



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 9. listopadu 2017¹

Spojené věci C-236/16 a C-237/16

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

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Tribunal Supremo (Nejvyšší soud, Španělsko)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Svoboda usazování – Regionální daň pro velkoplošné maloobchodní prodejny – Nepřímé znevýhodnění, protože ze statistického pohledu jsou dotčeny především zahraniční obchodní řetězce – Nezdánění a osvobození od daně jako nepřipustná podpora“

I. Úvod

1. V projednávané věci se Soudní dvůr musí opět zabývat otázkou, do jaké míry je nutno v daňově právním rozlišování spatřovat nepřímé porušení základních svobod či nepřipustnou podporu. Na toto řízení je nutno nahlížet v kontextu dvou dalších řízení, která u Soudního dvora probíhají², a stejně jako tato řízení poskytuje Soudnímu dvoru příležitost upřesnit rozsah unijně právního zákazu podpor.

2. Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (Národní sdružení velkodistributorů, dále jen „ANGED“) napadá svojí žalobou zvláštní daň ze škod na životním prostředí způsobených velkými prodejními plochami (dále jen „IDMGAV“) v Aragonii.

3. Komise a ANGED v tom spatřují omezení svobody usazování a nepřipustnou podporu zejména pro malé maloobchodní prodejny, protože tyto prodejny nejsou touto daní zatíženy. Podstatou otázky je, do jaké míry je rozlišování v oblasti daní a poplatků relevantní z hlediska práva upravujícího státní podpory.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

4. Unijně právní rámec případu tvoří článek 49 ve spojení s článkem 54 SFEU a článek 107 a následně SFEU.

1 – Původní jazyk: němčina.

2 – Těmito jsou řízení ve spojených věcech C-234/16 a C-235/16, jakož i ve věci C-233/16.

B. Španělské právo

5. Daň ze škod na životním prostředí způsobených velkými prodejními plochami (Impuesto sobre el Daño Medioambiental causado por las Grandes Áreas de Venta), která je předmětem sporu v původním řízení, byla zavedena od 1. ledna 2006 na základě hlavy 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 (zákon parlamentu Aragonie 13/2005 ze dne 30. prosince 2005 o daňových a správních opatřeních v oblasti přenesených a vlastních daní Autonomního společenství Aragonie).

6. IDMGAV je nyní upravena v kapitole III přílohy II (dále jen „TRIMCA“) 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 (zákon 10/2015 ze dne 28. prosince 2015 o opatřeních k zachování veřejných služeb v Autonomním společenství Aragonie).

7. Podle odůvodnění zákona 13/2005 byla skutečnost zakládající daňovou povinnost definována s ohledem na škody na životním prostředí, které vyvolává provoz spojený s obchodní činností v těchto prodejnách, které vzhledem k tomu, že mají velké veřejné prodejní plochy, obzvláště přitahují spotřebitele a vedou k většímu počtu jízd osobními vozidly. Daň je vybírána od osob, které provozují obchod, který způsobuje škody na životním prostředí, to znamená ne od vlastníka zařízení, ale od provozovatele.

8. V tomto smyslu představuje plocha – plocha pozemku nebo plocha podlaží – nevhodnější parametr pro objektivní určení výhody, která vyplývá z toho, že náklady způsobené ve vztahu k životnímu prostředí nejsou kryty. Prodejní plocha znamená více možností nabízet zboží, tedy i větší množství přicházejících spotřebitelů; plochy, které slouží jiným účelům (například sklady), znamenají více možností doplňovat zboží a plochy pro parkování znamenají možnost přilákat automobilovou dopravu.

9. Podle článku 15 TRIMCA je účelem IDMGAV „zatížit konkrétní hospodářskou sílu, která se projevuje činností a provozem u maloobchodních prodejen, které vzhledem k atraktivitě pro spotřebitele vyvolávají rozsáhlý dopravní provoz, a mají tak negativní vliv na přírodu a území Autonomního společenství Aragonie“.

10. IDMGAV je přitom daní, která má věcně zatížit a nemá fiskální účel, příjmy z této daně nejdou do obecného rozpočtu (článek 3 TRIMCA). Příjmy skutečně dosažené výběrem IDMGAV se podle článku 5 TRIMCA po odečtení nákladů na správu a spolupráci použijí na financování opatření na předcházení zhoršení či obnovu poškozeného životního prostředí.

11. Maloobchodní prodejna disponuje podle čl. 16 odst. 2 TRIMCA velkou prodejní plochou, pokud veřejná prodejní plocha činí více než 500 m².

12. Od daně jsou podle článku 20 TRIMCA osvobozeny maloobchodní prodejny, jejichž hlavní činnost spočívá jen v prodeji následujícího zboží: a) stroje, vozidla, náradí a potřeby pro průmysl; b) stavební materiály, sanitární výrobky, dveře a okna, výlučně k prodeji podnikatelům; c) zahradní a zemědělská produkce v pěstitelských podnicích; d) nábytek v samostatných tradičních a specializovaných obchodech; e) motorová vozidla ve výstavních prostorách prodejců a servisních dílen a f) pohonné hmoty.

13. Vyměřovacím základem daně je celková plocha maloobchodní prodejny s velkou prodejní plochou, která se vypočte jako součet následujících ploch: a) prodejní plocha; b) plocha sloužící jiným účelům (maximálně 25 % veřejné prodejní plochy); c) plocha parkovacích míst (maximálně 25 % veřejné prodejní plochy).

14. Podle článku 22 TRIMCA roste výše daně progresivně z 10,20 eura od 2 000 do 3 000 m² na 14,70 eura od 5 000 do 10 000 m² a následně klesá od 10 000 m² na 13,50 eura. Prvních 2 000 m² přitom zdanění nepodléhá.

15. V závislosti na tom, kde se velkoplošná maloobchodní prodejna nachází, se použije ještě určitý koeficient. Podle článků 45 a 46 TRIMCA může být hrubá částka daně za určitých podmínek, v případě investic do opatření, která mají zabránit negativním dopadům poškození území a životního prostředí Autonomního společenství Aragonie nebo s nimi bojovat, snížena až na 30 % původní výše.

III. Spor v původním řízení

16. Dne 18. března 2007 podalo ANGED – Národní sdružení velkodistributorů – správní žalobu u Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón (správní oddělení Vrchního soudu Aragonie), která v konečném důsledku směřovala proti IDMGA, konkrétně proti Decreto Legislativo 1/2007 (legislativní dekret 1/2007) vlády Aragonie ze dne 18. září 2007, kterým bylo schváleno konsolidované znění právních předpisů upravujících ekologické daně Autonomního společenství Aragonie.

