



## Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE  
JULIANE KOKOTT,  
predstavljeni 9. novembra 2017<sup>1</sup>

### Združeni zadevi C-234/16 in C-235/16

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

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,  
ki ga je vložilo Tribunal Supremo (vrhovno sodišče, Španija))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Svoboda ustanavljanja – Regionalna dajatev na velike trgovske centre – Posredna kršitev, saj so, statistično gledano, prizadete predvsem tuje trgovske verige – Izključitev in oprostitev dajatve kot nezakonita pomoč“

### I. Uvod

1. To zadevo je treba obravnavati v povezavi s še dvema postopkoma, ki tečeta pred Sodiščem,<sup>2</sup> vsi trije postopki pa dajejo Sodišču priložnost, da natančneje opredeli obseg prepovedi državnih pomoči, ki velja v pravu Unije.
2. Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (nacionalno združenje velikih distribucijskih podjetij, v nadaljevanju: ANGED) namreč s tožbo prereka posebno dajatev na velike trgovske centre (v nadaljevanju: IGEC) v Asturiji.
3. Komisija in ANGED v tem vidita omejitev svobode ustanavljanja in nedopustno državno pomoč zlasti majhnim trgovskim centrom, saj ti niso zavezani za plačilo navedene dajatve. Vendar se tudi oprostitev nekaterih večjih trgovskih centrov (na primer prodajalcev gradbenih materialov), ki je določena z zakonom, šteje za sporno z vidika prava Unije.

### II. Pravni okvir

#### A. Pravo Unije

4. Okvir prava Unije v tej zadevi sestavljajo člen 49 v povezavi s členom 54 PDEU ter člen 107 in naslednji PDEU.

<sup>1</sup> Jezik izvirnika: nemščina.

<sup>2</sup> To sta združeni zadevi C-236/16 in C-237/16 ter zadeva C-233/16.

## B. Špansko pravo

5. Dajatev na velike trgovske centre (v nadaljevanju: IGEC), ki je sporna v postopku v glavni stvari, je bila uvedena z Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de medidas presupuestarias, administrativas y fiscales (zakon kneževine Asturije 15/2002 z dne 27. decembra 2002 o proračunskih, upravnih in davčnih ukrepih, v nadaljevanju: zakon 15/2002) z začetkom veljavnosti 1. januarja 2003.

6. Od 1. januarja 2015 je določena v členih od 19 do 36 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 (prečiščeno besedilo zakonskih določb kneževine Asturije s področja lastnih davkov, potrjeno z zakonsko uredbo 1/2014 z dne 23. julija 2014; v nadaljevanju: TRPATP).

7. V preambuli zakona 15/2002 je zgolj navedeno, da IGEC nima davčne narave, saj njen namen ni izključno ustvarjanje prihodkov, temveč se z njo poleg tega in predvsem uresničuje cilj prenesti na velike trgovske centre negativne učinke, ki jih ima njihova dejavnost na prostor, okolje in shemo urbane trgovine.

8. Člen 21(1) zakona 15/2002 (podobno kot člen 19(2) TRPATP) določa, da IGEC „obdavčuje posebno gospodarsko moč, ki jo imajo nekateri trgovski centri, ker so zgrajeni kot velike prodajalne, saj ta okolščina odločilno prispeva k prevladujočemu položaju v tem sektorju in lahko povzroči negativne zunanje učinke za prostor in okolje, za katere ti centri ne nosijo nobenih stroškov“.

9. V skladu s členom 21(2) zakona 15/2002 (člen 20 TRPATP) so prihodki iz te dajatve namenjeni „oblikovanju in izvajanju programov za razvoj sektorskih smernic za trgovinsko opremo“ ter „uvedbi izboljšav za okolje in infrastrukturna omrežja“.

10. V skladu s členom 21 zakona 15/2002 (člen 21 TRPATP) je obdavčljivi dogodek delovanje velikih trgovskih centrov zaradi učinkov, ki jih ti imajo na prostor, okolje in shemo urbane trgovine v kneževini Asturiji. Obdavčijo se – po spremembi z Ley del Principado de Asturias 6/2004, de 28 de diciembre, de acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2005 (zakon kneževine Asturije 6/2004 z dne 28. decembra 2004) – posamezni trgovski centri ali trgovski kompleksi z javno razstavno in prodajno površino vsaj 4000 m<sup>2</sup>.

11. Davčni zavezanci so imetniki posameznega velikega trgovskega centra oziroma velikega trgovskega kompleksa. Za to se za imetnike štejejo lastniki prostorov, v katerih je velik trgovski center, ki te prostore uporabljajo bodisi neposredno za opravljanje poslovne dejavnosti bodisi dajejo te prostore na voljo tretjim osebam za izvajanje te dejavnosti.

12. Davčna osnova je površina, namenjena parkirišču velikega trgovskega centra, pri čemer se v vsakem primeru za minimalno površino parkirišča šteje površina, enakovredna 50 % javne razstavne in prodajne površine. Površina parkirišča se v vsakem primeru zmanjša za 1999 m<sup>2</sup> iz naslova oproščene minimalne površine.

13. Za davčno osnovo se uporabita dva koeficienta, ki upoštevata število prebivalstva na območju, kamor sega učinek velikega trgovskega centra, in skupno površino velikega trgovskega centra. V zadnjem primeru koeficient narašča z velikostjo površine. Po potrebi se znesek IGEC, ki jo je treba plačati, zniža, če so veliki trgovski centri, ki so zunaj mesta, dostopni z vsaj še dvema različnima sredstvom javnega prevoza ali če veliki trgovski centri izvajajo okoljevarstvene projekte, ki se štejejo za ustrezne.

14. V skladu s členom 21(4) zakona 15/2002 (člen 22 TRPATP) v spremenjeni različici se z dajatvijo ne obdavčijo posamezni veliki trgovski centri, ki se ukvarjajo izključno z eno od teh dejavnosti: prodaja opreme za vrtnarstvo, vozil, gradbenega materiala, strojev in industrijskega materiala, če njihova javna razstavna in prodajna površina ne presega 10.000 m<sup>2</sup>.

### III. Postopek v glavni stvari

15. ANGED – nacionalno združenje velikih distribucijskih podjetij – je nazadnje 8. oktobra 2003 zaradi IGEC pri oddelku za upravne spore Tribunal Superior de Justicia de Asturias (vrhovno sodišče avtonomne pokrajine Asturije) vložilo tožbo v upravnem sporu zoper odločbo finančne uprave kneževine Asturije z dne 3. julija 2003, s katero je bil potrjen standardni obrazec za prijavo, spremembo in odjavo za namene IGEC.

16. Drugi senat za upravne spore Tribunal Superior de Justicia de Asturias (vrhovno sodišče avtonomne pokrajine Asturije) je 31. julija 2014 izdal sodbo, s katero je zavrnil tožbo v upravnem sporu, ki jo je vložilo ANGED.

17. ANGED je 4. novembra 2014 zoper to sodbo vložilo kasacijsko pritožbo, v kateri je navedlo en sam pritožbeni razlog, in sicer da člen 21 zakona 15/2002 krši svobodo ustanavljanja, priznано s členom 49 PDEU.

18. Februarja in maja 2013 je ANGED pri Komisiji vložilo pritožbo proti Kraljevini Španiji, ker je menilo, da zakonodaja o dajatvi na velike trgovske centre, določena v šestih avtonomnih pokrajinah, krši pravo Evropske unije.

19. Komisija je z dopisom z dne 28. novembra 2014, naslovljenim na Kraljevino Španijo, sporočila, da namerava izključitev majhnih prodajaln na drobno in oprostitev, odobrene nekaterim specializiranim prodajalnam, šteti za nezakonito državno pomoč. Zaradi nje naj bi bila nekatera podjetja deležna selektivne prednosti, ker naj bi pomenila odstopanje od splošne davčne ureditve.

