



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 9. novembra 2017¹

Združeni zadevi C-236/16 in C-237/16

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

(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. V obravnavani zadevi se mora Sodišče še enkrat ukvarjati z vprašanjem, v kakšnem obsegu je mogoče v davčnopravnem razlikovanju videti posredno kršitev temeljnih svoboščin in/ali nedopustno pomoč. Ta postopek je treba obravnavati v povezavi s še dvema postopkoma, ki tečeta pred Sodiščem,² 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 za okoljsko škodo, povzročeno z velikimi prodajnimi površinami (v nadaljevanju: IDMGAV), ki se pobira v Aragoniji.

3. Komisija in ANGED v tem vidita omejitev svobode ustanavljanja in nedopustno državno pomoč zlasti majhnim trgovskim centrom, saj niso zavezani za plačilo navedene dajatve. V bistvu gre za vprašanje, v kakšnem obsegu so razlikovanja v okviru davčnega prava pomembna z vidika prava državnih pomoči.

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.

¹ Jezik izvirnika: nemščina.

² To sta združeni zadevi C-234/16 in C-235/16 ter zadeva C-233/16.

B. Špansko pravo

5. Dajatev za okoljsko škodo, povzročeno z velikimi prodajnimi površinami (Impuesto sobre el Daño Medioambiental causado por las Grandes Áreas de Venta), ki je sporna v postopku v glavni stvari, je bila uvedena 1. januarja 2006 z naslovom II Ley de las Cortes de Aragón 13/2005, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas en materia de tributos cedidos y tributos propios de la Comunidad Autónoma de Aragón (zakon aragonskega parlamenta 13/2005 z dne 30. decembra 2005 o davčnih in upravnih ukrepih na področju prenesenih in lastnih davkov avtonomne pokrajine Aragonija).

6. IDMGAV je zdaj urejena v poglavju III iz priloge II (v nadaljevanju: TRIMCA) k Ley (de las Cortes de Aragón) 10/2015, de 28 de diciembre, de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón (zakon 10/2015 z dne 28. decembra 2015 z ukrepi za ohranitev javnih storitev v avtonomni pokrajini Aragoniji).

7. V skladu s preambulo k zakonu 13/2005 je obdavčljivi dogodek za to dajatev opredeljen glede na okoljsko škodo, ki jo povzroča poslovanje teh centrov, ki zaradi velikih javnih prodajnih površin posebej privlačijo potrošnike, posledica česar pa je izredno povečan promet osebnih vozil. Z dajatvijo se obdavči nosilec dejavnosti, ki povzroča okoljsko škodo, torej ne lastnik objekta, temveč upravljavec.

8. V tem smislu je površina – kot bruto tlorisna površina – najprimernejši parameter za objektivno ugotavljanje koristi, ki je posledica tega, da se ne nosi povzročenih okoljskih in prostorskih stroškov. Prodajna površina naj bi pomenila, da obstaja več možnosti ponuditi proizvode in s tem večji naval potrošnikov; zaradi površin, namenjenih drugi rabi (na primer skladiščenju), naj bi bilo več možnosti, da se trgovine ponovno napolnijo z blagom, parkirne površine pa naj bi lahko pritegnile promet motornih vozil.

9. V skladu s členom 15 TRIMCA naj bi bila z IDMGAV „obdavčena konkretna gospodarska moč, ki se kaže v dejavnosti in prometu v trgovskih centrih, ki zaradi svojega učinka pritegnitve potrošnikov povzročajo precejšen promet motornih vozil ter posledično negativno vplivajo na naravno okolje in prostor v avtonomni pokrajini Aragonija“.

10. IDMGAV je tako nadomestilo, ki nima davčnega cilja, prihodki iz te dajatve pa se ne stekajo v splošni proračun (člen 3 TRIMCA). Prihodki, dejansko ustvarjeni s pobiranjem IDMGAV, se po odbitju stroškov upravljanja in sodelovanja v skladu s členom 5 TRIMCA namenijo financiranju preventivnih ukrepov ali ukrepov za sanacijo okoljske škode.

11. V skladu s členom 16(2) TRIMCA trgovski center razpolaga z veliko prodajno površino, če je njegova maloprodajna površina večja od 500 m².