17. Rozsudkem ze dne 24. ledna 2014 Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, del Tribunal Superior de Justicia de Aragón (druhý senát správního oddělení Vrchního soudu Aragonie) správní žalobu ANGED zamítl.

18. Dne 14. dubna 2014 podalo ANGED proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek, kterým tvrdí, že tento rozsudek je mimo jiné v rozporu s unijním právem, protože zákon 13/2005 (Decreto Legislativo 1/2007) porušuje svobodu usazování, která je zakotvena v článku 49 SFEU.

19. V únoru a květnu 2013 podalo ANGED stížnost Komisi proti Španělskému království, protože má za to, že právní úprava daně z velkoplošných maloobchodních prodejen stanovená v šesti autonomních společenstvích je v rozporu s unijním právem. Dopisem ze dne 28. listopadu 2014 zasláným Španělskému království Komise sdělila, že zvažuje možnost kvalifikovat nezdanění menších maloobchodních prodejen a osvobození od daně poskytnuté určitým specializovaným prodejnám jako protiprávní státní podpory. Zdá se, že tím byla určitým podnikům poskytnuta selektivní výhoda, protože tato osvobození představují výjimku z běžného režimu zdanění.

20. Španělský Tribunal Supremo se proto rozhodl, že je nutno provést řízení o předběžné otázce.

IV. Řízení před Soudním dvorem

21. Soudnímu dvoru předložil následující otázky:

„1. Musí být články 49 a 54 SFEU vykládány v tom smyslu, že brání regionální dani, která se vybírá za škody na životním prostředí způsobené používáním zařízení a předmětů, jež maloobchodními prodejnám, které mají velkou prodejní plochu a parkovací plochu pro zákazníky, slouží při jejich obchodní činnosti a v souvislosti s dopravou k nim, pokud je veřejná prodejní plocha větší než 500 m², ale je splatná bez ohledu na to, zda se uvedené maloobchodní prodejny nacházejí vně nebo uvnitř konsolidované urbanistické oblasti, a ve většině případů se týká podniků z jiných členských států, přičemž je třeba zohlednit, že: i) se fakticky netýká obchodníků, kteří vlastní více prodejen se samostatnou prodejní plochou menší než 500 m² bez ohledu na celkovou rozlohu prodejní plochy všech jejich provozoven, nebo když jedna nebo více prodejen tento limit přesahuje, základ daně nepřesahuje 2 000 m²; kdežto u obchodníků s jedinou maloobchodní prodejnou, jejíž prodejní plocha překračuje uvedený limit, se tato daň skutečně vybírá, a ii) navíc se netýká maloobchodních prodejen činných výhradně v oboru prodeje strojů, vozidel, náradí a potřeb pro průmysl; stavebního

materiálu, sanitárních výrobků, dveří a oken, výlučně k prodeji podnikatelům; nábytku v samostatných tradičních a specializovaných obchodech; automobilů ve výstavních prostorách prodejců a v servisních dílnách; zahradní a zemědělské produkce v pěstitelských podnicích, a paliv a pohonných hmot pro motory, a to bez ohledu na veřejnou prodejní plochu?

2. Musí být čl. 107 odst. 1 SFEU vykládán v tom smyslu, že neexistence povinnosti platit IDMGAV ze strany maloobchodních prodejen s veřejnou prodejní plochou, která nepřesahuje 500 m², nebo s větší plochou v případě maloobchodních prodejen, jejichž základ daně nepřesahuje 2 000 m², a v případě maloobchodních prodejen činných výhradně v oboru prodeje strojů, vozidel, náradí a potřeb pro průmysl; stavebního materiálu, sanitárních výrobků, dveří a oken, výlučně k prodeji podnikatelům; nábytku v samostatných tradičních a specializovaných obchodech; automobilů ve výstavních prostorách prodejců a v servisních dílnách; zahradní a zemědělské produkce v pěstitelských podnicích, a paliv a pohonných hmot pro motory, představuje zakázanou státní podporu podle uvedeného ustanovení?“

22. ANGED, Aragonie a Evropská komise se k těmto otázkám v řízení před Soudním dvorem písemně vyjádřily a účastnily se jednání, které se konalo dne 6. července 2017.

V. Právní posouzení

A. K omezení základních svobod

23. První předběžnou otázkou se předkládající soud táže, zda svoboda usazování brání takové dani, jakou je IDMGAV. Je tedy nutno rozhodnout, zda (1) se jedná o omezení svobody usazování, které (2) není odůvodněné.

24. Na tuto otázku je třeba nahlížet v kontextu účinků, jež IDMGAV vyvolává. Ty se v rámci skutečností zakládajících daňovou povinnost odvíjejí od existence velkoplošné maloobchodní prodejny. Těmi jsou takové prodejny, které nominálně disponují prodejní plochou minimálně 500 m². K této ploše se však připočtou ještě parkovací místa a jiné plochy, vždy maximálně jako 25 % prodejní plochy. Z této celkové plochy nepodléhá dani prvních 2 000 m² („osvobozená plocha“)³.

25. Daň činí od 10,20 eura za m² do 14,70 eura za m². Až do celkové plochy o velikosti 10 000 m² přitom existuje určitý progresivní účinek. V konečném výsledku musí větší maloobchodní prodejny nést – z absolutního hlediska – vyšší daňovou zátěž než rozlohou menší maloobchodní prodejny, přičemž všem maloobchodním prodejnám se poskytuje „osvobozená plocha“ o velikosti 2 000 m².

3 – Podle mého názoru z toho vyplývá „osvobozená prodejní plocha“ o velikosti 1 333 m², protože připočtení parkovacích ploch a ostatních ploch je v každém případě omezeno na 25 % prodejní plochy (1 333 x 1,5 = 2 000). Z tohoto důvodu může být „osvobozená plocha“ o velikosti 2 000 m² překročena nejdříve od prodejní plochy o velikosti 1 333 m². Hranice mezi malými a velkými maloobchodními prodejnami proto v Aragonii není 500 m², nýbrž až 1 333 m² (resp. bez parkovacích míst a jiných skladovacích prostor až 2 000 m²). Pro zjednodušení budu v následující části mluvit o osvobozené ploše o velikosti 2 000 m².

1. Omezení svobody usazování

26. Podle článku 49 ve spojení s článkem 54 SFEU zahrnuje svoboda usazování přístup státních příslušníků jednoho členského státu na území jiného členského státu k samostatně výdělečným činnostem a jejich výkon⁴. Za omezení svobody usazování musí být podle ustálené judikatury považována všechna opatření, která výkon této svobody zakazují, jsou mu na překážku, nebo jej činí méně atraktivním⁵.

