogeheten verkapte of indirecte discriminatie) zijn echter eveneens verboden.

30. 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.¹⁰ 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.¹¹

3 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).

4 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).

5 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).

6 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).

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

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

9 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).

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

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

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

31. De onderhavige zaak kan echter niet met de hierboven bedoelde situatie worden vergeleken. De IGEC 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.

32. 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.¹² 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.

2) Voorwaarden voor verkapte discriminatie

33. 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 gevallen¹³ als bij het enkele feit dat de regeling voor het merendeel niet-ingezetenen treft¹⁴, of spreekt zelfs alleen maar van het gevaar van benadeling.¹⁵ 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.¹⁶

34. 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 voordoen¹⁷ of moet voortvloeien uit de aard van het onderscheidingscriterium, waarop verschillende arresten lijken te wijzen¹⁸, of ook op meer toevallige feitelijke omstandigheden kan berusten.¹⁹

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

¹³ 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-Verdrag; 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.).

¹⁴ Zie arrest van 1 juni 2010, Blanco Pérez en Chao Gómez (C-570/07 en C-571/07, EU:C:2010:300, punt 119).

¹⁵ 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 vrije verkeer van werknemers.

¹⁶ 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.

¹⁷ Zie arrest van 8 juli 1999, Baxter e.a. (C-254/97, EU:C:1999:368, punt 13).

¹⁸ 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).

¹⁹ Zie arrest van 5 december 1989, Commissie/Italië (C-3/88, EU:C:1989:606, punt 9); zie ook arrest van 9 mei 1985, Humblot (112/84, EU:C:1985:185, punt 14), met betrekking tot artikel 95 EEG-Verdrag.

35. 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.²⁰ Een op verkapte wijze discriminerende regeling moet daarom mijns inziens in het bijzonder buitenlandse ondernemingen „naar de aard ervan”²¹ meer treffen of deze in veel grotere mate treffen, zoals dat mogelijk het geval was in de zaak *Hervis Sport*²².

36. 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)²³ 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.

37. Bovendien is niet duidelijk hoe de „herkomst” van deze ondernemingen²⁴ 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.²⁵ Voor zover kan worden nagegaan, lijken die cijfers er namelijk niet op te wijzen dat ondernemingen uit andere lidstaten eigenlijk meer worden getroffen of in veel grotere mate worden getroffen dan Spaanse ondernemingen.

2. *Subsidiair: rechtvaardiging*

38. 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 het feit dat bepaalde grote detailhandelszaken niet aan de IGEC zijn onderworpen (artikel 22 TRPATP – voor de duidelijkheid hierna: „vrijstelling”).

39. 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.²⁶

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

21 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.

22 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.).

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

24 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.

25 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. Ook uit de door Asturië in zijn memorie verstrekte gegevens blijkt dat slechts 50 % van de betrokkenen c.q. 50 % van de aandeelhouders niet afkomstig is uit Spanje.

26 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).

a) Dwingende redenen van algemeen belang

40. De IGEC is gericht op doelstellingen van ruimtelijke ordening en milieubescherming (zie hierboven, punten 7 en 8). In dit kader dienen de heffingsplichtige detailhandelszaken mee te betalen aan de kosten die zij in buitenproportionele mate veroorzaken (bijvoorbeeld bijzondere kosten van infrastructuur), aangezien zij deze kosten niet zelf in passende mate dragen (zie artikel 19, lid 2, TRPATP). Doelstellingen van ruimtelijke ordening²⁷ en milieubescherming²⁸ zijn in vaste rechtspraak van het Hof erkende rechtvaardigingsgronden.

41. Bovendien knoopt de heffing aan bij de concrete economische macht „waarover bepaalde winkelbedrijven beschikken als gevolg van het feit dat zij als grote detailhandelszaken zijn opgezet, aangezien dit in hoge mate bijdraagt tot het innemen van een machtspositie in de sector”, 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.²⁹

b) Evenredigheid van de beperking

42. 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.³⁰

1) Geschiktheid van de heffing

43. 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.³¹

44. 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.³²

27 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).