20. Tribunal Supremo (vrhovno sodišče, Španija) je odločilo, da izvede postopek za sprejetje predhodne odločbe.

### IV. Postopek pred Sodiščem

21. Tribunal Supremo (vrhovno sodišče) je Sodišču predložilo ti vprašanji:

1. Ali je treba člena 49 PDEU in 54 PDEU razlagati tako, da nasprotujeta regionalni dajatvi, s katero se obdavči delovanje velikih trgovskih centrov, katerih javna razstavna in prodajna površina je 4000 m<sup>2</sup> ali več, in sicer zaradi učinkov, ki jih lahko imajo na prostor, okolje in shemo urbane trgovine v tej regiji, vendar ki se uporablja ne glede na to, ali so ti trgovski centri dejansko zunaj strnjenegega urbanega območja ali na njem, in večinoma prizadene podjetja drugih držav članic, pri čemer je treba upoštevati, da
  - se ne nanaša na trgovce, ki so imetniki več posameznih trgovskih centrov ali trgovskih kompleksov z vsakokratno javno razstavno in prodajno površino manj kot 4000 m<sup>2</sup>, in sicer ne glede na vsoto javnih razstavnih in prodajnih površin vseh njihovih centrov, in
  - da so posamezni veliki trgovski centri, katerih javna razstavna in prodajna površina ne presega 10.000 m<sup>2</sup> ter katerih dejavnost je izključno prodaja opreme za vrtnarstvo, vozil, gradbenega materiala, strojev in industrijskih materialov, oproščeni dajatve?

2. Ali je treba člen 107(1) PDEU razlagati tako, da v skladu z navedeno določbo oprostitev plačila asturijske IGEC za posamezne trgovske centre ali trgovske komplekse z javno razstavno in prodajno površino manj kot 4000 m<sup>2</sup> ter za posamezne velike trgovske centre, katerih javna razstavna in prodajna površina ne presega 10.000 m<sup>2</sup> ter ki opravljajo izključno dejavnosti prodaje opreme za vrtnarstvo, vozil, gradbenega materiala, strojev in industrijskih materialov, pomeni prepovedano državno pomoč?

22. V zvezi s temi vprašanji so v postopku pred Sodiščem ANGED, Asturija in Evropska komisija podali pisna stališča in se udeležili obravnave 6. julija 2017.

## V. Pravna presoja

### A. Omejitev temeljnih svoboščin

23. Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem za predhodno odločanje sprašuje, ali svoboda ustanavljanja nasprotuje dajatvi, kot je IGEC. Zato je treba odločiti, ali (1) gre za omejitev svobode ustanavljanja, ki (2) ni utemeljena.

24. V ozadju je delovanje IGEC. Obdavčljivi dogodek se navezuje na obstoj posameznega velikega trgovskega centra. To so centri, ki imajo nominalno prodajno površino, večjo od 4000 m<sup>2</sup>. Vendar je davčna osnova tu površina, namenjena parkiriščem velikega trgovskega centra, pri čemer se za minimalno površino parkirišča v vsakem primeru šteje površina, enakovredna 50 % prodajne površine. Posledično gre za kombinacijo prodajne površine in parkirne površine. Prodajna površina je upoštevna, če je dvakrat večja od parkirne površine. Pri tem se trgovskim centrom za parkirne površine prizna „oproščena površina“ 1999 m<sup>2</sup>.

25. Ta parkirna površina se spremeni še z različnimi koeficienti, od katerih eden narašča z velikostjo površine. V tem smislu to povzroči določen progresiven učinek dajatve. Posledično nosijo večji trgovski centri tako v absolutnem kot tudi v relativnem smislu večjo davčno obremenitev kot površinsko manjši trgovski centri.

#### 1. Omejitev svobode ustanavljanja

26. V skladu s členom 49 v povezavi s členom 54 PDEU svoboda ustanavljanja obsega pravico državljanov ene države članice, da začnejo in opravljajo dejavnost kot samozaposlene osebe na ozemlju druge države članice.<sup>3</sup> Omejitve svobode ustanavljanja so v skladu z ustaljeno sodno prakso vsi ukrepi, ki prepovedujejo, otežujejo ali zmanjšujejo privlačnost uresničevanja te svoboščine.<sup>4</sup>

27. Pri davkih in dajatvah je tako *per se*. Menim,<sup>5</sup> da je pri preizkusu, ali take obremenitve omejujejo temeljne svoboščine, bistveno vprašanje, ali se čezmejni položaj obravnava manj ugodno od notranjega položaja.<sup>6</sup>

3 Sodbe z dne 11. marca 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, točka 40 in navedena sodna praksa); z dne 13. decembra 2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, točka 18), in z dne 21. januarja 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, točka 38).

4 Sodbe z dne 29. novembra 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, točka 36); z dne 21. maja 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, točka 34), in z dne 16. aprila 2015, Komisija/Nemčija (C-591/13, EU:C:2015:230, točka 56 in navedena sodna praksa).

5 Glej moje sklepe predloge v zadevah C (C-122/15, EU:C:2016:65, točka 66); X (C-498/10, EU:C:2011:870, točki 28 in 29), Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, točki 83 in 84) in X (C-686/13, EU:C:2015:31, točka 40).

6 Glej tudi sodbo z dne 6. decembra 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, točki 51 in 53); sklep z dne 4. junija 2009, KBC-bank (C-439/07 in C-499/07, EU:C:2009:339, točka 80), in sodbo z dne 14. aprila 2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, točka 29).

**a) Prikrita diskriminacija tujih podjetij**

28. Tu ne gre za odkrito diskriminacijo tujih podjetij. Nasprotno, vsak imetnik „posameznega velikega trgovskega centra“ s parkirno površino, ki preseže „oproščeno velikost“ 1999 m<sup>2</sup>, je to dajatev dolžan plačati. Kot je Sodišče že odločilo,<sup>7</sup> se dejstvo, da so tuji vlagatelji naklonjeni odpiranju večjih trgovskih centrov, da bi dosegli ekonomijo obsega, ki je potrebna za prodor na novo ozemlje, bolj nanaša na vstop na novi trg, kot pa na „državljanstvo“ gospodarskega subjekta.<sup>8</sup>

29. Vendar so prepovedane tudi vse prikrte oblike diskriminacije, ki na podlagi drugih meril razlikovanja dejansko pripeljejo do enakega rezultata<sup>9</sup> (tako imenovana prikrita oziroma posredna diskriminacija).

30. V sodbi Hervis Sport je Sodišče odločilo, da v primeru odmere davka glede na višino prometa podjetja pod nekaterimi pogoji lahko dejansko pride do tega, da bi bila podjetja s sedežem v drugih državah članicah v slabšem položaju.<sup>10</sup> Konkretno je šlo za poseben davek, za katerega so bila zavezana podjetja, ki se ukvarjajo s trgovino na drobno, in katerega stopnja je zelo progresivno naraščala glede na promet. Dalje, za podjetja, ki so bila del skupine, se je kot osnova za uvrstitev v davčni razred vzela konsolidiran promet, in ne promet posameznega podjetja. Sodišče je odločilo, da lahko gre za posredno diskriminacijo, če je večina podjetij, za katera je bila zaradi visokega prometa uporabljena zelo progresivna stopnja davka, del skupine s povezavo v drugi državi članici.<sup>11</sup>

**1) Pretežna prizadetost tujih podjetij ni dovolj**

31. Obravnavani primer pa ni primerljiv s tem. Niti ni IGEC zelo progresiven davek niti se ne seštevata rezultat skupine. Bolj je poudarek na velikosti posamične prodajne površine na kraju samem.

32. Zato menim, da ne more zadostovati, da se upošteva samo prizadetost *predvsem* tujih podjetij – tako je stališče Komisije in ANGED – da bi se lahko štelo, da gre za prikrto diskriminacijo z vidika temeljnih svoboščin.<sup>12</sup> To bi na primer državi članici preprečilo uvedbo davka od dohodkov pravnih oseb, če bi v tej državi članici zaradi zgodovinskega razvoja dejavnost opravljalo več kot 50 % tujih podjetij. To, da osebe, ki jih – bolj ali manj naključno – prizadene uvedba davka, v velikem obsegu ali celo večinoma izvirajo iz drugih držav članic, zato ne more samo po sebi pomeniti prikrte diskriminacije.

<sup>7</sup> Sodba z dne 24. marca 2011, Komisija/Španija (C-400/08, EU:C:2011:172).

<sup>8</sup> Sodba z dne 24. marca 2011, Komisija/Španija (C-400/08, EU:C:2011:172, točka 61).

<sup>9</sup> Glej med drugim sodbe z dne 5. decembra 1989, Komisija/Italija (C-3/88, EU:C:1989:606, točka 8); z dne 13. julija 1993, Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, točka 14); z dne 14. februarja 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, točka 26); z dne 8. julija 1999, Baxter in drugi (C-254/97 EU:C:1999:368, točka 10); z dne 25. januarja 2007, Meindl (C-329/05, EU:C:2007:57, točka 21); z dne 18. marca 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, točka 37); z dne 1. junija 2010, Blanco Pérez in Chao Gómez (C-570/07 in C-571/07, EU:C:2010:300, točki 117 in 118); z dne 5. februarja 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, točka 30), in z dne 8. junija 2017, Van der Weegen in drugi (C-580/15, EU:C:2017:429, točka 33); glej tudi moje sklepne predloge v zadevi Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, točka 34).