12. V skladu s členom 20 TRIMCA so oproščeni trgovski centri, katerih glavna dejavnost je namenjena izključni prodaji teh proizvodov: (a) strojev, vozil, orodij in industrijskih materialov; (b) gradbenega materiala, sanitarne opreme, vrat in oken za prodajo izključno poslovnim subjektom; (c) rastlinjakov za vrtno rastline in poljščine; (d) pohištva v posameznih, tradicionalnih in specializiranih prodajalnah; (e) avtomobilov v razstavnih salonih pooblaščenih prodajalcev in avtoservisih, in (f) goriv za motorna vozila.

13. Davčno osnovo sestavlja skupna površina trgovskega centra, ki ima veliko prodajno površino, in je vsota teh površin: (a) prodajna površina; (b) površina, namenjena drugi rabi (z zgornjo mejo 25 % javne prodajne površine); (c) površina, namenjena parkirnim mestom (z zgornjo mejo 25 % javne prodajne površine).

14. V skladu s členom 22 TRIMCA znesek dajatve narašča progresivno od 10,20 EUR za površine od 2000 do 3000 m² do 14,70 EUR za površine od 5000 do 10.000 m², potem pa pade na 13,50 EUR za površine nad 10.000 m². Pri tem prvih 2000 m² ni obdavčenih.

15. Glede na kraj, kjer je zgrajen velik trgovski center, se uporabi še določen koeficient. V skladu s členoma 45 in 46 TRIMCA se bruto znesek dajatve pod določenimi pogoji lahko zniža do največ 30 % tega zneska, in sicer zaradi izvedenih naložb v ukrepe za preprečevanje oziroma odpravo negativnih učinkov onesnaženja naravnega okolja in prostora v avtonomni pokrajini Aragoniji.

III. Postopek v glavni stvari

16. ANGED (nacionalno združenje velikih distribucijskih podjetij) je 18. marca 2007 pri upravnem oddelku Tribunal Superior de Justicia de Aragón (vrhovno sodišče avtonomne pokrajine Aragonije) vložilo tožbo v upravnem sporu zoper IDMGAV, in sicer zoper Decreto Legislativo (zakonsko uredbo) 1/2007 z dne 18. septembra 2007 o potrditvi prečiščenega besedila zakonodaje o okoljskih dajatvah v avtonomni pokrajini Aragoniji.

17. Drugi senat upravnega oddelka Tribunal Superior de Justicia de Aragón (vrhovno sodišče avtonomne pokrajine Aragonije) je 24. januarja 2014 izdal sodbo, s katero je zavrnil tožbo v upravnem sporu, ki jo je vložilo ANGED.

18. ANGED je 14. aprila 2014 zoper navedeno sodbo vložilo kasacijsko pritožbo, v kateri je navedlo, da sodba, med drugim, krši pravo Unije, saj zakon 13/2005 (zakonska uredba 1/2007) krši svobodo ustanavljanja, priznано s členom 49 PDEU.

19. 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. 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. Očitno naj bi bila s tem nekatera podjetja deležna selektivne prednosti, ker naj bi pomenile 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. 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 naj bi se obdavčila okoljska škoda, ki nastaja z uporabo inštalacij in opreme, namenjenih dejavnosti in prometu v trgovskih centrih z veliko prodajno površino in parkiriščem za svoje stranke, če je javna prodajna površina večja od 500 m², vendar ki se naloži ne glede na dejansko umeščenost teh trgovskih centrov zunaj strnjenege urbanega območja ali na njem in večinoma prizadene podjetja drugih držav članic, pri čemer je treba upoštevati: (i) da dejansko ne obdavčuje trgovcev, ki so lastniki več trgovskih centrov, ne glede na njihovo skupno javno prodajno površino, če noben od teh centrov nima javne prodajne površine, večje od 500 m², ali, če nekateri od teh presegajo ta prag, njihova davčna osnova ne presega 2000 m², medtem ko se dejansko naloži trgovcem z enim samim trgovskim centrom, katerega javna prodajna površina presega ta pragova, in (ii) ki se poleg tega ne naloži trgovskim centrom, ki prodajajo izključno stroje, vozila, orodja in industrijski material; gradbeni material, sanitarno opremo, vrata in okna za prodajo izključno poslovnim

subjektom; pohištvo v individualnih, tradicionalnih in specializiranih trgovinah; avtomobile v razstavnih salonih pooblaščenih prodajalcev in avtoservisih; rastlinjake za vrtno rastline in poljščine ter goriva za motorna vozila, ne glede na velikost njihove javne prodajne površine?