28 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).

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

30 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).

31 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).

32 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).

45. Bovendien houdt het Hof ook rekening met de beoordelingsmarge van de lidstaten bij de vaststelling van handelingen van algemene strekking.³³ In het bijzonder worden van de wetgever ook bij de vaststelling van heffings- en belastingregelingen politieke, economische en sociale keuzen verlangd. Tevens³⁴ 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 IGEC niet kennelijk ongeschikt is om het nagestreefde doel te verwezenlijken.

46. De IGEC 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.

47. 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.³⁵

48. Het feit dat de IGEC 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 samengegeld.

49. Uit het feit dat geen onderscheid wordt gemaakt tussen detailhandelszaken in stedelijke gebieden en op het platteland (en eventueel ook uit de niet-samentelling), 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

50. Daarom moet worden onderzocht of de heffing – die aanknoopt bij de parkeerruimte vanaf een minimale verkoopoppervlakte van 4 000 m² – ook noodzakelijk is om die doelen te bereiken.

³³ 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.

³⁴ 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).

³⁵ 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).

51. 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.³⁶

52. 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.³⁷ Deze redenering moet a fortiori gelden voor een verzoek om een prejudiciële beslissing.

53. Drempelwaarden worden gekenmerkt door het feit dat de vastgestelde waarde altijd ter discussie kan worden gesteld: waarom werd bijvoorbeeld in de wet niet een minimale verkoopoppervlakte van 3 000 m² of 5 000 m² vastgesteld, in plaats van een minimale verkoopoppervlakte van 4 000 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 evenmin doorslaggevend of de drempelwaarde naar mening van de Commissie overtuigend of „correct” is, voor zover zij niet kennelijk onjuist is. Dit laatste is in casu niet het geval.

54. Een regeling die in een hogere drempelwaarde (5 000 m²) 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. Evenmin kan worden ontkend dat de omvang van de verkoopoppervlakte van een detailhandelszaak en van de parkeerruimte een indicator is voor een grotere omzet en daarmee ook een grotere economische macht (en dus een grotere financiële draagkracht). Dat grotere detailhandelszaken met een grote parkeerplaats ook in sterkere mate van de stedelijke infrastructuur profiteren dan kleinere detailhandelszaken (met een grote parkeerplaats), kan evenmin als kennelijk onjuist worden beschouwd. Dientengevolge is de verkoopoppervlakte van detailhandelszaken samen met de bijbehorende parkeerruimte een relevante factor voor de verwezenlijking van de met de wet nagestreefde doelen.

55. 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 de afzonderlijke plaatselijke detailhandelszaken.

56. 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.

³⁶ Aldus heeft het Hof reeds geoordeeld in zijn 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).

³⁷ 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).

3) Passend karakter van de heffing

57. De beperking van een fundamentele vrijheid moet passend zijn voor het bereiken van het nagestreefde doel.³⁸ Dit betekent dat de beperking en de gevolgen ervan niet buiten verhouding tot de nagestreefde doelstellingen (beschermenswaardige belangen) mogen staan.³⁹ 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 beknotte rechtsgoed⁴⁰ (in casu het eventuele gebruik van een fundamentele vrijheid).

58. 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 („verstikkend effect”). In het bijzonder wordt de parkeerruimte tot 1 999 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 detailhandelszaken bepaalde milieubeschermingsprogramma's uitvoeren en bereikbaar zijn met ten minste twee verschillende openbaarvervoermiddelen. 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 toekomt⁴¹. In wezen zou daarmee zelfs een (verkapte) beperking van de vrijheid van vestiging kunnen worden gerechtvaardigd.

B. Bestaan van steun

59. In verband met de tweede vraag moet worden onderzocht of de regelingen van wet 15/2002 (of van de TRPATP) als onrechtmatige steun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU moeten worden beschouwd.

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

60. 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.⁴²

61. 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.⁴³

38 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).