<sup>10</sup> Sodba z dne 5. februarja 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, točka 39).

<sup>11</sup> Sodba z dne 5. februarja 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, točka 39 in naslednje).

<sup>12</sup> Glej v zvezi s tem tudi moje sklepne predloge v zadevi Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, točka 41).

## 2) Pogoji za prikrito diskriminacijo

33. Zato je treba razjasniti podrobne pogoje za prikrito diskriminacijo. Tu se najprej postavlja vprašanje, kako močna mora biti korelacija med izbranim merilom razlikovanja in sedežem družbe, da bi se lahko domnevalo, da gre za različno obravnavanje na podlagi sedeža. Sodišče je do zdaj izhajalo tako iz ujemanja v večini primerov<sup>13</sup> kot tudi iz zgolj povečane prizadetosti nerezidentov<sup>14</sup> ali pa je govorilo le o nevarnosti prikrajšanja.<sup>15</sup> Do zdaj velja le, da ni mogoče zahtevati stoddotnega ujemanja merila s sedežem družbe.<sup>16</sup>

34. Drugič, ni nezanesljiva le stopnja korelacije, ki jo zahteva sodna praksa, temveč tudi vprašanje, ali mora ta korelacija običajno<sup>17</sup> obstajati ali pa mora izhajati iz bistva razlikovalnega merila, kot to nakazuje več sodb,<sup>18</sup> ali pa lahko temelji tudi na bolj naključnih dejanskih razmerjih.<sup>19</sup>

35. Menim, da so za domnevo prikrite diskriminacije v davčnem pravu potrebni ožji pogoji. Na tem področju bi morali zajemati samo take primere, ki – zgolj formalno gledano – ne pomenijo diskriminacije, vendar pa imajo tak učinek.<sup>20</sup> Ureditev, ki prikrito diskriminira, mora po mojem mnenju sama po sebi<sup>21</sup> ali močno prizadeti predvsem tuja podjetja, tako kot je bilo to verjetno v zadevi *Hervis Sport*<sup>22</sup>.

36. Vendar tega ni mogoče domnevati pri navezavi na določeno prodajno površino, pri čemer je mejna vrednost te površine učinkovala tako, da so – glede na dopis Komisije iz leta 2004 – v drugi regiji (s popolnoma drugačnimi mejnimi vrednostmi)<sup>23</sup> v enem od let (od 15 možnih let) približno 61,5 % prizadetih prodajal na drobno upravljala podjetja iz drugih držav članic (oziroma so imele družbenike iz drugih držav članic).

37. Poleg tega ni jasno, kako se določa „izvor“ teh podjetij.<sup>24</sup> Zlasti v davčnem pravu se izvor podjetja določa načeloma glede na njegov sedež v smislu kraja, kjer je sedež, in ne na primer glede na državljanstvo družbenikov. Ker je *ANGED nacionalno* združenje velikih distribucijskih podjetij v Španiji, bi bilo mogoče njegove člane šteti tudi za španska podjetja. Tudi če bi se upoštevali

13 Glej sodbe z dne 7. julija 1988, *Stanton in L'Étoile* 1905 (143/87, EU:C:1988:378, točka 9); z dne 13. julija 1993, *Commerzbank* (C-330/91, EU:C:1993:303, točka 15); z dne 8. julija 1999, *Baxter in drugi* (C-254/97, EU:C:1999:368, točka 13); z dne 22. marca 2007, *Talotta* (C-383/05, EU:C:2007:181, točka 32); glej tudi sodbe z dne 3. marca 1988, *Bergandi* (252/86, EU:C:1988:112, točka 28), v zvezi s členom 95 EGS; z dne 26. oktobra 2010, *Schmelz* (C-97/09, EU:C:2010:632, točka 48), v zvezi s svobodo opravljanja storitev, in z dne 5. februarja 2014, *Hervis Sport-és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, točka 39 in naslednje).

14 Glej sodbo z dne 1. junija 2010, *Blanco Pérez in Chao Gómez* (C-570/07 in C-571/07, EU:C:2010:300, točka 119).

15 Glej sodbi z dne 22. marca 2007, *Talotta* (C-383/05, EU:C:2007:181, točka 32), in z dne 1. junija 2010, *Blanco Pérez in Chao Gómez* (C-570/07 in C-571/07, EU:C:2010:300, točka 119); glej tudi sodbo z dne 8. maja 1990, *Biehl* (C-175/88, EU:C:1990:186, točka 14), v zvezi s prostim gibanjem delavcev.

16 Glej v tem smislu sodbo z dne 28. junija 2012, *Erny* (C-172/11, EU:C:2012:399, točka 41), v zvezi s prostim gibanjem delavcev.

17 Glej sodbo z dne 8. julija 1999, *Baxter in drugi* (C-254/97, EU:C:1999:368, točka 13).

18 Glej sodbe z dne 8. julija 1999, *Baxter in drugi* (C-254/97, EU:C:1999:368, točka 13); z dne 10. septembra 2009, *Komisija/Nemčija* (C-269/07, EU:C:2009:527, točka 54); z dne 1. junija 2010, *Blanco Pérez in Chao Gómez* (C-570/07 in C-571/07, EU:C:2010:300, točka 119); z dne 28. junija 2012, *Erny* (C-172/11, EU:C:2012:399, točka 41); z dne 5. decembra 2013, *Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs* (C-514/12, EU:C:2013:799, točka 26), in z dne 2. marca 2017, *Eschenbrenner* (C-496/15, EU:C:2017:152, točka 36).

19 Glej sodbo z dne 5. decembra 1989, *Komisija/Italija* (C-3/88, EU:C:1989:606, točka 9); glej tudi sodbo z dne 9. maja 1985, *Humblot* (112/84, EU:C:1985:185, točka 14), v zvezi s členom 95 EGS.

20 Glej v zvezi s tem že moje sklepne predloge v zadevi *Hervis Sport-és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, točka 40).

21 Tako tudi na področju svobode ustanavljanja sodba z dne 1. junija 2010, *Blanco Pérez in Chao Gómez* (C-570/07 in C-571/07, EU:C:2010:300, točka 119).

22 Sodba z dne 5. februarja 2014, *Hervis Sport-és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), in moji sklepni predlogi v zadevi *Hervis Sport-és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, točka 37 in naslednje).

23 To se je nanašalo na Katalonijo v postopku C-233/16 z mejno vrednostjo 2500 m<sup>2</sup>.

24 Sodba z dne 24. marca 2011, *Komisija/Španija* (C-400/08, EU:C:2011:172, točka 60), v kateri je več poudarka na „nadzoru“ in „imetnikih deležev“ ter manj na sedežu družb.

družbeniki družbe, predloženi podatki ne kažejo drugače, kar pa mora presoditi nacionalno sodišče.<sup>25</sup> Kolikor je razvidno, številke namreč ne kažejo na to, da so v obravnavanem primeru podjetja iz drugih držav članic po svoji naravi ali v precej večjem obsegu v slabšem položaju kot španska podjetja.

## **2. Podredno: utemeljenost**

38. Če bi se v nasprotju z zgornjimi navedbami vendarle domnevalo, da gre za prikrito diskriminacijo, bi bilo treba preizkusiti, ali je ta utemeljena. Ta preizkus pa zajema samo izključitev majhnih trgovskih centrov iz obdavčitve. Iz predloga za sprejetje predhodne odločbe namreč ne izhaja, da imajo od izključitve nekaterih večjih trgovskih centrov iz IGEC (člen 22 TRPATP – v nadaljevanju zaradi lažjega razlikovanja uporabljam izraz „oprostitev“) korist predvsem domača podjetja.

39. Omejitev temeljnih svoboščin je lahko utemeljena z nujnimi razlogi v splošnem interesu, če je primerna za uresničitev zelenega cilja in ne presega tega, kar je nujno za njegovo uresničitev.<sup>26</sup>

### **a) Nujni razlogi v splošnem interesu**

40. Namen IGEC je ureditev prostora in varstvo okolja (glej točki 7 in 8 zgoraj). Pri tem naj bi trgovski centri, ki so zavezani za dajatev, prispevali k stroškom, ki jih nesorazmerno povzročajo (na primer zlasti k stroškom za infrastrukturo), ker jih sami sicer ne nosijo v ustreznem obsegu (glej člen 19(2) TRPATP). Cilji prostorskega načrtovanja<sup>27</sup> in varstva okolja<sup>28</sup> so v sodni praksi Sodišče priznani kot utemeljeni razlogi.