27. V případě daní a poplatků se samo sebou jedná o tento případ. Podle mého názoru⁶ je proto při přezkumu základních svobod v souvislosti s takovými zatíženími rozhodující, zda je s přeshraniční situací nakládáno ve srovnání s tuzemskou situací méně výhodně⁷.

a) Neexistence diskriminačního omezení

28. V projednávaném případě však neexistuje již *rozdílné* zacházení. Pokud jde o prodejní plochu od 1 m² do 2 000 m², nedochází zde k žádnému rozdílnému zacházení mezi malými a velkými, tuzemskými či zahraničními maloobchodními prodejny. Všechny nejsou, pokud jde o tuto plochu, daní zatíženy. Mezní hodnota zde působí jako základní nezdánitelné minimum, na které mají nárok všichni maloobchodní prodejci. Na menší maloobchodní prodejny (s prodejní plochou menší než 500 m²) se daň nevztahuje, na větší se sice vztahuje, ale pokud jde o prodejní plochu až do 2 000 m², nejsou daní zatíženy. Vzhledem k tomu, že tato „základní nezdánitelná minima“ platí jak pro velké, tak pro malé maloobchodní prodejny, neexistuje v této souvislosti méně výhodné zacházení s jakoukoli maloobchodní prodejnou. Proto je v této souvislosti narušení svobody usazování vyloučeno.

29. Jen v případě jiného názoru na tuto problematiku vzniká otázka, zda je nutno v nezdanění malých maloobchodních prodejen spatřovat zjevnou nebo skrytou diskriminaci.

b) Podpůrně: zjevná resp. skrytá diskriminace zahraničních podniků

30. Zjevná diskriminace zahraničních podniků zde není patrná. Naopak každý majitel „velkoplošné maloobchodní prodejny“ podléhá této dani s celkovou plochou, která překračuje „nezdanitelné minimum“ 2 000 m². Jak již Soudní dvůr⁸ rozhodl, skutečnost, že zahraniční investoři upřednostňují zřizování velkých maloobchodních prodejen za účelem dosahování úspor v míře nezbytné pro optimalizaci své šance proniknout na nové území, souvisí spíše se vstupem na nový trh, nikoliv se „státní příslušností“ hospodářského subjektu⁹.

4 – Rozsudky ze dne 11. března 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, bod 40 a citovaná judikatura), ze dne 13. prosince 2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, bod 18), a ze dne 21. ledna 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, bod 38).

5 – Rozsudky ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 36), ze dne 21. května 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, bod 34), a ze dne 16. dubna 2015, Komise v. Německo (C-591/13, EU:C:2015:230, bod 56 a citovaná judikatura).

6 – Viz má stanoviska ve věcech C (C-122/15, EU:C:2016:65, bod 66), X (C-498/10, EU:C:2011:870, body 28 a 29), Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, body 83 a 84), jakož i ve věci X (C-686/13, EU:C:2015:31, bod 40).

7 – Viz také rozsudek ze dne 6. prosince 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, bod 51 a 53), usnesení ze dne 4. června 2009, KBC-bank (C-439/07 a C-499/07, EU:C:2009:339, bod 80), a rozsudek ze dne 14. dubna 2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, bod 29).

8 – Rozsudek ze dne 24. března 2011, Komise v. Španělsko (C-400/08, EU:C:2011:172).

9 – Rozsudek ze dne 24. března 2011, Komise v. Španělsko (C-400/08, EU:C:2011:172, bod 61).

31. Zakázány jsou ale i všechny skryté formy diskriminace, které v důsledku použití jiných rozlišovacích kritérií vedou ve skutečnosti ke stejnému výsledku¹⁰ (tzv. skrytá resp. nepřímá diskriminace).

32. V rozhodnutí ve věci *Hervis Sport* Soudní dvůr rozhodl, že v případě, kdy je daň vyměřována v závislosti na výši obratu podniku, může za určitých okolností fakticky dojít k znevýhodnění podniků se sídlem v jiných členských státech¹¹. V konkrétním případě se jednalo o zvláštní daň, kterou byly zatíženy maloobchodní podniky, jejíž sazba byla velmi silně progresivní v závislosti na obratu. Pro podniky, které byly součástí skupiny, byl dále jako základ pro zařazení do daňového pásma považován konsolidovaný obrat, a nikoli obrat samostatného podniku. Soudní dvůr rozhodl, že může existovat nepřímá diskriminace, pokud *většina* podniků, které na základě svého vysokého obratu trpí pod silnou progresí této daně, je součástí skupiny s vazbou na jiný členský stát¹².

1) *Převažující dotčenost sama nestačí*

33. Projednávaný případ ale není srovnatelný s uvedeným případem. IDMGAV není ani silně progresivní, ani se nescítají koncernové výsledky. Naopak vychází se z velikosti příslušné prodejní plochy na místě.

34. Pro uznání skryté diskriminace v rámci základních svobod přitom podle mého názoru nemůže stačit, aby se vycházelo z *převažující* dotčenosti zahraničních podniků, z čehož vychází Komise a ANGED¹³. Toto by například zakazovalo členskému státu zavést daň z příjmů právnických osob, pokud by v tomto členském státě bylo na základě historického vývoje činných více než 50 % podniků ze zahraničí. Pouhá skutečnost, že osoby dotčené zavedením určité daně pocházejí – více či méně náhodně – z velké části nebo dokonce většinově z jiných členských států, proto jako taková ještě nemůže představovat skrytou diskriminaci.

2) *Podmínky skryté diskriminace*

35. Přesné podmínky skryté diskriminace je proto nutno objasnit. V této souvislosti vzniká jednak otázka, jak silná musí být korelace mezi zvoleným rozlišovacím kritériem a sídlem společnosti, aby bylo možno vycházet z rozdílného zacházení na základě sídla. Soudní dvůr v této souvislosti doposud vycházel jak ze shody ve většině případů¹⁴, tak z pouhé nadměrné dotčenosti nerezidentů¹⁵, anebo dokonce jen z pouhého nebezpečí znevýhodnění¹⁶. Jisté bylo dosud pouze to, že se nevyžaduje 100 % shoda kritéria se sídlem společnosti¹⁷.

10 – Viz zejména rozsudky ze dne 5. prosince 1989, Komise v. Itálie (C-3/88, EU:C:1989:606, bod 8), ze dne 13. července 1993, Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, bod 14), ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, bod 26), ze dne 8. července 1999, Baxter a další (C-254/97 EU:C:1999:368, bod 10), ze dne 25. ledna 2007, Meindl (C-329/05, EU:C:2007:57, bod 21), ze dne 18. března 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, bod 37), ze dne 1. června 2010, Blanco Pérez a Chao Gómez (C-570/07 a C-571/07, EU:C:2010:300, body 117 a 118), ze dne 5. února 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, bod 30), a ze dne 8. června 2017, Van der Weegen a další (C-580/15, EU:C:2017:429, bod 33), viz také mé stanovisko ve věci Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, bod 34).