39 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).

40 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.).

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

42 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).

43 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).

62. In dit verband kan worden geconstateerd dat de ontvangsten uit deze heffing niet zijn bestemd voor specifieke steun aan handelsondernemingen. Zij worden veeleer gebruikt voor „het opstellen en uitvoeren van ter effectuering van de sectorale kaderregeling inzake commerciële voorzieningen vastgestelde programma's” en voor „de verbetering van het milieu en de infrastructuurnetwerken” (artikel 20 TRPATP). 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.

63. 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.

64. 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

65. 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.

66. 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.⁴⁴

a) Begrip „voordeel”

67. 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.⁴⁵

68. 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.⁴⁶

⁴⁴ 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).

⁴⁵ 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).

⁴⁶ 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).

69. 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.⁴⁷

70. Wat de niet-onderwerping van kleine detailhandelszaken aan de heffing betreft, staat vast dat deze volgens wet 15/2002 (dan wel de TRPATP) alleen wordt opgelegd aan detailhandelszaken met een verkoopoppervlakte van 4 000 m² of meer. De reden hiervoor is dat vanaf deze omvang een bepaalde economische macht (sterk typerend) wordt vermoed (zie artikel 19, lid 2, TRPATP). Onder normale marktomstandigheden en ook naar de wil van de regionale Spaanse wetgever zijn kleinere detailhandelszaken met een verkoopoppervlakte beneden de uit artikel 21 TRPATP voortvloeiende drempel niet aan de heffing voor hun parkeerruimte onderworpen. Bijgevolg is er voor deze detailhandelszaken ook geen sprake van een vermindering van lasten die *normaliter* op kleinere detailhandelszaken drukken. Daarom is er geen sprake van een economisch voordeel dat kleinere detailhandelszaken onder normale marktvoorwaarden niet zouden hebben verkregen.

71. 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 22 TRPATP onder meer voor detailhandelszaken die machines, bouwmaterialen of industriële componenten aanbieden, mits de verkoopoppervlakte ervan niet groter is dan 10 000 m²) als een dergelijk voordeel worden opgevat. Dit voordeel zou daarenboven nog selectief moeten zijn.

b) Selectiviteit van het verschaft voordeel

72. 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”.

73. Subsidiair – voor het geval dat het Hof zou oordelen dat ook het feit dat kleinere detailhandelszaken (in het bijzonder kleinere detailhandelszaken met een grote parkeerplaats) 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

74. Het onderzoek van deze selectiviteit bij belasting- en heffingsvoorschriften van de lidstaten levert aanzienlijke problemen op.⁴⁸

⁴⁷ 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).

⁴⁸ 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.

75. 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.⁴⁹ 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.⁵⁰

76. 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.⁵¹ 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.

77. 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.⁵² 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.⁵³

78. 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.⁵⁴

49 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.).

50 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).

51 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.

52 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).

53 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).

54 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).

79. 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.⁵⁵

80. 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.

81. 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.⁵⁶

82. 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.⁵⁷

83. Deze vaststelling is in het arrest *World Duty Free Group*⁵⁸ op het eerste gezicht enigszins gerelativeerd.⁵⁹ 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.⁶⁰ In die zaak ging het echter om een bijzonder geval van aan 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

84. 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.

⁵⁵ Zie in die zin ook arrest van 18 juli 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punten 22-27).

⁵⁶ 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).

⁵⁷ 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).

⁵⁸ 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.).

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

⁶⁰ 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).

85. 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.

86. Het referentiekader varieert naargelang van het onderzochte verschil in behandeling. Hieruit blijkt dat – zoals ook het Hof al in het arrest Gibraltar heeft geconstateerd⁶¹ – 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 benadrukt⁶², is uitsluitend de beoordeling van de betrokken ongelijke behandeling tegen de achtergrond van het met de wet nagestreefde doel van belang.