41. Poleg tega naj bi se oprlo na posebno gospodarsko moč, ki jo „imajo nekateri trgovski centri, ker so zgrajeni kot velike prodajalne, saj ta okoliščina odločilno prispeva k temu, da imajo prevladujoč položaj v tem sektorju“, s čimer naj bi se ta gospodarska moč zmanjšala. O tem, ali je mogoče tudi različno gospodarsko moč (in s tem različno zmožnost nositi finančno breme) šteti za utemeljen razlog za omejitev temeljne svoboščine, pa po mojem mnenju Sodišče do zdaj še ni moralo odločati. Vendar ne želim izključiti, da bi lahko tako kot na primer pri progresivni tarifi tudi različna gospodarska moč utemeljila različno davčnopravno obravnavanje.<sup>29</sup>

### **b) Sorazmernost omejitve**

42. Omejitev mora biti poleg tega primerna za zagotovitev uresničitve cilja in ne sme presegati tega, kar je potrebno za njegovo uresničitev – v tem primeru izravnati učinke na prostor in okolje, ki so lahko povezani z zgraditvijo velikih trgovskih centrov.<sup>30</sup>

<sup>25</sup> V zvezi s tem gradivo, ki ga je predložilo ANGED v zvezi s Katalonijo v postopku C-233/16 z mejno vrednostjo 2500 m<sup>2</sup>, kaže, da „samo“ 52,03 % vseh prihodkov od dajatve prispevajo podjetja iz drugih držav članic in da je njihov delež v vseh „obdavčenih“ površinah „samo“ 46,77 %. Tudi podatki, ki jih je v svoji tožbi predložila Asturija, kažejo samo, da približno 50 % prizadetih oseb oziroma 50 % imetnikov deleža ne prihaja iz Španije.

<sup>26</sup> Sodbe z dne 5. oktobra 2004, CaixaBank France (C-442/02, EU:C:2004:586, točka 17); z dne 24. marca 2011, Komisija/Španija (C-400/08, EU:C:2011:172, točka 73), in z dne 5. februarja 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, točka 42).

<sup>27</sup> Sodbi z dne 1. oktobra 2009, Woningstichting Sint Servatius (C-567/07, EU:C:2009:593, točka 29), in z dne 24. marca 2011, Komisija/Španija (C-400/08, EU:C:2011:172, točka 74).

<sup>28</sup> Sodbi z dne 11. marca 2010, Attanasio Group (C-384/08, EU:C:2010:133, točka 50), in z dne 24. marca 2011, Komisija/Španija (C-400/08, EU:C:2011:172, točka 74).

<sup>29</sup> Glej v zvezi s tem tudi moje sklepne predloge v zadevi Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, točka 59 in naslednje).

<sup>30</sup> Sodbe z dne 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, točka 35); z dne 13. decembra 2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, točka 23); z dne 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, točka 47); z dne 15. maja 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, točka 27); z dne 29. novembra 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, točka 42), in z dne 17. julija 2014, Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, točka 25).

### 1) Primernost dajatve

43. V skladu s sodno prakso Sodišča je nacionalna ureditev primerna, da zagotovi uresničitev zatrjevanega cilja, samo če dejansko zagotavlja, da se ta cilj doseže dosledno in sistematično.<sup>31</sup>

44. Pri tem ima zakonodajalec Unije široko diskrecijsko pravico na področju, na katerem se od njega zahtevajo politične, gospodarske in socialne odločitve ter na katerem mora izvrševati kompleksno presojo. Posledično je ukrep, sprejet na tem področju, nezakonit samo, če je za uresničitev cilja, ki mu sledijo pristojni organi, očitno neprimeren.<sup>32</sup>

45. Poleg tega Sodišče upošteva tudi polje proste presoje, ki ga imajo države članice pri sprejemanju splošnih zakonov.<sup>33</sup> Zlasti se od zakonodajalca, ki sprejema davčne predpise, zahtevajo tudi politične, gospodarske in socialne odločitve. Prav tako<sup>34</sup> mora izvrševati kompleksno presojo. Ker na ravni prava Unije ni uskladitve, ima nacionalni zakonodajalec na področju davčnega prava določeno diskrecijo pri določitvi dajatve na trgovske centre. Zato se šteje, da je zahteva po doslednosti izpolnjena, če IGEC ni očitno neprimerna za uresničitev cilja.

46. Z IGEC so obdavčeni predvsem trgovski centri z velikimi površinami. To očitno temelji na domnevi, da imajo ti več kupcev in več dostav. Verjetno je, da so lahko posledica tega večjega števila kupcev in dostav večje emisije hrupa in emisije v zrak ter s tem večje obremenitve okolja. Zato se zakon, ki trgovine z večjimi emisijami hrupa in emisijami v zrak bolj obremeni z dajatvijo, zdi primeren za spodbujanje manjših podjetij, ki se ukvarjajo s trgovino na drobno in ki – vsako zase – povzročajo manjše emisije.

47. Ker je manjša podjetja tudi lažje umestiti v prostor, je to primerno tudi z vidika ideje o preišljeni in ustrezni razdelitvi omejenega prostora. V tem smislu je zakon tudi primeren za varstvo okolja ter za dosledno in sistematično uresničevanje ciljev prostorskega načrtovanja.<sup>35</sup>

48. V tem smislu ni škodljivo, da IGEC ne razlikuje med zgraditvijo podjetja, ki se ukvarja s trgovino na drobno, v urbanem in podeželskem okolju. Veliki trgovski centri ne glede na svojo lego pritegnejo več dostav in več kupcev kot manjši trgovski centri. Za to, da se več prodajaln istega imetnika ne sešteva, velja enako.

49. Neobstoječe razlikovanje med objekti v urbanem in podeželskem prostoru (in verjetno tudi to, da se ne sešteva) kaže zgolj na to, da bi lahko bila dajatev morda še bolj razčlenjena z vidika varstva okolja, da bi se lahko navedeni cilji še bolj ciljno usmerjeno uresničevali. Vendar to ne povzroči, da je obravnavana dajatev očitno neprimerna za uresničevanje navedenih ciljev.

### 2) Potrebnost dajatve

50. Zato je treba razjasniti, ali je dajatev – ki se navezuje na parkirno površino, če je minimalna prodajna površina vsaj 4000 m<sup>2</sup> – tudi potrebna za uresničevanje teh ciljev.

31 Sodbe z dne 17. novembra 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, točka 42); z dne 12. julija 2012, HIT in HIT LARIX (C-176/11, EU:C:2012:454, točka 22 in navedena sodna praksa), in z dne 11. junija 2015, Berlington Hungary in drugi (C-98/14, EU:C:2015:386, točka 64).

32 Sodbe z dne 10. decembra 2002, British American Tobacco (Investments) in Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, točka 123 in navedena sodna praksa), in z dne 4. maja 2016, Poljska/Parlament in Svet (C-358/14, EU:C:2016:323, točka 79).

33 Sodbe z dne 24. marca 1994, Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, točka 61); z dne 21. septembra 1999, Läärä in drugi (C-124/97, EU:C:1999:435, točki 14 in 15), in z dne 6. novembra 2003, Gambelli in drugi (C-243/01, EU:C:2003:597, točka 63) – vse v zvezi z igrami na srečo, in sodba z dne 5. marca 1996, Brasserie du pêcheur in Factortame (C-46/93 in C-48/93, EU:C:1996:79, točka 48 in naslednje), v zvezi z zakonodajo o živilih.

34 V zvezi s primerljivim merilom za preizkus pri presoji ukrepanja institucij Unije in držav članic glej tudi sodbo z dne 5. marca 1996, Brasserie du pêcheur in Factortame (C-46/93 in C-48/93, EU:C:1996:79, točka 47).

35 Glej – v zvezi s primerljivim zakonom – tudi že sodbo z dne 24. marca 2011, Komisija/Španija (C-400/08, EU:C:2011:172, točka 80).



51. Pri preizkusu potrebnosti v okviru sorazmernosti je treba v skladu s sodno prakso Sodišča upoštevati, da je treba takrat, ko je mogoče izbrati med več primernimi ukrepi, izbrati tistega, ki je najmanj omejujoč, povzročene neprijetnosti pa ne smejo biti čezmerne glede na zelene cilje.<sup>36</sup>

52. V zvezi s tem je treba spomniti tudi na to, da mora sicer država članica, ki se za utemeljitev ovire prostega pretoka sklicuje na nujni razlog v splošnem interesu, dokazati, da je njena ureditev primerna in potrebna za uresničitev zakonitega cilja, ki mu sledi. Že v okviru postopka zaradi neizpolnitve obveznosti pa to dokazno breme ne more biti tako, da bi ta država članica morala pozitivno dokazati, da navedenega cilja v enakih razmerah ne bi bilo mogoče izpolniti z nobenim drugim predstavljenim ukrepom.<sup>37</sup> Ta ideja mora še toliko bolj veljati v postopku predhodnega odločanja.