11 – Rozsudek ze dne 5. února 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, bod 39).

12 – Rozsudek ze dne 5. února 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, bod 39 a násl.).

13 – Viz k tomu také mé stanovisko ve věci Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, bod 41).

14 – Viz rozsudky ze dne 7. července 1988, Stanton a L'Étoile 1905 (143/87, EU:C:1988:378, bod 9), ze dne 13. července 1993, Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, bod 15), ze dne 8. července 1999, Baxter a další (C-254/97, EU:C:1999:368, bod 13), ze dne 22. března 2007, Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, bod 32); viz také rozsudky ze dne 3. března 1988, Bergandi (252/86, EU:C:1988:112, bod 28), v souvislosti s článkem 95 EHS, a ze dne 26. října 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, bod 48), v souvislosti s volným pohybem služeb, a ze dne 5. února 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, bod 39 a násl.).

15 – Viz rozsudek ze dne 1. června 2010, Blanco Pérez a Chao Gómez (C-570/07 a C-571/07, EU:C:2010:300, bod 119).

16 – Viz rozsudky ze dne 22. března 2007, Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, bod 32), jakož i ze dne 1. června 2010, Blanco Pérez a Chao Gómez (C-570/07 a C-571/07, EU:C:2010:300, bod 119); viz také rozsudek ze dne 8. května 1990, Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, bod 14), v souvislosti s volným pohybem pracovníků.

17 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. června 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, bod 41), v souvislosti s volným pohybem pracovníků.

36. Dále je nejistá nejen míra korelace, která je podle judikatury nezbytná, ale i otázka, zda tato korelace musí v typických případech¹⁸ existovat nebo zda musí vyplývat z podstaty rozlišovacího kritéria, jak naznačuje více rozsudků¹⁹, nebo zda také může vycházet ze spíše náhodných faktických poměrů²⁰.

37. Podle mého názoru jsou pro předpoklad skryté diskriminace v daňovém právu nutné přísnější podmínky. Skrytá diskriminace v daňovém právu by měla zahrnovat pouze takové případy, které z čistě formálního hlediska diskriminaci nepředstavují, avšak diskriminačně působí²¹. Právní úprava, která je skrytě diskriminační, se proto podle mého názoru musí ze své podstaty²² nebo v naprostu převažující míře dotýkat zejména zahraničních podniků, tak jak tomu možná bylo ve věci *Hervis Sport*²³.

38. V případě, kdy se vychází z určité prodejní plochy, jejíž mezní hodnota vede pouze k tomu, že v jednom roce (z patnácti let, které připadají v úvahu) bylo v jiném regionu (se zcela jinými mezními hodnotami)²⁴ podle údajů uvedených v dopise Komise z roku 2004 provozováno ca. 61,5 % dotčených maloobchodních prodejen podniky z jiných členských států (resp. mělo společníky z jiných členských států), to však nelze předpokládat.

39. Kromě toho není jasné, jak byl „původ“ těchto podniků²⁵ určen. Zejména v daňovém právu se původ podniku určuje v zásadě podle jeho sídla ve smyslu usazení a ne například podle státní příslušnosti společníků. Vzhledem k tomu, že ANGED je *národním* sdružením velkodistributorů ve Španělsku, je možné jeho členy chápat také jako španělské podniky. A i pokud by se vycházelo ze společníků určité společnosti, údaje, které jsou k dispozici, nenasvědčují ničemu jinému, to ale přísluší posoudit vnitrostátnímu soudu²⁶. Tyto údaje totiž nenaznačují, že by v projednávaném případě byly podniky z jiných členských států ze své povahy nebo ve zcela převažující míře znevýhodňovány ve srovnání se španělskými podniky.

2. *Podpůrně: odůvodnění*

40. Pokud by se na rozdíl od výše uvedené argumentace přesto vycházelo ze skryté diskriminace, bylo by nutno přezkoumat, zda je odůvodněná. Tento přezkum se ale vztahuje jen na nezdanění menších maloobchodních prodejen. Z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce totiž nevyplývá, že z osvobození v rámci IDMGAV (článek 20 TRIMCA) mají prospěch převážně tuzemské podniky.

18 – Viz rozsudek ze dne 8. července 1999, *Baxter a další* (C-254/97, EU:C:1999:368, bod 13).

19 – Viz rozsudky ze dne 8. července 1999, *Baxter a další* (C-254/97, EU:C:1999:368, bod 13), ze dne 10. září 2009, *Komise v. Německo* (C-269/07, EU:C:2009:527, bod 54), ze dne 1. června 2010, *Blanco Pérez a Chao Gómez* (C-570/07 a C-571/07, EU:C:2010:300, bod 119), ze dne 28. června 2012, *Erny* (C-172/11, EU:C:2012:399, bod 41), ze dne 5. prosince 2013, *Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs* (C-514/12, EU:C:2013:799, bod 26), a ze dne 2. března 2017, *Eschenbrenner* (C-496/15, EU:C:2017:152, bod 36).

20 – Viz rozsudek ze dne 5. prosince 1989, *Komise v. Itálie* (C-3/88, EU:C:1989:606, bod 9); viz také rozsudek ze dne 9. května 1985, *Humboldt* (112/84, EU:C:1985:185, bod 14), v souvislosti s článkem 95 EHS.

21 – Viz k tomu již mé stanovisko ve věci *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, bod 40).

22 – Tak také v souvislosti s rozsahem působnosti svobody usazování rozsudek ze dne 1. června 2010, *Blanco Pérez a Chao Gómez* (C-570/07 a C-571/07, EU:C:2010:300, bod 119).

23 – Rozsudek ze dne 5. února 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), a mé stanovisko ve věci *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, bod 37 a násl.).

24 – Toto se týkalo Katalánska v řízení ve věci C-233/16 s mezní hodnotou 2 500 m².

25 – Viz také rozsudek ze dne 24. března 2011, *Komise v. Španělsko* (C-400/08, EU:C:2011:172, bod 60), v němž se vycházelo více z „kontroly“ a „akcionářů“ a méně z místa usazení společností.

26 – Materiál, který předložilo ANGED v souvislosti s Katalánkem v řízení ve věci C-233/16 s mezní hodnotou 2 500 m², svědčí v této souvislosti o tom, že „jen“ 52,03 % celkového výnosu daně nesou podniky z jiných členských států a že jejich podíl na celkové „zdaněné“ prodejní ploše činí „jen“ 46,77 %.