87. Daarom moet volgens de rechtspraak van het Hof worden onderzocht of de regelingen van wet 15/2002 (dan wel van de TRPATP) 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.⁶³

i) Doel van de wet

88. Om te beginnen is daarom een nadere beschouwing van het doel van de wet vereist. Zoals in punt 40 hierboven is uiteengezet, bestaat het doel van de wet in bescherming van het milieu, de verwezenlijking van doelstellingen van ruimtelijke ordening en het opleggen van de kosten daarvan aan ondernemingen waarvan aan de hand van bepaalde typeringen 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

89. Wat de in artikel 22 TRPATP bedoelde vrijstelling van de heffing betreft, moet rekening worden gehouden met het feit dat detailhandelszaken die voertuigen, bouwmaterialen, machines en industriële componenten aanbieden, evenals detailhandelszaken die tuinartikelen verkopen, 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.

90. 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 lasten⁶⁴, en is dit ook niet kennelijk vreemd aan het doel om een bijzondere economische macht te belasten.

⁶¹ 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).

⁶² 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).

⁶³ Aldus uitdrukkelijk arrest van 8 september 2011, Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punt 70).

⁶⁴ Zie ook arrest van 4 juni 2015, Commissie/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, punt 65).

91. Ook met betrekking tot het doel van milieubescherming moet – anders dan ANGED betoogt – rekening worden gehouden met het feit dat de bedoelde heffingsplichtigen op grond van hun productassortiment niet evenveel klanten per vierkante meter aantrekken als andere detailhandelszaken. Een detailhandelszaak die bouwmaterialen 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 22 TRPATP genoemde detailhandelszaken verkopen hun producten in de regel aan andere ondernemingen, die grotere hoeveelheden inkopen, maar tegelijkertijd minder frequent naar de detailhandelszaak komen.

92. Het is ook redelijk dat deze vrijstelling wordt beperkt tot een oppervlakte van 10 000 m². Hierdoor wordt voorkomen dat stimulansen worden geboden voor de vestiging van bijzonder grote detailhandelszaken die de bedoelde producten verkopen. 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 45 hierboven). In dit geval is er echter geen sprake van een dergelijke kennelijke fout.

93. Met betrekking tot de verwezenlijking van doelstellingen van ruimtelijke ordening is op het eerste gezicht niet duidelijk waarom detailhandelszaken die bouwmaterialen verkopen, tot een bepaalde omvang 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.

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

94. Daarnaast stelt de verwijzende rechterlijke instantie uiteindelijk ook aan de orde dat detailhandelszaken met een verkoopoppervlakte van minder dan 4 000 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.⁶⁵

– Vergelijkbare feitelijke en juridische situatie

95. 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.⁶⁶

96. 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

⁶⁵ 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).

⁶⁶ 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).

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.

97. 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.

– *Subsidiair: rechtvaardiging van de differentiatie*

98. 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.

99. 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, geluidsemissies 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. Hetzelfde geldt voor het feit dat de heffing aanknoopt bij de omvang van de parkeerruimte (indien deze groter is dan 50 % van de verkoopoppervlakte) en voor het aan de IGEC ten grondslag liggende vermoeden dat detailhandelszaken met een verkoopoppervlakte van minder dan 4 000 m² zelden over een parkeerruimte van meer dan 1 999 m² beschikken.

100. 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 (of de parkeerruimte, indien deze groter is dan 50 % van 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

101. 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 wet 15/2002 (dan wel van de TRPATP).

102. De aan bepaalde ondernemingen met een grotere oppervlakte verleende vrijstelling van de heffing is, gelet op de met de wet de nagestreefde doelen, ook objectief gerechtvaardigd.

VI. Conclusie

103. 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 verkoopoppervlakte van minder dan 4 000 m² of de vrijstelling van de heffing voor grote afzonderlijke detailhandelszaken die uitsluitend tuinartikelen, voertuigen, bouwmaterialen, machines of industriële componenten aanbieden en waarvan de nuttige showroom- en verkoopoppervlakte niet groter is dan 10 000 m², een steunmaatregel vormt.”