2. Ali je treba člen 107(1) PDEU razlagati tako, da v skladu z navedeno določbo neobstoj dejanske obdavčitve z IDMGAV za trgovske centre, ki imajo javno prodajno površino, ki je manjša od 500 m² oziroma ki je večja od te mejne vrednosti, vendar njihova davčna osnova ne presega 2000 m², in za trgovske centre, ki prodajajo izključno stroje, vozila, orodja in industrijski material; gradbeni material, sanitarno opremo, vrata in okna za prodajo izključno poslovnim subjektom; pohištvo v individualnih, tradicionalnih in specializiranih trgovinah; avtomobile v razstavnih salonih pooblaščenih prodajalcev in avtoservisih; rastlinjake za vrtno rastline in poljščine ter goriva za motorna vozila, pomenijo prepovedane državne pomoči?

22. V zvezi s tema vprašanjema so v postopku pred Sodiščem AGNED, Aragonija 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 IDMGAV. Zato je treba odločiti, ali (1) gre za omejitev svobode ustanavljanja, ki (2) ni utemeljena.

24. V ozadju je delovanje IDMGAV. Obdavčljivi dogodek se navezuje na obstoj posameznega velikega trgovskega centra. To so tisti centri, ki imajo nominalno prodajno površino vsaj 500 m². Vendar se tej površini prištejejo še parkirne in druge površine, vendar vsaka le do največ 25 % prodajne površine. Od te skupne površine prvih 2000 m² ni obdavčenih („oproščena površina“).³

25. Dajatev znaša od 10,20 EUR na m² do 14,70 EUR na m². Pri tem ima dajatev do skupne površine 10.000 m² določen progresivni učinek. Posledično nosijo večji trgovski centri v absolutnem smislu večjo davčno obremenitev kot površinsko manjši trgovski centri, pri čemer je vsem trgovskim centrom priznana „oproščena površina“ 2000 m².

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 samozaposlena oseba na ozemlju druge države članice.⁴ Omejitve svobode ustanavljanja so v skladu z ustaljeno sodno prakso vsi ukrepi, ki prepovedujejo, otežujejo ali zmanjšujejo privlačnost uresničevanja te svoboščine.⁵

3 Menim, da iz tega izhaja „oproščena prodajna površina“ 1333 m², saj se parkirne površine in ostale površine lahko vsakokrat prištejejo največ do 25 % prodajne površine (1333 × 1,5 = 2000). V tem smislu je mogoče „oproščeno površino“ 2000 m² preseči šele od prodajne površine 1333 m². Zato meja med majhnimi in velikimi trgovskimi centri v Aragoniji ne leži pri 500 m², temveč šele pri 1333 m² (oziroma brez parkirnih površin in ostalih skladiščnih prostorov pri 2000 m²). Zaradi enostavnosti bom govorila o oproščeni površini 2000 m².

4 Sodbe z dne 11. marca 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, točka 40 in tam 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).

5 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 tam navedena sodna praksa).

27. Pri davkih in dajatvah je tako *per se*. Menim,⁶ da je pri preizkusu, ali take obremenitve omejujejo temeljne svoboščine, bistveno vprašanje, ali se čezmejni položaj obravnava manj ugodno od notranjega položaja.⁷

a) Neobstoj diskriminatorne omejitve

28. Vendar v obravnavanem primeru manjka že *različno* obravnavanje. V zvezi s skupnimi površinami od 1 m² do 2000 m² ne pride do nobenega različnega obravnavanja majhnih in velikih, domačih ali tujih trgovskih centrov. Trgovski centri s to površino se s to dajatvijo ne obdavčijo. Mejna vrednost tu učinkuje kot osnovni oproščeni znesek, ki je v korist vseh trgovcev na drobno. Manjši trgovski centri (s prodajno površino pod 500 m²) niso zajeti, večji pa so sicer zajeti, vendar za skupno površino do 2000 m² ne plačujejo dajatve. Ker ti „osnovni oproščeni zneski“ veljajo tako za velike kot za majhne trgovske centre, ni v tem smislu noben trgovski center manj ugodno obravnavan. Zato je omejitev svobode ustanavljanja s tega vidika izključena.

29. Samo če bi bil mogoč drugačen vidik, bi se sploh zastavilo vprašanje, ali gre pri tem, da so majhni trgovski centri izključeni iz obdavčitve, za odkrito ali prikrito diskriminacijo.

b) Podredno: odkrita oziroma prikrita diskriminacija tujih podjetij

30. Tu ne gre za odkrito diskriminacijo tujih podjetij. Nasprotno, vsak imetnik „posameznega velikega trgovskega centra“ s skupno površino, ki preseže „oproščeno velikost“ 2000 m², je dolžan plačati to dajatev. Kot je Sodišče že odločilo,⁸ 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.⁹

31. Vendar so prepovedane tudi vse prikrite oblike diskriminacije, ki na podlagi drugih meril razlikovanja dejansko pripeljejo do enakega rezultata¹⁰ (tako imenovana prikrita oziroma posredna diskriminacija).