41. Omezení základních svobod může být odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu, pokud je způsobilé dosáhnout sledovaného cíle a nepřekračuje meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné²⁷.

a) Naléhavé důvody obecného zájmu

42. IDMGAV slouží územnímu plánování a ochraně životního prostředí (viz výše bod 7). Zatíženy přitom mají být ty prodejny, které na základě přitažlivosti pro spotřebitele vedou ke značnému dopravnímu provozu, a mají tedy negativní vliv na přírodu a využívání území v Aragonii. Cíle územního plánování²⁸ a ochrana životního prostředí²⁹ jsou v judikatuře Soudního dvora uznány jako odůvodnění.

43. Kromě toho má být využito významné hospodářské síly, kterou dokládá „činnost a provoz u maloobchodních prodejen“, a tuto odčerpát. Podle mého názoru Soudní dvůr doposud nemusel rozhodnout o tom, zda i rozdílná hospodářská síla (a tedy rozdílná schopnost nést finanční náklady) může být považována za skutečnost odůvodňující omezení základní svobody. Nechci ale vyloučit, že by tak jako například v případě progresivní sazby, mohla rozdílná hospodářská síla odůvodnit rozdílné zacházení v daňovém právu³⁰.

b) Proporcionalita omezení

44. Omezení musí být dále způsobilé zajistit dosažení cíle a nesmí překročit meze toho, co je k dosažení tohoto cíle – v projednávaném případě to je kompenzace vlivů na prostor a životní prostředí, které mohou být spojeny s vybudováním velkoplošných maloobchodních prodejen – nezbytné³¹.

1) Způsobilost daně

45. Vnitrostátní právní úprava je podle judikatury Soudního dvora způsobilá zajistit dosažení uvedeného cíle pouze tehdy, když opravdu odpovídá snaze dosáhnout ho soudržným a systematickým způsobem³².

46. Unijní normotvůrce přitom disponuje širokou posuzovací pravomocí v takové oblasti, v níž jsou po něm požadována politická, hospodářská a sociální rozhodnutí a v níž musí provést komplexní posouzení. Proto je opatření vydané v této oblasti protiprávní pouze tehdy, je-li k dosažení cíle, který příslušný orgán sleduje, zjevně nezpůsobilé³³.

27 – Rozsudky ze dne 5. října 2004, CaixaBank France (C-442/02, EU:C:2004:586, bod 17), ze dne 24. března 2011, Komise v. Španělsko (C-400/08, EU:C:2011:172, bod 73), a ze dne 5. února 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, bod 42).

28 – Rozsudky ze dne 1. října 2009, Woningstichting Sint Servatius (C-567/07, EU:C:2009:593, bod 29), a ze dne 24. března 2011, Komise v. Španělsko (C-400/08, EU:C:2011:172, bod 74).

29 – Rozsudky ze dne 11. března 2010, Attanasio Group (C-384/08, EU:C:2010:133, bod 50), a ze dne 24. března 2011, Komise v. Španělsko (C-400/08, EU:C:2011:172, bod 74).

30 – Viz k tomu také mé stanovisko ve věci Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, bod 59 a násl.).

31 – Rozsudky ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, bod 35), ze dne 13. prosince 2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, bod 23), ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, Rn. 47), ze dne 15. května 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, bod 27), ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 42), a ze dne 17. července 2014, Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 25).

32 – Rozsudky ze dne 17. listopadu 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, bod 42), ze dne 12. července 2012, HIT a HIT LARIX (C-176/11, EU:C:2012:454, bod 22 a citovaná judikatura), a ze dne 11. června 2015, Berlington Hungary a další (C-98/14, EU:C:2015:386, bod 64).

33 – Rozsudky ze dne 10. prosince 2002, British American Tobacco (Investments) a Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, bod 123 a citovaná judikatura), a ze dne 4. května 2016, Polsko v. Parlament a Rada (C-358/14, EU:C:2016:323, bod 79).

47. Soudní dvůr kromě toho respektuje i prostor členských států pro uvážení při vydávání obecných zákonů³⁴. I od normotvůrce v oblasti daní a poplatků jsou požadována zejména politická, hospodářská a sociální rozhodnutí. Musí rovněž³⁵ provádět komplexní posouzení. V případě neexistence harmonizace právem Společenství disponuje vnitrostátní normotvůrce v oblasti práva daní a poplatků při stanovení daně z maloobchodních prodejen určitým prostorem pro uvážení. Požadavek soudržnosti je tedy splněn, pokud IDMGAV není k dosažení cíle zjevně nezpůsobitelná.

48. IDMGAV zatěžuje zejména velkoplošné maloobchodní prodejny. Toto zjevně vychází z předpokladu, že generují zvýšený provoz, jak pokud jde o zákazníky, tak pokud jde o dodavatele. Že tento zvýšený provoz, jak pokud jde o zákazníky, tak pokud jde o dodavatele, může vést k vyšším emisím hluku a k vyšším emisím do ovzduší a tím k vyššímu zatížení životního prostředí, je logické. Zákon, který prodejny s vyššími emisemi hluku a vyššími emisemi do ovzduší zatěžuje prostřednictvím daně více, se tedy jeví jako způsobilý vytvořit pobídku provozovat spíše menší maloobchodní prodejny, které – každá za sebe – způsobují nižší emise.

49. Vzhledem k tomu, že menší podniky je možné i z hlediska územního plánování integrovat snadněji, je to prospěšné, i pokud jde o smysluplné a spravedlivé rozdělení omezeného prostoru. V této souvislosti je zákon rovněž způsobilý sloužit ochraně životního prostředí a dosáhnout cílů územního plánování soudržným a systematickým způsobem³⁶.

50. Skutečnost, že IDMGAV nerozlišuje mezi zřízením maloobchodní prodejny v městské nebo venkovské oblasti, není v této souvislosti problematická. Nezávisle na své poloze mají velké maloobchodní prodejny vyšší provoz, a to jak pokud jde o zákazníky, tak dodavatele, než menší maloobchodní prodejny. Totéž platí pro skutečnost, že se nesčítá více prodejen jednoho a téhož majitele.

51. Nerozlišování mezi prodejny v městských a venkovských oblastech (a případně také nesčítání) pouze ukazuje, že tato daň by případně mohla být z hlediska životního prostředí koncipována ještě lépe, aby uvedených cílů dosahovala přesněji. Toto však nevede k tomu, že projednávaná daň je zjevně nezpůsobitelná sloužit uvedeným cílům.

2) Nezbytnost daně

52. Je proto třeba vyjasnit, zda je daň – vycházející z celkové plochy 2 000 m² – také nezbytná pro dosažení těchto cílů.