53. Pri tem pa je za mejne vrednosti značilno, da se je vedno mogoče vprašati, zakaj namesto izbranih 4000 m<sup>2</sup> zakon ni določil na primer 3000 m<sup>2</sup> ali 5000 m<sup>2</sup> minimalne prodajne površine. Vendar se to vprašanje zastavlja pri vsaki mejni vrednosti, nanj pa po mojem mnenju lahko odgovori le demokratično izvoljen zakonodajalec. Drugače kot meni Komisija, zakonodajalec pri tem tudi ni dolžan empirično dokazati, kako je določil to mejno vrednost, in ni pomembno, ali je po mnenju Komisije ta mejna vrednost prepričljiva ali ravno „pravšnja“, razen če je očitno zgrešena. To pa v tem primeru ni razvidno.

54. Višja mejna vrednost (5000 m<sup>2</sup>) bi bila morda milejši ukrep, vendar z vidika države članice ne enako primeren. Očitno ni mogoče izključiti, da večje prodajalne na drobno pomenijo večje izzive za urbanistično načrtovanje in za upoštevanje okoljevarstvenih interesov; prav tako ni mogoče izključiti, da velikost trgovskih centrov in velikost parkirnih površin kažeta na večji promet in s tem tudi na večjo gospodarsko moč (in torej večjo finančno zmogljivost). Prav tako ni mogoče obravnavati kot očitno napačnega dejstva, da imajo večje prodajalne na drobno z velikimi parkirnimi površinami večjo korist od infrastrukture mesta kot manjše prodajalne na drobno (z velikimi parkirnimi površinami). Zato sta prodajna površina trgovskih centrov in pripadajoča parkirna površina pomembna dejavnika pri uresničevanju zakonskih ciljev.

55. Prav tako v tem smislu ni sporno, da se ne seštevata več trgovskih centrov istega imetnika. Če se cilj zakona osredotoča na učinke posameznega trgovskega centra, potem je z vidika zakonodajalca primerno sredstvo tudi to, da se upošteva velikost prav vsakega trgovskega centra na določenem kraju.

56. Drugače kot menita Komisija in ANGED, predpisane zahteve za gradnjo trgovskega centra navsezadnje niso enako primerne, da dajo finančno spodbudo za odprtje manjših trgovskih centrov.

<sup>36</sup> Glej že sodbe z dne 11. julija 1989, Schröder HS Kraftfutter (265/87, EU:C:1989:303, točka 21); z dne 8. julija 2010, Afton Chemical (C-343/09, EU:C:2010:419, točka 45); z dne 22. januarja 2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, točka 50); z dne 15. februarja 2016, N. (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, točka 54); z dne 4. maja 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, točka 48), in z dne 30. junija 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, točka 33).

<sup>37</sup> Glej sodbe z dne 23. oktobra 1997, Komisija/Nizozemska (C-157/94, EU:C:1997:499, točka 58); z dne 10. februarja 2009, Komisija/Italija (C-110/05, EU:C:2009:66, točka 66), in z dne 24. marca 2011, Komisija/Španija (C-400/08, EU:C:2011:172, točka 75).

### 3) Sorazmernost dajatve v ožjem smislu

57. Omejitve temeljne svoboščine morajo poleg tega biti sorazmerne s ciljem, ki mu sledijo, v ožjem smislu.<sup>38</sup> To zahteva, da omejitve in njene posledice ne smejo biti nesorazmerne glede na zastavljene (varstva vredne) cilje.<sup>39</sup> Posledično to zahteva konkretno presojo posledic ob upoštevanju abstraktnega pomena varovane pravne dobrine (v tem primeru varstva okolja in urejanja prostora) in pravne dobrine, v katero se posega<sup>40</sup> (v tem primeru hipotetičnega uresničevanja temeljne svoboščine).

58. V obravnavanem primeru dajatev ni čezmerna glede na zastavljene cilje. Prvič, obremenitev ni tako visoka, da gospodarska dejavnost ne bi bila več mogoča (tako imenovani učinek zadušitve). Predvsem prvih 1999 m<sup>2</sup> parkirnih površin sploh ni obdavljenih, dajatev pa je po podatkih organov mogoče odšteti od davčne osnove španskega davka na dohodek pravnih oseb. Drugič, na voljo so znižanja, če trgovski centri izvajajo okoljevarstvene projekte ali so dostopni z vsaj dvema različnima sredstvoma javnega prevoza. Dalje, varstvo okolja in tudi prostorsko načrtovanje sta pravni dobrini, ki sta za skupno življenje v družbi pomembni, varstvo okolja (ki je izrecno omenjeno v členu 11 PDEU, členu 3(3) PEU in členu 37 Listine) pa je zelo pomembno.<sup>41</sup> Zato bi bila s tem lahko upravičena celo (prikrita) omejitev svobode ustanavljanja.

## B. Obstoj pomoči

59. V zvezi z drugim vprašanjem je treba preizkusiti, ali gre pri ureditvi iz zakona 15/2002 (oziroma TRPATP) za pomoč, ki na podlagi člena 107(1) PDEU ni zakonita.

### 1. Sklicevanje na obstoj pomoči zaradi izogibanja dajatvi

60. Najprej je treba opozoriti na to, da je Sodišče že večkrat odločilo, da se osebe, ki so dolžne plačati davek, ne morejo sklicevati na to, da oprostitev drugih podjetij pomeni državno pomoč, zato da bi se s tem izognile plačilu tega davka.<sup>42</sup>

61. Vsekakor bi bilo drugače, če bi bili dajatev in predvidena oprostitev *sestavni del ukrepa pomoči*. Za to morata biti dajatev in pomoč na podlagi upoštevne nacionalne zakonodaje neločljivo povezani, in sicer tako, da so prihodki iz dajatve nujno namenjeni financiranju pomoči ter neposredno vplivajo na višino pomoči in posledično na presojo združljivosti te pomoči z notranjim trgovom.<sup>43</sup>

38 Sodbi z dne 11. oktobra 2007, ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, točka 82 in navedena sodna praksa), in z dne 21. decembra 2011, Komisija/Poljska (C-271/09, EU:C:2011:855, točka 58).

39 Sodbe z dne 12. julija 2001, Jippes in drugi (C-189/01, EU:C:2001:420, točka 81); z dne 9. novembra 2010, Volker in Markus Schecke ter Eifert (C-92/09 in C-93/09, EU:C:2010:662, točka 76); z dne 22. januarja 2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, točka 50), in z dne 30. junija 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, točka 33).

40 Podobno tudi že sodba z dne 9. novembra 2010, Volker in Markus Schecke ter Eifert (C-92/09 in C-93/09, EU:C:2010:662, točka 76 in naslednje).

41 Sodba z dne 22. decembra 2008, British Aggregates/Komisija (C-487/06 P, EU:C:2008:757, točka 91).

42 Sodbe z dne 20. septembra 2001, Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, točka 80); z dne 27. oktobra 2005, Distribution Casino France in drugi (od C-266/04 do C-270/04, C-276/04 in od C-321/04 do C-325/04, EU:C:2005:657, točka 42 in naslednje); z dne 15. junija 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 in C-41/05, EU:C:2006:403, točka 43 in naslednje), in z dne 6. oktobra 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, točka 21).

43 Sodbe z dne 25. junija 1970, Francija/Komisija (47/69, EU:C:1970:60, točka 16/17 in naslednje); z dne 13. januarja 2005, Streekgewest (C-174/02, EU:C:2005:10, točka 26), in z dne 27. oktobra 2005, Distribution Casino France in drugi (od C-266/04 do C-270/04, C-276/04 in od C-321/04 do C-325/04, EU:C:2005:657, točka 40).

62. V zvezi s tem je mogoče ugotoviti, da prihodki iz te dajatve niso namenjeni konkretnim pomočem v korist trgovskih podjetij. Bolj so namenjeni „oblikovanju in izvajanju programov za razvoj sektorskih smernic za trgovinsko opremo“ ter „uvedbi izboljšav za okolje in infrastrukturna omrežja“ (člen 20 TRPATP). Zato je izključeno, da bi lahko prejeti prihodki koristili kakemu podjetju posebej ali konkretnemu sektorju dejavnosti, saj se je z njimi uresničeval cilj v splošnem interesu in so koristili družbi kot celoti.