32. V sodbi *Hervis Sport* je Sodišče odločilo, da v primeru odmere davka glede na višino prometa podjetja pod določenimi pogoji lahko dejansko pride do tega, da bi bila podjetja s sedežem v drugih državah članicah v slabšem položaju.¹¹ 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 se je za podjetja, ki so bila del skupine, kot osnova za uvrstitev v davčni razred vzel 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.¹²

6 Glej moje sklepne predloge, predstavljene 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).

7 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).

8 Sodba z dne 24. marca 2011, *Komisija/Španija* (C-400/08, EU:C:2011:172).

9 Sodba z dne 24. marca 2011, *Komisija/Španija* (C-400/08, EU:C:2011:172, točka 61).

10 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, predstavljene v zadevi *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, točka 34).

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

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

1) Pretežna prizadetost tujih podjetij ni dovolj

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

34. 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 prikrito diskriminacijo z vidika temeljnih svoboščin.¹³ 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 prikrite diskriminacije.

2) Pogoji za prikrito diskriminacijo

35. 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 primerov¹⁴ kot tudi iz zgolj povečane prizadetosti nerezidentov¹⁵ ali pa je govorilo le o nevarnosti prikrajšanja.¹⁶ Za zdaj velja le, da ni mogoče zahtevati stoddotnega ujemanja merila s sedežem družbe.¹⁷

36. Drugič, ni nezanesljiva le stopnja korelacije, ki jo zahteva sodna praksa, temveč tudi vprašanje, ali mora ta korelacija običajno¹⁸ obstajati ali pa mora izhajati iz bistva razlikovalnega merila, kot to nakazuje več sodb,¹⁹ ali pa lahko temelji tudi na bolj naključnih dejanskih razmerjih.²⁰

37. 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 imajo tak učinek.²¹ Ureditev, ki prikrito diskriminira, mora po mojem mnenju sama po sebi²² ali močno prizadeti predvsem tuja podjetja, tako kot je bilo to verjetno v zadevi Hervis Sport.²³

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

14 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).

15 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).

16 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.

17 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.

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

19 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); sodbo z dne 5. decembra 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C-514/12, EU:C:2013:799, točka 26), in sodbo z dne 2. marca 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, točka 36).

20 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.

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

22 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).

23 Sodba z dne 5. februarja 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), z mojimi sklepnimi predlogi, predstavljenimi v zadevi Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, točka 37 in naslednje).

38. Vendar tega ni mogoče domnevati pri navezavi na določeno prodajno površino, pri čemer mejna vrednost te površine učinkuje tako, da so – glede na dopis Komisije iz leta 2004 – v drugi regiji (s popolnoma drugačnimi mejnimi vrednostmi)²⁴ v enem od let (od 15 možnih let) približno 61,5 % prizadetih prodajaln na drobno upravljala podjetja iz drugih držav članic (oziroma so imele družbenike iz drugih držav članic).

39. Poleg tega ni jasno, kako se določa „izvor“ teh podjetij.²⁵ 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. In tudi če bi se upoštevali družbeniki družbe, predloženi podatki ne kažejo drugače, kar pa mora presoditi nacionalno sodišče.²⁶ 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

40. Če bi se v nasprotju z zgornjimi navedbami vendarle domnevalo, da gre za prikrito diskriminacijo, bi bilo treba preizkusiti, ali je utemeljena. Ta preizkus pa zajema samo izključitev majhnih trgovskih centrov iz obdavčitve. Iz predloga za sprejetje predhodne odločbe namreč ne izhaja, da imajo od oprostitev v okviru IDMGAV (člen 20 TRIMCA) korist predvsem domača podjetja.

41. 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.²⁷

a) Nujni razlogi v splošnem interesu

42. Namen IDMGAV je ureditev prostora in varstvo okolja (glej zgoraj točko 7). Pri tem naj bi se obdavčili centri, ki zaradi učinka pritegnitve potrošnikov povzročajo precejšen promet ter posledično negativno vplivajo na naravno okolje in prostor v Aragoniji. Cilji prostorskega načrtovanja²⁸ in varstvo okolja²⁹ so v sodni praksi Sodišča priznani kot utemeljeni razlogi.