53. Při přezkumu nezbytnosti v rámci proporcionality je nutno podle judikatury Soudního dvora dbát na to, že pokud se nabízí volba mezi několika vhodnými opatřeními, je třeba zvolit nejméně omezující opatření, a způsobené nevýhody nesmějí být nepřiměřené vzhledem ke sledovaným cílům³⁷.

34 – Rozsudek ze dne 24. března 1994, Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, bod 61), ze dne 21. září 1999, Läära a další (C-124/97, EU:C:1999:435, body 14 a 15), a ze dne 6. listopadu 2003, Gambelli a další (C-243/01, EU:C:2003:597, bod 63) – všechny se týkají hazardních her; ze dne 5. března 1996, Brasserie du pêcheur a Factortame (C-46/93 a C-48/93, EU:C:1996:79, bod 48 a násl.) týkající se potravinového práva.

35 – V souvislosti se srovnatelným kritériem přezkumu při posuzování jednání orgánů Unie a členských států viz také rozsudek ze dne 5. března 1996, Brasserie du pêcheur a Factortame (C-46/93 a C-48/93, EU:C:1996:79, bod 47).

36 – V tomto smyslu v souvislosti se srovnatelným zákonem také již rozsudek ze dne 24. března 2011, Komise v. Španělsko (C-400/08, EU:C:2011:172, bod 80).

37 – Tak již rozsudky ze dne 11. července 1989, Schröder HS Kraftfutter (265/87, EU:C:1989:303, bod 21), ze dne 8. července 2010, Afton Chemical (C-343/09, EU:C:2010:419, bod 45), ze dne 22. ledna 2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, bod 50), ze dne 15. února 2016, N. (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, bod 54), ze dne 4. května 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, bod 48) a ze dne 30. června 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, bod 33).

54. V této souvislosti je nutno také připomenout, že je sice na členském státu, který se za účelem odůvodnění omezení základní svobody odvolává na naléhavý důvod obecného zájmu, aby prokázal, že jeho právní úprava je vhodná a nezbytná k dosažení sledovaného legitimního cíle. Toto důkazní břemeno ale – již v rámci řízení pro nesplnění povinnosti – nejde tak daleko, aby tento členský stát musel pozitivně prokázat, že žádné jiné představitelné opatření neumožňuje dosáhnout uvedeného cíle za stejných podmínek³⁸. Tato myšlenka musí tím spíše platit pro řízení o předběžné otázce.

55. Mezní hodnoty mají přitom tu zvláštnost, že je vždy možné položit otázku, proč nebylo v zákoně uvedeno například 1 000 m² nebo 3 000 m² místo zvolených 2 000 m². Tato otázka však vzniká u každé mezní hodnoty a podle mého názoru může být zodpovězena jen demokraticky legitimovaným zákonodárcem. Na rozdíl od názoru Komise zákonodárce přitom nemusí empiricky dokázat, jak tuto mezní hodnotu stanovil, a není podstatné, zda je tato mezní hodnota z pohledu Komise přesvědčivá, nebo dokonce „správná“, pokud není zjevně chybná. V projednávané věci nejde o tento případ.

56. Vyšší mezní hodnota by možná byla mírnějším prostředkem, ale z pohledu členského státu ne stejně vhodným. Že větší maloobchodní prodejny představují větší výzvy pro urbanistické plánování a pro zohlednění zájmů životního prostředí, nelze popřít. Nelze rovněž popřít, že velikost maloobchodních prodejen indikuje větší obrat a tím také větší hospodářskou sílu (a tedy vyšší finanční schopnost plnit). Tvrzení, že větší maloobchodní prodejny profitují z infrastruktury města ve větší míře než menší maloobchodní prodejny, nelze rovněž považovat za zjevně nesprávné. V důsledku toho je prodejní plocha maloobchodních prodejen relevantním faktorem pro dosažení cílů zákona.

57. Rovněž skutečnost, že se více maloobchodních prodejen stejného majitele nescítá, nevyvolává v této souvislosti pochybnosti. Je-li cíl zákona zaměřen na dopady jednotlivé maloobchodní prodejny, je – z pohledu zákonodárce – vhodným prostředkem také vycházet právě z velikosti dané maloobchodní prodejny na místě.

58. Konečně, stavebně právní požadavky při budování maloobchodní prodejny nejsou na rozdíl od názoru Komise a ANGED stejným způsobem vhodné k tomu, aby poskytly finanční pobídku pro to, aby byly raději otevírány menší maloobchodní prodejny.

3) *Přiměřenost daně*

59. Omezení základní svobody musí být kromě toho také přiměřená sledovanému cíli³⁹. Toto vyžaduje, aby omezení a jeho důsledky nebyly nepřiměřené vzhledem k sledovaným (ochrany hodným) cílům⁴⁰. V konečném důsledku to závisí na konkrétním zvážení důsledků s ohledem na abstraktní význam chráněného právního zájmu (v projednávané věci ochrana životního prostředí a územní plánování) a na narušený právní zájem⁴¹ (v projednávané věci ochrana základní svobody).

60. V projednávané věci není daň nepřiměřená sledovaným cílům. Zatížení není tak vysoké, že by hospodářská činnost již nebyla možná (tzv. účinek zardoušení). Prvních 2 000 m² zejména není vůbec zdaněno a daň je možné podle informací španělských orgánů odečíst od základu španělské daně z příjmů. Nabízí se dále slevy, pokud maloobchodní prodejny investují do určitých opatření, která mají zabránit nebo bojovat s negativními dopady poškození území a životního prostředí (viz články 45 a 46

38 – Viz rozsudky ze dne 23. října 1997, Komise v. Nizozemsko (C-157/94, EU:C:1997:499, bod 58), ze dne 10. února 2009, Komise v. Itálie (C-110/05, EU:C:2009:66, bod 66), a ze dne 24. března 2011, Komise v. Španělsko (C-400/08, EU:C:2011:172, bod 75).

39 – Rozsudky ze dne 11. října 2007, ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, bod 82 a citovaná judikatura), a ze dne 21. prosince 2011, Komise v. Polsko (C-271/09, EU:C:2011:855, bod 58).

40 – Rozsudky ze dne 12. července 2001, Jippes a další (C-189/01, EU:C:2001:420, bod 81), ze dne 9. listopadu 2010, Volker a Markus Schecke a Eifert (C-92/09 a C-93/09, EU:C:2010:662, bod 76 a násl.), ze dne 22. ledna 2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, bod 50), a ze dne 30. června 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, bod 33).

41 – Podobně také již rozsudek ze dne 9. listopadu 2010, Volker a Markus Schecke a Eifert (C-92/09 a C-93/09, EU:C:2010:662, bod 76 a násl.).