63. Torej je treba ugotoviti, da se podjetja, ki morajo to dajatev plačati, pred nacionalnimi sodišči ne morejo sklicevati na nezakonitost priznane „oprostitve dajatve“, zato da bi se izognila plačilu te dajatve oziroma dosegla njeno vračilo. Če pa se na to ne morejo sklicevati, potem so vsa ostala razmišljanja v zvezi z morebitnim obstojem pomoči odveč. Nadzor nad dopustnostjo pomoči v obliki izključitve manjših prodajaln na drobno je namreč v pristojnosti Komisije, ki to ugotavlja v popolnoma običajnem postopku na področju državnih pomoči v skladu s členom 108 PDEU.

64. Ker predložitveno sodišče vsekakor ne presoja odločb o odmeri dajatve, temveč zakon, ki je podlaga za to dajatev, in sicer na način, ki bi lahko bil pomemben tudi za druge osebe kot ANGED, bi morale biti nadaljnje ugotovitve v zvezi s členom 107 PDEU vsaj koristne za predložitveno sodišče.

## **2. Dejanski stan, ki pomeni pomoč**

65. Na podlagi te domneve je treba preizkusiti, ali je mogoče (1) izključitev lastnikov manjših prodajaln na drobno ali (2) oprostitev dajatve za nekatere večje prodajalne na drobno obravnavati kot pomoč v smislu člena 107(1) PDEU.

66. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča se za opredelitev kot „državne pomoči“ v smislu člena 107(1) PDEU zahteva, prvič, da gre za državni ukrep ali ukrep iz državnih sredstev. Drugič, pomoč mora biti taka, da lahko prizadene trgovino med državami članicami. Tretjič, mora dati selektivno prednost prejemniku. Četrto, mora izkrivljati konkurenco ali bi jo lahko izkrivljala.<sup>44</sup>

### **a) Pojem prednosti**

67. Glede vprašanja, ali predpisi, ki se obravnavajo v postopku v glavni stvari, upravičencu dajejo prednost, je treba opozoriti, da se v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča za državne pomoči štejejo ukrepi v kateri koli obliki, ki lahko neposredno ali posredno dajejo prednost podjetjem ali ki jih je treba razumeti kot ekonomsko korist, ki je upravičeno podjetje v običajnih tržnih razmerah ne bi prejelo.<sup>45</sup>

68. Tudi davčna ugodnost, ki sicer ne zajema prenosa državnih sredstev, vendar upravičence postavlja v ugodnejši finančni položaj kot druge davčne zavezance, lahko spada pod člen 107(1) PDEU.<sup>46</sup>

<sup>44</sup> Sodbe z dne 21. decembra 2016, Komisija/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, točka 40); z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 53), in z dne 27. junija 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, točka 38).

<sup>45</sup> Sodba z dne 9. oktobra 2014, Ministerio de Defensa in Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, točka 21), in z dne 27. junija 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, točka 65).

<sup>46</sup> Glej med drugim sodbe z dne 15. marca 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, točka 14); z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 72), in z dne 9. oktobra 2014, Ministerio de Defensa in Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, točka 23).

69. Tako se za pomoč štejejo zlasti ukrepi, ki v različnih oblikah zmanjšujejo stroške, ki jih mora podjetje *običajno* nositi, in ki torej sicer niso subvencije v pravem pomenu besede, vendar so enake narave in imajo enake učinke.<sup>47</sup>

70. V zvezi z neobdavčitvijo manjših trgovskih centrov je treba ugotoviti, da naj bi v skladu z zakonom 15/2002 (oziroma TRPATP) dajatev plačevali samo trgovski centri s prodajno površino, večjo od 4000 m<sup>2</sup>. To temelji na okoliščini, da se od te velikosti naprej (zelo posplošeno) domneva določena gospodarska moč (glej člen 19(2) TRPATP). V običajnih tržnih razmerah in tudi po volji španskega regionalnega zakonodajalca manjši trgovski centri s svojimi parkirnimi površinami pod mejno vrednostjo, ki izhaja iz člena 21 TRPATP, ne plačujejo dajatve. Zato se tem niti ne znižajo nobeni stroški, ki bi jih morali manjši trgovski centri *običajno* nositi. V tem smislu ponovno ne gre za gospodarsko prednost, do katere manjši trgovski centri v običajnih tržnih razmerah ne bi bili upravičeni.

71. Izključitve manjših trgovskih centrov zato ni mogoče šteti za pomoč. Oprostitev dajatve za nekatere večje trgovske centre (v skladu s členom 22 TRPATP se to nanaša na, med drugim, prodajalce strojev, gradbenega materiala ali industrijskega materiala, če njihova prodajna površina ne presega 10.000 m<sup>2</sup>) pa je vsekakor mogoče razumeti kot tako prednost. Ta bi potem morala biti še selektivna.

### **b) Selektivnost prednosti**

72. V zvezi s tem je treba preizkusiti, ali je mogoče (1) oprostitev dajatve za nekatere večje prodajalne na drobno obravnavati kot „dajanje prednosti posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ v smislu člena 107(1) PDEU, torej ali gre za „selektivno prednost“ v smislu sodne prakse Sodišča.

73. Če bi Sodišče tudi v izključitvi manjših trgovskih centrov (zlasti tistih z velikim parkiriščem) videlo prednost, ki je ti ne bi bili deležni v običajnih tržnih razmerah, je treba podredno preizkusiti, ali (2) izključitev imetnikov manjših prodajal na drobno pomeni tako „selektivno prednost“.

#### **1) Selektivnost v davčnem pravu**

74. Preizkus te selektivnosti pri davčnopравниh predpisih držav članic povzroča znatne težave.<sup>48</sup>

75. V sodni praksi Sodišča se kot izhodišče stalno ponavlja, da davčna ureditev ni selektivna, če velja za vse gospodarske subjekte brez razlikovanja.<sup>49</sup> Vendar pa samo zaradi okoliščine, da davčna ureditev daje prednost samo tistim podjetjem, ki izpolnjujejo v njej določene pogoje, v skladu s sodno prakso še ni mogoče ugotoviti selektivnosti ureditve.<sup>50</sup>

47 Sodbe z dne 15. marca 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, točka 13); z dne 19. marca 2013, Bouygues in Bouygues Télécom/Komisija (C-399/10 P in C-401/10 P, EU:C:2013:175, točka 101); z dne 14. januarja 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, točka 33), in z dne 27. junija 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, točka 66).

48 Glej trenutno obravnavano predložitveno odločbo BFH (sklep z dne 30. maja 2017 – II R 62/14, BFHE 257, 381) v zvezi s tako imenovano določbo o skupinah podjetij iz člena 6a GrEStG v predpisih o davku na promet z nepremičninami – pod opravilno številko C-374/17).

49 Glej sodbe z dne 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, točka 35); z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 73); z dne 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, točka 39); z dne 9. oktobra 2014, Ministerio de Defensa in Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, točka 23), in z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 53 in naslednje).

50 Glej v tem smislu zlasti sodbi z dne 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, točka 42), in z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 59).

76. Sodišče je zato pri davčnopравниh prednostih določilo posebne pogoje za ugotovitev njihove selektivnosti. V skladu s tem je nazadnje odločilno, ali so pogoji za davčnopravno prednost v skladu z merili nacionalnega davčnega sistema izbrani brez diskriminacije.<sup>51</sup> Zato je treba najprej ugotoviti, kakšna je veljavna splošna ali „običajna“ davčna ureditev v zadevni državi članici. Na podlagi te splošne ali „običajne“ davčne ureditve je treba nato presoditi, ali je prednost, podeljena s spornim davčnim ukrepom, selektivna.