43. Poleg tega naj bi se oprlo na konkretno gospodarsko moč, ki pride do izraza „v dejavnosti in prometu pri trgovskih centrih“, 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 odločiti. Vendar ne želim izključiti, da bi lahko tako kot, na primer, pri progresivni tarifi tudi različna gospodarska moč utemeljila različno davčnopravno obravnavanje.³⁰

24 To se je nanašalo na Katalonijo v postopku C-233/16 z mejno vrednostjo 2500 m².

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

26 V zvezi s tem gradivo, ki ga je predložilo ANGED v zvezi s Katalonijo v postopku C-233/16 z mejno vrednostjo 2500 m², 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 %.

27 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).

28 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).

29 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).

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

b) Sorazmernost omejitve

44. Omejitev mora biti dalje primerna za zagotovitev uresničitve cilja in ne sme presepati tega, kar je potrebno za njegovo uresničitev – v tem primeru izravnati učinke na prostor in okolje, ki so lahko povezani z izgradnjo velikih trgovskih centrov.³¹

1) Primernost dajatve

45. 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.³²

46. 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.³³

47. Poleg tega Sodišče upošteva tudi polje proste presoje, ki ga imajo države članice pri sprejemanju splošnih zakonov.³⁴ Zlasti se od zakonodajalca, ki sprejema davčne predpise, zahtevajo tudi politične, gospodarske in socialne odločitve. Prav tako³⁵ 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 IDMGA V ni očitno neprimeren za uresničitev cilja.

48. Z IDMGA V 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.

49. 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 in za dosledno in sistematično uresničevanje ciljev prostorskega načrtovanja.³⁶

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

31 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).

32 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 tam navedena sodna praksa), in z dne 11. junija 2015, Berlington Hungary in drugi (C-98/14, EU:C:2015:386, točka 64).

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

34 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; 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.

35 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).

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

51. Neobstoječe razlikovanje med objekti v urbanem in podeželskem prostoru (in verjetno tudi to, da se ne seštevajo) kaže zgolj na to, da bi lahko bila dajatev morda še *bolje* razdelana 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*

52. Zato je treba razjasniti, ali je dajatev – ki se navezuje na celotno površino 2000 m² – tudi potrebna za uresničitev teh ciljev.

53. Pri preizkusu potrebnosti v okviru sorazmernosti je treba v skladu s sodno prakso Sodišča upoštevati, da je treba takrat, kadar je mogoče izbrati med več primernimi ukrepi, izbrati tistega, ki je najmanj omejujoč, povzročene neprijetnosti pa ne smejo biti čezmerne glede na zelene cilje.³⁷

54. 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 predstavljivim ukrepom.³⁸ Ta ideja mora še toliko bolj veljati v postopku predhodnega odločanja.

55. Pri tem pa je za mejne vrednosti značilno, da se je vedno mogoče vprašati, zakaj namesto izbranih 2000 m² zakon ni določil, na primer, 1000 m² ali 3000 m². 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 ni dolžan empirično dokazati, kako je določil to mejno vrednost, in tudi 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.

56. Višja mejna vrednost 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 kaže 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 večjo korist od infrastrukture mesta kot manjše prodajalne na drobno. Zato je prodajna površina trgovskih centrov pomemben dejavnik pri uresničevanju zakonskih ciljev.

57. Prav tako v tem smislu ni sporno, da se ne seštevajo 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 lokalnega trgovskega centra.

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

³⁷ Tako 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).

³⁸ 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

59. Omejitve temeljne svoboščine morajo biti poleg tega sorazmerne s ciljem, ki mu sledijo, v ožjem smislu.³⁹ To zahteva, da omejitve in njene posledice ne smejo biti nesorazmerne glede na zastavljene (varstva vredne) cilje.⁴⁰ Posledično to zahteva konkretno presojo posledic ob upoštevanju abstraktnega pomena varovane pravne dobrine (v tem primeru varstvo okolja in urejanje prostora) in pravne dobrine, v katero se posega⁴¹ (v tem primeru hipotetičnega uresničevanja temeljne svoboščine).

60. 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 2000 m² sploh ni obdavčenih, dajatev pa je po podatkih organov mogoče odšteti od davčne osnove španskega davka na dohodek pravnih oseb. Na drugi strani so na voljo znižanja, če trgovski center vlaga v določene ukrepe za preprečevanje oziroma odpravo negativnih učinkov onesnaženja naravnega okolja in prostora (glej člena 45 in 46 TRIMCA). Dalje sta varstvo okolja in tudi prostorsko načrtovanje 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.⁴² Zato bi bila s tem lahko upravičena celo (prikrita) omejitev svobode ustanavljanja.