TRIMCA). Ochrana životního prostředí a také územní plánování dále pro soužití společnosti představují právní zájmy vysokého, v případě ochrany životního prostředí (výslovně uvedena v článku 11 SFEU, čl. 3 odst. 3 SEU a v článku 37 Listiny) velmi vysokého významu⁴². V konečném důsledku by tím tedy bylo odůvodněno i (skryté) omezení svobody usazování.

B. K existenci podpory

61. Pokud jde o druhou otázku, je nutno přezkoumat, zda je nutno v právní úpravě TRIMCA spatřovat nepřípustnou podporu podle čl. 107 odst. 1 SFEU.

1. Dovolávání se existence podpory za účelem vyhnutí se daňovému dluhu

62. Nejprve je třeba poukázat na to, že Soudní dvůr již několikrát rozhodl, že dlužník daně se nemůže dovolávat toho, že osvobození jiných podniků představuje státní podporu, aby se vyhnul zaplacení uvedené daně⁴³.

63. Něco jiného by však platilo tehdy, kdyby daň a stanovené osvobození od daně byly *nedílnou součástí podpory*. K tomu musí, na základě relevantní vnitrostátní právní úpravy, existovat vztah závazného určení mezi daní a podporou v tom smyslu, že výnos z daně je nezbytně určen k financování podpory a přímo ovlivňuje její význam, a v důsledku toho i posouzení slučitelnosti této podpory s vnitřním trhem⁴⁴.

64. V této souvislosti je možné konstatovat, že výnos z této daně není používán na zvláštní podpory ve prospěch obchodních podniků. Používá se naopak na financování preventivních opatření nebo opatření na obnovu poškozeného životního prostředí (viz článek 5 TRIMCA). Tím je vyloučeno, že by dosažené výnosy mohly zvýhodnit konkrétní podnik nebo odvětví, protože sledují cíl obecného zájmu a přinášejí prospěch celé společnosti.

65. Je tedy třeba konstatovat, že ty podniky, které jsou povinny tuto daň platit, se před vnitrostátními soudy nemohou dovolávat protiprávnosti poskytnutého „osvobození od daně“, aby se tím vyhnuly zaplacení této daně nebo aby dosáhly jejího vrácení. Pokud se však nemohou tohoto dovolávat, je veškerá další argumentace týkající se případné existence podpory nadbytečná. Přezkum přípustnosti podpory v podobě nezdanění menších maloobchodních prodejen pak zůstává vyhrazen Komisi ve zcela běžném řízení o státní podpoře podle článku 108 SFEU.

66. Vzhledem k tomu, že předkládající soud však neprovádí přezkum daňových výměrů, nýbrž zákona, který je jejich základem, takovým způsobem, který může mít význam i pro jiné osoby, než je ANGED, mohla by být další argumentace týkající se článku 107 SFEU pro předkládající soud přinejmenším užitečná.

2. Skutková podstata podpory

67. Na základě tohoto předpokladu je nutno přezkoumat, zda je nutno v (1) nezdanění majitelů menších maloobchodních prodejen nebo v (2) osvobození od daně určitých větších maloobchodních prodejen spatřovat podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

42 – Rozsudek ze dne 22. prosince 2008, *British Aggregates v. Komise* (C-487/06 P, EU:C:2008:757, bod 91).

43 – Rozsudky ze dne 20. září 2001, *Banks* (C-390/98, EU:C:2001:456, bod 80), ze dne 27. října 2005, *Distribution Casino France a další* (C-266/04 až C-270/04, C-276/04 a C-321/04 až C-325/04, EU:C:2005:657, bod 42 a násl.), ze dne 15. června 2006, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 a C-41/05, EU:C:2006:403, bod 43 a násl.), a ze dne 6. října 2015, *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:661, bod 21).

44 – Rozsudek ze dne 25. června 1970, *Francie v. Komise* (47/69, EU:C:1970:60, body 16, 17 a násl.), ze dne 13. ledna 2005, *Streekgewest* (C-174/02, EU:C:2005:10, bod 26), a ze dne 27. října 2005, *Distribution Casino France a další* (C-266/04 až C-270/04, C-276/04 a C-321/04 až C-325/04, EU:C:2005:657, bod 40).

68. Podle ustálené judikatury Soudního dvora je pro kvalifikaci jako „státní podpora“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU vyžadováno, aby se zaprvé jednalo o státní zásah nebo zásah ze státních prostředků. Zadruhé musí být tento zásah způsobilý ovlivnit obchod mezi členskými státy. Zatřetí musí selektivně zvýhodňovat příslušného příjemce. Začtvrté musí narušovat hospodářskou soutěž, nebo musí hrozit, že ji naruší⁴⁵.

a) K pojmu „zvýhodnění“

69. Pokud jde o otázku, zda právní úprava dotčená v původním řízení poskytuje příslušnému příjemci zvýhodnění, je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora jsou za státní podpory považovány zásahy, které mohou v jakékoli formě přímo nebo nepřímo zvýhodňovat podniky nebo musí být považovány za hospodářské zvýhodnění, které by podnik-příjemce za obvyklých tržních podmínek nezískal⁴⁶.

70. Také daňové zvýhodnění, které sice není spojeno s převodem státních prostředků, avšak staví příjemce do lepší finanční situace oproti ostatním osobám povinným k dani, může spadat pod čl. 107 odst. 1 SFEU⁴⁷.

71. Za podpory jsou zejména považovány různé formy opatření, které snižují náklady, jež *obvykle* zatěžují rozpočet podniku, a ač nejsou dotacemi v užším slova smyslu, mají tutéž povahu a stejné účinky⁴⁸.

72. Pokud jde o nezdanění menších maloobchodních prodejen, je nutno konstatovat, že podle TRIMCA mají být daní zatíženy jen maloobchodní prodejny s plochou od 2 000 m² (v souvislosti s touto mezní hodnotou viz výše bod 24). Vychází to z toho, že od této velikosti se (typicky) předpokládá určitá hospodářská síla (viz článek 15 TRIMCA). Za normálních tržních podmínek a rovněž v souladu s vůlí španělského regionálního normotvůrce nejsou menší maloobchodní prodejny (nedosahující mezní hodnoty 2000 m² uvedené v článku 22 TRIMCA) daní zatíženy. Z toho důvodu se pro ně také nesnižuje žádné zatížení, které by menší maloobchodní prodejny musely *obvykle* nést. Ani větší maloobchodní prodejny nemusí, pokud jde o prvních 2 000 m² jejich prodejní plochy, nést žádné zatížení. V této souvislosti opět chybí znevýhodňující zacházení (k tomu již výše body 28 a 29) a hospodářské zvýhodnění, které by menší maloobchodní prodejny za obvyklých tržních podmínek nezískaly.