77. Do tega lahko pride, če ta ukrep odstopa od skupnega sistema v tem smislu, da uvaja razlikovanje med gospodarskimi subjekti, ki pa so glede na cilj, ki se mu sledi z davčno ureditvijo te države članice, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju.<sup>52</sup> Celó če so ti pogoji izpolnjeni, je mogoče ugodnost še vedno utemeljiti z naravo ali splošnim ciljem sistema, v katerega spada, predvsem če davčna ureditev izhaja neposredno iz temeljnih ali vodilnih načel nacionalnega davčnega sistema.<sup>53</sup>

78. Tak poseben preizkus je pri davčnih ureditvah potreben za ugotovitev njihove selektivnosti, ker so davčnopravne prednosti – drugače kot pri subvencijah v ožjem smislu v obliki denarja – dane v okviru davčnega sistema, ki so mu podjetja na splošno stalno in samodejno podvržena. Davčni sistemi poleg tega na različne načine vsebujejo razlikovanja, katerih namen je praviloma samo natančno izvajanje cilja davka. Taka razlikovanja, ki „uvajajo ugodnost“ in ki niso subvencije v ožjem smislu, pa je mogoče v skladu s sodno prakso opredeliti kot pomoč samo, če jih je po naravi in učinku mogoče izenačiti z njo.<sup>54</sup>

79. Samo če torej država članica uporabi svoj obstoječi davčni sistem, zato da razdeli denar v namene, ki nimajo nič skupnega z davčnim sistemom, obstaja tudi razlog za izenačitev davčnopравниh prednosti s subvencijami v ožjem smislu.<sup>55</sup>

80. Sodišče v tem smislu izvede preizkus koherentnosti, pri čemer nekoherentnost naposled kaže na zlorabo. Tokrat pa se ne sprašuje, ali davčni zavezanec izbira strukture, ki pomenijo zlorabo, zato da se izogne davku. Bolj se sprašuje, ali država članica, objektivno gledano, „zlorablja“ svoje davčno pravo, zato da subvencionira posamezna podjetja ob neupoštevanju predpisov o državnih pomočeh.

81. Iz tega spoznanja sledi, da je v okviru davčnega sistema države članice najprej potrebno različno obravnavanje, ki ga ni mogoče utemeljiti, da se lahko ugotovi selektivnost davčnopravne prednosti v smislu člena 107(1) PDEU. V tem smislu je odločilno, ali to razlikovanje izhaja iz narave ali iz notranje strukture ureditve, pod katero spada.<sup>56</sup>

51 Glej v tem smislu tudi sodbi z dne 14. januarja 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, točka 53), in z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 54); izrecno tudi zunaj davčnega prava sodba z dne 21. decembra 2016, Komisija/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, točki 53 in 55).

52 Glej sodbe z dne 17. novembra 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709); z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točka 49); z dne 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, točka 42); z dne 18. julija 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, točka 19); z dne 9. oktobra 2014, Ministerio de Defensa in Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, točka 35); z dne 21. decembra 2016, Komisija/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, točki 49 in 58); z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 54), in z dne 21. decembra 2016, Komisija/Aer Lingus in Ryanair Designated Activity (C-164/15 P in C-165/15 P, EU:C:2016:990, točka 51).

53 Glej sodbi z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točki 65 in 69), in z dne 18. julija 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, točka 22); glej v tem smislu med drugim tudi sodbe Italija/Komisija (173/73, EU:C:1974:71, točka 33); z dne 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, točka 42); z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 145), in z dne 9. oktobra 2014, Ministerio de Defensa und Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, točki 42 in 43).

54 Glej med drugim sodbe z dne 23. februarja 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Hohe Behörde (30/59, EU:C:1961:2, str. 43); z dne 15. junija 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 in C-41/05, EU:C:2006:403, točka 29); z dne 19. marca 2013, Bouygues in Bouygues Télécom/Komisija (C-399/10 P in C-401/10 P, EU:C:2013:175, točka 101), in z dne 9. oktobra 2014, Ministerio de Defensa in Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, točka 22).

55 Glej v tem smislu tudi sodbo z dne 18. julija 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, točke od 22 do 27).

56 Sodba z dne 9. oktobra 2014, Ministerio de Defensa in Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, točka 42), in z dne 27. junija 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, točka 71).

82. Poleg tega bi morale v skladu z besedilom člena 107(1) PDEU pri tem neutemeljenem različnem obravnavanju iti bodisi za razlikovanje v korist nekega podjetja ali v korist proizvodnje nekega blaga. Zato je Sodišče predvsem v sodbi Gibraltar ugotovilo, da morajo biti v davčni ureditvi opredeljena podjetja, ki so upravičena do ugodnosti, na podlagi lastnosti, ki so značilne zanje.<sup>57</sup>

83. Ta ugotovitev je bila v sodbi World Duty Free Group<sup>58</sup> na prvi pogled sicer nekoliko relativizirana.<sup>59</sup> V navedeni zadevi je bila davčnoppravna ureditev, ki je predvidevala davčnoppravne prednosti (kratka amortizacijska doba) za vse davčne zavezance, ki so kupili tuja podjetja z dobrim imenom, opredeljena kot selektivna zato, ker so lahko drugi davčni zavezanci, ki so kupili domača podjetja, dobro ime amortizirali le v daljšem obdobju. Ker davčni zavezanci niso neko podjetje ali proizvodnja nekega blaga, člena 107(1) PDEU ni bilo mogoče uporabiti.<sup>60</sup> Vsekakor se je ta odločba nanašala na poseben primer „spodbujanja izvoza“ domačega podjetja za naložbe v tujini na škodo tujih podjetij, ki je v nasprotju s pravno idejo, ki je v ozadju člena 111 PDEU. Zato lahko posebne izvozne subvencije izpolnijo merilo selektivnosti, čeprav veljajo za vse davčne zavezance.

## 2) Selektivnost posameznega različnega obravnavanja

84. Predložitveno sodišče meni, da je selektivna prednost na podlagi obravnavane ureditve mogoča z več vidikov, in sicer zaradi različnega obravnavanja trgovskih centrov glede na njihovo velikost in zaradi oprostitve nekaterih trgovskih centrov.

85. S tem je predložitveno sodišče za podlago izbralo različne „običajne“ davčne ureditve. Če se namreč domneva selektivnost izključitve manjših trgovskih centrov, se izhaja iz referenčnega sistema, v skladu s katerim bi morali biti zajeti vsi trgovski centri. Kar zadeva oproščene večje trgovske centre, pa bi bili referenčni sistem vsi večji trgovski centri.

86. Glede na to, katero različno obravnavanje se preizkuša, je torej prizadet drug referenčni sistem. Iz tega je razvidno, kot je ugotovilo tudi Sodišče že v sodbi Gibraltar<sup>61</sup>, da določitev „običajne“ obdavčitve ne more biti odločilna. Odločilen je, kot je tudi Sodišče ponovno poudarilo v odločbi World Duty Free<sup>62</sup>, samo preizkus posameznega različnega obravnavanja glede na cilj, ki se uresničuje z zakonom.

87. Zato je treba v skladu s sodno prakso Sodišča razjasniti, ali pravila iz zakona 15/2002 (oziroma TRPATP) povzročijo različno obravnavanje, ki nima vzroka v samem konkretnem davčnem zakonu, temveč sledi ciljem, ki niso cilji davčnega zakona, in torej z njim ni povezano.<sup>63</sup>

<sup>57</sup> Glej sodbo z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 104).

<sup>58</sup> Sodba z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točki 73 in 74 ter točka 86 in naslednje).

<sup>59</sup> Pri tem se zdi, da točki 59 in 86 navedene sodbe nista popolnoma skladni.

<sup>60</sup> Menim, da to sledi najpozneje iz navedb v sodbi z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točki 85 in 86).

<sup>61</sup> Glej sodbo z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točke 90, 91 in 131).

<sup>62</sup> Sodba z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točke 54, 67 in 74).

<sup>63</sup> Tako izrecno sodba z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točka 70).

*i) Preučitev cilja zakona*

88. Najprej je treba поблиžje preučiti cilj zakona. Kot je bilo navedeno zgoraj v točki 40, je cilj zakona varstvo okolja, prostorsko načrtovanje in naložitev stroškov podjetjem, za katera se lahko domneva posebna gospodarska moč zaradi uporabe večjih prodajnih površin (v primeru posplošene obravnave). Sem spada določena „redistribucijska funkcija“, če so gospodarsko močnejši subjekti finančno bolj obremenjeni kot gospodarsko šibkejši subjekti.

*ii) Oprostitev dajatve za nekatere trgovske centre z velikimi površinami*

89. V zvezi z oprostitvijo dajatve, omenjene v členu 22 TRPATP, je treba upoštevati, da prodajalci vozil, gradbenega materiala, strojev in industrijskega materiala ter trgovski centri, ki prodajajo vrtnarsko opremo, zaradi svojega asortimenta praviloma potrebujejo večje prodajne in skladiščne površine. V tem smislu v primerjavi z velikimi trgovskimi centri z asortimentom, ki ga sestavljajo majhni proizvodi, posplošena domneva večje gospodarske moči pri večjih prodajnih površinah ni popolnoma ustrezna.