B. Obstoj pomoči

61. V zvezi z drugim vprašanjem je treba preizkusiti, ali gre pri ureditvi iz TRIMCA za pomoč, ki na podlagi člena 107(1) PDEU ni zakonita.

1. Sklicevanje na obstoj pomoči zaradi izogibanja dajatvi

62. 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.⁴³

63. Vsekakor bi bilo drugače, če bi bila dajatev in predvidena oprostitev *sestavni del ukrepa pomoči*. Za to morata biti dajatev in pomoč na podlagi upoštevnih nacionalnih zakonodaj neoločljivo povezani, in sicer tako, da so prihodki iz dajatve nujno namenjeni financiranju pomoči in neposredno vplivajo na višino pomoči in posledično na presojo združljivosti te pomoči z notranjim trgovom.⁴⁴

64. V zvezi s tem je mogoče ugotoviti, da prihodki iz te dajatve niso namenjeni konkretnim pomočem v korist trgovskih podjetij. Namenjeni so bolj financiranju preventivnih ukrepov ali ukrepov za sanacijo okoljske škode (člen 5 TRIMCA). 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.

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

40 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).

41 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).

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

43 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).

44 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).

65. 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 ne morejo sklicevati na to, 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.

66. 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

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

68. 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, dati mora selektivno prednost prejemniku. Četrto, izkrivljati mora konkurenco ali bi jo lahko izkrivljala.⁴⁵

a) Pojem prednosti

69. 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.⁴⁶

70. Tudi davčna ugodnost, ki sicer ne zajema prenosa državnih sredstev, vendar upravičence postavlja v ugodnejši finančni položaj kot druge davčne zavezanca, lahko spada pod člen 107(1) PDEU.⁴⁷

71. 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.⁴⁸

72. V zvezi z neobdavčitvijo manjših trgovskih centrov je treba ugotoviti, da naj bi glede na TRIMCA dajatev plačevali samo trgovski centri s površino, večjo od 2000 m² (v zvezi s to mejno vrednostjo glej zgoraj točko 24). To temelji na okoliščini, da se od te velikosti naprej (zelo posplošeno) domneva določena gospodarska moč (glej člen 15 TRIMCA). V običajnih tržnih razmerah in tudi po volji španskega regionalnega zakonodajalca manjši trgovski centri (pod mejno vrednostjo 2000 m² skupne

⁴⁵ 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).

⁴⁶ 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).

⁴⁷ 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).

⁴⁸ 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).

površine, ki izhaja iz člena 22 TRIMCA) ne plačujejo dajatve. Zato se tem tudi ne znižajo nobeni stroški, ki bi jih morali manjši trgovski centri *običajno* nositi. Celotno večji trgovski centri za prvih 2000 m² prodajnih površin ne nosijo nobenih stroškov. V tem smislu ponovno ne gre za različno obravnavanje (o tem že zgoraj v točkah 28 in 29) niti gospodarsko prednost, do katere manjši trgovski centri v običajnih tržnih razmerah ne bi bili upravičeni.

73. Izključitev manjših trgovskih centrov zato ni mogoče šteti za pomoč. Oprostitev dajatve za nekatere večje trgovske centre (v skladu s členom 20 TRIMCA se to nanaša na, med drugim, prodajalce strojev, gradbenega materiala ali pohištva itd.) pa je vsekakor mogoče razumeti kot tako prednost. Ta bi potem morala biti še selektivna.

b) Selektivnost prednosti

74. 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.

75. Če bi Sodišče tudi v izključitvi manjših trgovskih centrov 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

76. Preizkus te selektivnosti povzroča pri davčnopравниh predpisih držav članic znatne težave.⁴⁹

77. V sodni praksi Sodišča se kot izhodišče stalno ponavlja, da davčna ureditev ni selektivna, če velja za vse gospodarske subjekte brez razlikovanja.⁵⁰ Vendar 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.⁵¹

78. 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.⁵² 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.

⁴⁹ 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.

⁵⁰ Glej zgolj 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).

⁵¹ 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).

⁵² 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).

79. 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.⁵³ Samo če so ti pogoji izpolnjeni, je mogoče ugodnost utemeljiti z naravo ali splošnim ciljem sistema, v katerega spada, predvsem če davčna ureditev izhaja neposredno iz temeljnih ali vodilnih načel nacionalnega davčnega sistema.⁵⁴

80. 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, kateremu so 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.⁵⁵

81. Samo če torej država članica uporabi svoj obstoječ davčni sistem, zato da razdeli denar v namene, ki nimajo nič skupnega z davčnim sistemom, obstaja tudi razlog za izenačitev davčnopravnih prednosti s subvencijami v ožjem smislu.⁵⁶

82. Sodišče v tem smislu izvede preizkus koherentnosti, pri čemer nekoherentnost naposled kaže na zlorabo. Vendar se tokrat 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 mimo predpisov o državnih pomočeh.

83. 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.⁵⁷

84. Poleg tega bi morale v skladu z besedilom člena 107(1) PDEU pri tem neutemeljenem različnem obravnavanju iti bodisi za razlikovanje v korist določenega podjetja ali proizvodnje posameznega blaga. Zato je Sodišče predvsem v sodbi Gibraltar ugotovilo, da mora davčna ureditev opredeliti podjetja, ki so upravičena do ugodnosti, na podlagi lastnosti, ki so značilne zanje.⁵⁸

53 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).

54 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).

55 Glej, med drugim, sodbe z dne 23. februarja 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Visoka oblast (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).

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

57 Sodbi 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).

58 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).

85. Ta ugotovitev je bila v sodbi *World Duty Free Group*⁵⁹ na prvi pogled sicer nekoliko relativizirana.⁶⁰ Tu 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 določeno podjetje ali proizvodnja posameznega blaga, člena 107(1) PDEU ni bilo mogoče uporabiti.⁶¹ 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*

86. 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, zaradi oprostitve dajatve za nekatere trgovske centre.

87. 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. Glede oproščenih večjih trgovskih centrov pa bi bil referenčni sistem vsi večji trgovski centri.

88. Glede na to, katero različno obravnavanje se preizkuša, je torej prizadet drug referenčni sistem. Iz tega je razvidno, da – kot je ugotovilo tudi Sodišče že v sodbi *Gibraltar*⁶² – določitev „običajne“ obdavčitve ne more biti odločilna. Odločilen je, kot je tudi Sodišče ponovno poudarilo v odločbi *World Duty Free*,⁶³ samo preizkus posameznega različnega obravnavanja glede na cilj, ki se uresničuje z zakonom.

89. Zato je treba v skladu s sodno prakso Sodišča razjasniti, ali pravila iz TRIMCA 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.⁶⁴

i) Preučitev cilja zakona

90. Najprej je treba поблиžje preučiti cilj zakona. Kot je bilo zgoraj v točki 42 navedeno, je cilj zakona varstvo okolja, prostorsko načrtovanje in udeležba podjetij, za katera se lahko domneva posebna gospodarska moč zaradi uporabe večjih prodajnih površin (v primeru posplošene obravnave), pri kritju stroškov. Sem spada določena „redistribucijska funkcija“, če so gospodarsko močnejši subjekti finančno bolj obremenjeni kot gospodarsko šibkejši subjekti.

59 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).

60 Pri tem se zdi, da točki 59 in 86 navedene sodbe nista popolnoma skladni.

61 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).

62 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).

63 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).

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

ii) Oprostitev dajatve za nekatere trgovske centre z velikimi površinami

91. V zvezi z oprostitvijo dajatve, omenjene v členu 20 TRIMCA, je treba upoštevati, da prodajalci strojev, gradbenega materiala, pohištva, oken in vrat, rastlinjakov za vrtno rastline in motornih vozil 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, splošena domneva večje gospodarske moči pri večjih prodajnih površinah ni popolnoma ustrezna.

92. Upoštevati je treba še dejstvo, da so taki trgovski centri v določenem 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 predstavljlivo⁶⁵ in ni očitno nepovezano s ciljem obremeniti posebno gospodarsko moč.

93. Tudi z vidika cilja varstva okolja je treba upoštevati (drugače kot meni ANGED), da navedeni zavezanec za dajatev zaradi svojega asortimenta blaga ne pritegnejo enako veliko število kupcev na m² kot drugi trgovski centri. Trgovino z okni in vrati kupci običajno redkeje obišejo 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 20 TRIMCA, običajno prodajajo drugim podjetjem, ki kupujejo večje količine, vendar za to redkeje obišejo prodajne površine. Ali je dejansko tako, lahko ostane odprto vprašanje. 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 zgoraj točko 47). Vendar take očitne napake tu ni mogoče opaziti.