90. Upoštevati je treba še dejstvo, da so taki trgovski centri v nekem obsegu odvisni od večjih površin, tako da jih dajatev še posebej prizadene. Ker je treba načelo sorazmernosti še posebej upoštevati v davčnem pravu, je to, da je nacionalni zakonodajalec upošteval to posebno obremenitev, popolnoma razumljivo<sup>64</sup> in ni očitno nepovezano s ciljem obremeniti posebno gospodarsko moč.

91. Tudi z vidika cilja varstva okolja je treba upoštevati (drugače kot meni ANGED), da navedeni zavezanci za dajatev zaradi svojega asortimenta blaga ne pritegnejo enako veliko število kupcev na kvadratni meter kot drugi trgovski centri. Trgovino z gradbenim materialom kupci običajno redkeje obiščejo kot trgovino z živili, ki ima enako površino. Pri tem ta manjša pogostost obiskov kupcev vpliva tudi na manjše število dostav. Trgovski centri, navedeni v členu 22 TRPATP, običajno prodajajo drugim podjetjem, ki kupujejo večje količine, vendar za to redkeje obiščejo prodajne površine.

92. Razumljivo je tudi, da se ta oprostitev omeji na površino 10.000 m<sup>2</sup>. To preprečuje spodbujanje h gradnji posebej velikih trgovskih centrov, ki prodajajo navedeno blago. Ker mora nacionalni zakonodajalec v zvezi s tem sprejeti odločitev na podlagi predvidevanja, jo je mogoče preizkusiti samo glede na njeno očitno napačnost (glede merila preizkusa glej že točko 45 zgoraj). Vendar take očitne napake tu ni mogoče opaziti.

93. Z vidika cilja načrtovanja prostora na prvi pogled sicer ni jasno, zakaj naj bi bile trgovine z gradbenimi materiali do določene velikosti oproščene. To pa ni problematično, saj zadošča, da je mogoče različno obravnavanje utemeljiti z enim od ciljev zakona. V obravnavanem primeru to velja v zvezi z obremenitvijo glede na gospodarsko moč in glede upoštevanja negativnih vplivov na okolje.

*iii) Podredno: izključitev manjših podjetij, ki se ukvarjajo s trgovino na drobno*

94. Poleg tega predložitveno sodišče posledično graja tudi popolno izključitev trgovskih centrov s prodajno površino, manjšo od 4000 m<sup>2</sup>. V skladu s sodno prakso pa gre za selektivno prednost samo, če ta ukrep odstopa od skupnega sistema v tem smislu, da uvaja razlikovanje med gospodarskimi subjekti, ki so glede na cilj, ki se mu sledi z davčno ureditvijo te države članice, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju.<sup>65</sup>

<sup>64</sup> Glej tudi sodbo z dne 4. junija 2015, Komisija/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, točka 65).

<sup>65</sup> Glej sodbe z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točka 49); z dne 18. julija 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, točka 19); z dne 9. oktobra 2014, Ministerio de Defensa in Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, točka 35), in z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 54).

– *Primerljiv dejanski in pravni položaj?*

95. Zlasti v sodbi *World Duty Free Group* je Sodišče poudarilo, da morajo biti upravičenci glede na cilj, ki se uresničuje z zadevno ureditvijo, v primerljivem položaju in so tako deležni drugačnega obravnavanja, ki ga je v bistvu mogoče opredeliti kot diskriminacijo.<sup>66</sup>

96. Zato izključitev lastnikov majhnih prodajaln na drobno (posameznih ali kot del trgovskega kompleksa) iz področja uporabe dajatve zanje ni nikakršna selektivna prednost v smislu pojma pomoči, opredeljenega v členu 107(1) PDEU. To razlikovanje namreč izhaja iz cilja zakona. Cilj zakona je zmanjšanje škodljivih posledic za okolje in prostorsko načrtovanje, ki jih imajo *večji* trgovski centri, s tem, da se ustvari spodbuda za upravljanje manjših trgovskih centrov, ki niso obdavčeni z obravnavano dajatvijo. Zato ne samo, da je to, da se ne sešteva več trgovskih centrov istega imetnika, razumljivo, ampak je tudi dosledno in v skladu s ciljem zakona.

97. Večji in manjši trgovski centri se med seboj razlikujejo ravno zaradi prodajne površine in gospodarske moči, ki iz tega izhaja, ter po številu kupcev in dostav na kvadratni meter. Z vidika države – ki tu ni očitno napačen – niso v pravno in dejansko primerljivem položaju.

– *Podredno: utemeljenost razlikovanja*

98. Če bi Sodišče v nasprotju z zgoraj navedenim ugotovilo, da je položaj majhnih in večjih trgovskih centrov dejansko in pravno primerljiv, je treba preizkusiti, ali je razlikovanje, ki iz tega izhaja, mogoče utemeljiti.

99. Menim, da je v zvezi z velikostjo prodajne površine temu mogoče pritrditi. Velikost prodajne površine kaže na (vsekakor ne očitno napačno) določeno količino artiklov in kupcev ter s tem na določeno število kupcev in dostav ter iz tega izhajajoče emisije hrupa in emisije v zrak ter ostale vplive, ki povzročajo posebne obremenitve za občino. Tudi velikost prodajnega objekta se najbrž lahko obravnava kot (približen) kazalnik za večji promet in s tem za večjo gospodarsko moč in torej večjo ekonomsko zmogljivost. Enako velja za navezavo na velikost parkirišča (če ta znaša več kot 50 % prodajne površine) in za domnevo, na kateri temelji IGEC, da imajo trgovski centri s prodajno površino, manjšo od 4000 m<sup>2</sup>, redko parkirno površino, ki bi bila večja od 1999 m<sup>2</sup>.

100. Tudi z vidika upravnega postopka ni mogoče oporekati temu, da se število trgovskih centrov, ki jih davek zajema in ki jih je nato treba nadzirati, zmanjša z določitvijo mejne vrednosti. To je – tako kot tudi dejstvo, da se površine različnih trgovskih centrov ne seštevajo – tudi v korist upravne poenostavitve. Celo v pravu Unije na področju davka na dodano vrednost niso obdavčena tako imenovana majhna podjetja (to so podjetja, katerih promet ne preseže določenega „davka oproščenega zneska“), ne da bi se to do zdaj štelo za kršitev zakonodaje o pomočeh. Za uresničevane cilje zakona je poleg tega povsem razumljiv poudarek na prodajni površini (ali parkirni površini, če ta obsega več kot 50 % prodajne površine) namesto na prometu ali dobičku, saj je prvo mogoče zlahka ugotoviti (enostavna in učinkovita uprava) in je manj dovzetno za izogibanje kot na primer dobiček.

**c) Sklep**

101. Če sklenem, izključitev manjših trgovskih centrov ne pomeni selektivne prednosti za ta podjetja. V tem smislu ni podana prednost oziroma neutemeljeno različno obravnavanje. Njihova izključitev je objektivno pokrita z namenom zakona 15/2002 (oziroma TRPATP).

<sup>66</sup> Sodba z dne 21. decembra 2016, Komisija/*World Duty Free Group* in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 54); pred tem že sodbe z dne 28. julija 2011, *Mediaset/Komisija* (C-403/10 P, neobjavljena, EU:C:2011:533, točka 36); z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/*Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo* (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točki 75 in 101); z dne 14. januarja 2015, *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, točka 55), in z dne 4. junija 2015, Komisija/*MOL* (C-15/14 P, EU:C:2015:362, točka 59).



102. Prav tako je mogoče glede na uresničevane zakonske cilje objektivno pojasniti oprostitev dajatve za nekatera podjetja z večjimi površinami.

## VI. Predlog

103. V skladu z zgoraj navedenim Sodišču predlagam, naj na vprašanji za predhodno odločanje, ki jih je postavilo Tribunal Supremo (vrhovno sodišče, Španija), odgovori tako:

1. Člena 49 in 54 PDEU ne nasprotujeta obdavčitvi trgovcev na drobno glede na prodajno površino, kakršna je ta v obravnavanem primeru.
2. Člena 107(1) PDEU ni mogoče razlagati tako, da izključitev trgovskih centrov s prodajno površino, manjšo od 4000 m<sup>2</sup>, iz obdavčitve ter oprostitev dajatve za velike posamezne trgovske centre, ki se ukvarjajo izključno z dejavnostmi prodaje opreme za vrtnarstvo, vozil, gradbenega materiala, strojev in industrijskega materiala, če njihova javna razstavna in prodajna površina ne presega 10.000 m<sup>2</sup>, pomenita pomoč.