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

95. Samo oprostite prodajalcev pohištva v posameznih, tradicionalnih in specializiranih trgovinah na prvi pogled ni mogoče v celoti razložiti glede na navedene cilje zakona. Ni mogoče takoj ugotoviti, zakaj naj bi ti trgovski centri imeli manj dostav ali manjše število strank oziroma manjšo gospodarsko moč. Vendar mora o tem, ali „običajne“ specializirane trgovine s pohištvom in specializirane trgovine s pohištvom, navedene v členu 20 TRIMCA, zato vendarle niso v primerljivem položaju v tem smislu, odločiti predložitveno sodišče.⁶⁶

96. Če so „običajne“ specializirane trgovine s pohištvom in specializirane trgovine s pohištvom, navedene v členu 20 TRIMCA, tudi glede na manevrski prostor pri predvidevanju dejansko in pravno primerljive glede na cilje zakona (poseganje v okolje, urejanje prostora, navezava na gospodarsko moč glede na število strank in dostav na kvadratni meter), potem je obravnavana oprostitev dajatve prednost, podeljena oproščenim prodajalcem pohištva. To različno obravnavanje potem ne bi bilo utemeljeno na podlagi temeljnih oziroma vodilnih načel davčnega sistema. Potem bi bila ureditev v tem smislu selektivna in bi jo bilo treba izenačiti s subvencijo v ožjem smislu (glej v zvezi s tem točko 80 zgoraj).

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

⁶⁶ O nalogi predložitvenega sodišča tudi sodba z dne 14. januarja 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, točka 57 in naslednje).

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

97. Poleg tega predložitveno sodišče posledično kritizira tudi popolno izključitev trgovskih centrov s skupno površino, manjšo od 2000 m². 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.⁶⁷

98. Tu ne gre za različno obravnavanje manjših in večjih trgovskih centrov, ker tudi veliki trgovski centri niso obdavčeni za prvih 2000 m² skupne površine (glej v zvezi s tem zgoraj točko 72). V tem smislu uživajo vsi trgovski centri to „prednost“ neobdavčitve. Celo če bi majhni trgovski centri spadali na področje uporabe dajatve, prav tako kot v primeru velikih trgovskih centrov njihove skupne površine od 1 m² do 2000 m² ne bi bile obdavčene. Poleg tega majhni in veliki trgovski centri niso v primerljivem položaju (v zvezi s tem točka 100 in naslednje). Tudi če bi šlo za različno obravnavanje, bi bilo to utemeljeno (glej točko 102 in naslednje).

– Primerljiv dejanski in pravni položaj?

99. 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.⁶⁸

100. Zato izključitev lastnikov majhnih prodajaln na drobno (posameznih ali kot del trgovskega kompleksa) s 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.

101. 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

102. 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.

103. 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 in 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 večjega prometa in s tem večje gospodarske moči in torej večje ekonomske zmogljivosti.

⁶⁷ 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).

⁶⁸ 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).

104. Tudi z vidika upravnega postopka ni mogoče oporekati, če 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 poenostavitve uprave. 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, 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) Predlog

105. 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 utemeljena z zakonskimi cilji TRIMCA.

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

VI. Predlog

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

1. Člena 49 PDEU in 54 PDEU ne nasprotujeta obdavčitvi trgovcev na drobno glede na prodajno površino, kakršna je v obravnavanem primeru.
2. Člena 107(1) PDEU ni mogoče razlagati tako, da bi izključitev trgovskih centrov s skupno površino, manjšo od 2000 m², iz obdavčitve pomenila državno pomoč. Enako velja za oprostitev dajatve za prodajalce: (a) strojev, vozil, orodij in industrijskega materiala; (b) gradbenega materiala, sanitarne opreme, vrat in oken, ki se prodajajo izključno poslovnim subjektom; (c) rastlinjakov za vrtno rastline in poljščine; (d) motornih vozil v razstavnih salonih pooblaščenih prodajalcev in avtoservisih ter (e) goriv.
3. To, ali je tudi oprostitev dajatve za trgovske centre, kjer se prodaja pohištvo v posameznih, tradicionalnih in specializiranih prodajalnah, pomoč v smislu člena 107(1) PDEU, je odvisno od tega, ali jih je mogoče primerjati s trgovskimi centri, ki pohištva ne prodajajo v takih prodajalnah. O tem mora odločiti predložitveno sodišče.