73. Nezdanění malých maloobchodních prodejen proto nemůže představovat podporu. Nanejvýš osvobození určitých větších maloobchodních prodejen od jinak splatné daně (podle článku 20 TRIMCA se to týká mimo jiné prodejců strojů, stavebních materiálů nebo nábytku) je možné chápat jako takovéto zvýhodnění. Toto zvýhodnění by pak muselo být ještě selektivní.

45 – Rozsudky ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 40), ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 53), a ze dne 27. června 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, bod 38).

46 – Rozsudek ze dne 9. října 2014, Ministerio de Defensa und Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 21), a ze dne 27. června 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, bod 65).

47 – Viz mimo jiné rozsudky ze dne 15. března 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, bod 14), ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 72), a ze dne 9. října 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 23).

48 – Rozsudky ze dne 15. března 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, bod 13), ze dne 19. března 2013, Bouygues a Bouygues Télécom v. Komise (C-399/10 P a C-401/10 P, EU:C:2013:175, bod 101), ze dne 14. ledna 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, bod 33), a ze dne 27. června 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, bod 66).

b) Selektivita zvýhodnění

74. V této souvislosti je nutno přezkoumat, zda je nutno (1) v osvobození určitých větších maloobchodních prodejen od daně spatřovat „zvýhodnění určitých podniků nebo určitých odvětví“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, a zda se tedy jedná o „selektivní zvýhodnění“ ve smyslu judikatury Soudního dvora.

75. Podpůrně – pro případ, že by Soudní dvůr spatřoval i v nezdanění menších maloobchodních prodejen zvýhodnění, které by tyto za obvyklých tržních podmínek nezískaly – je rovněž nutno přezkoumat, zda je nutno (2) v nezdanění majitelů menších maloobchodních prodejen spatřovat takovéto „selektivní zvýhodnění“.

1) Selektivita v právu upravujícím daně resp. poplatky

76. Přezkum této selektivity je spojen, pokud jde o právní úpravu členských států týkající se daní a poplatků, se značnými obtížemi⁴⁹.

77. V judikatuře Soudního dvora se jako východisko opakovaně uvádí, že daňová právní úprava není selektivní tehdy, je-li bez rozdílu použitelná na všechny hospodářské subjekty⁵⁰. Na základě pouhé okolnosti, že daňová právní úprava poskytuje zvýhodnění pouze těm podnikům, které splňují její podmínky, však ještě nelze ani podle judikatury konstatovat selektivitu právní úpravy⁵¹.

78. Soudní dvůr proto v případě daňových zvýhodnění stanovil zvláštní podmínky pro určení jejich selektivity. Podle nich je nakonec rozhodující, zda jsou podmínky pro daňové zvýhodnění zvoleny bez diskriminace podle měřítek vnitrostátního daňového systému⁵². K tomu je třeba nejprve identifikovat obecný nebo „obvyklý“ daňový režim, který se v dotčeném členském státě používá. Ve srovnání s tímto obecným nebo „obvyklým“ daňovým režimem je nutno určit selektivní povahu výhody, kterou přiznává dotčené daňové opatření.

49 – Viz jen aktuální žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, kterou podal Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr, Německo, dále jen „BFH“) (usnesení ze dne 30. května 2017 – II R 62/14, BFHE 257, 381) v souvislosti s tzv. ustanovením o skupinách podniků, které je uvedeno v § 6a GrEStG v právu upravujícím daň z převodu nemovitostí – projednáváno jako věc C-374/17.

50 – Viz jen rozsudky ze dne 8. listopadu 2001, *Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, bod 35), ze dne 15. listopadu 2011, *Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království* (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 73), ze dne 29. března 2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, bod 39), ze dne 9. října 2014, *Ministerio de Defensa a Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 23), a ze dne 21. prosince 2016, *Komise v. World Duty Free Group a další* (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 53 a násl.).

51 – V tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 29. března 2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, bod 42), a ze dne 21. prosince 2016, *Komise v. World Duty Free Group a další* (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 59).

52 – V tomto smyslu viz také rozsudky ze dne 14. ledna 2015, *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, bod 53), a ze dne 21. prosince 2016, *Komise v. World Duty Free Group a další* (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 54); výslovně i mimo oblast daňového práva rozsudek ze dne 21. prosince 2016, *Komise v. Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, body 53 a 55).

79. Toto připadá v úvahu, pokud se toto opatření odchyľuje od uvedeného obecného režimu v rozsahu, v němž zavádí rozdíly mezi hospodářskými subjekty, které se však s ohledem na cíl daňové soustavy dotyčného členského státu nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci⁵³. I když jsou tyto podmínky splněny, může však být zvýhodnění odůvodněno povahou nebo obecným účelem systému, jehož je součástí, zejména když daňové ustanovení vyplývá přímo ze základních nebo řídicích principů vnitrostátního daňového systému⁵⁴.

80. Takovýto zvláštní přezkum je u daňových ustanovení nezbytný k určení jejich selektivity, neboť daňová zvýhodnění – na rozdíl od dotací v užším slova smyslu ve formě peněžitých plnění – vyplývají z daňového systému, kterému podniky obecně stále a nutně podléhají. Daňové systémy přitom obsahují různá rozlišování, která zpravidla slouží jen tomu, aby bylo dosaženo přesného účelu daně. Takováto „zvýhodňující“ rozlišování, která nejsou dotacemi v užším slova smyslu, ale mohou být podle judikatury považována za podporu jen tehdy, jsou-li s ní srovnatelná, pokud jde o jejich povahu a účinky⁵⁵.

81. Pouze pokud tedy členský stát použije svůj existující daňový systém k rozdělení peněžitých plnění pro účely, které se nacházejí vně daňového systému, vzniká také důvod k postavení těchto daňových zvýhodnění na roveň s dotacemi v užším slova smyslu⁵⁶.

82. Soudní dvůr v této souvislosti provádí přezkum soudržnosti, přičemž nesoudržnost v konečném důsledku naznačuje zneužití. V projednávaném případě se však neklade otázka, zda osoba povinná k dani zvolila zneužívající konstrukce, aby se vyhnula dani. Otázka naopak zní, zda členský stát – z objektivního hlediska – „zneužívá“ svého daňového práva, aby obejitím pravidel v oblasti státní podpory dotoval jednotlivé podniky.

83. Z tohoto poznatku vyplývá, že k tomu, aby byla konstatována selektivita daňového zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, je nezbytné nejprve nerovné zacházení, které není možné v rámci daňového systému členského státu odůvodnit. V této souvislosti je rozhodující, zda toto rozlišení vyplývá z povahy nebo systematiky právní úpravy, do které patří⁵⁷.

84. Kromě toho by se v případě tohoto neodůvodněného nerovného zacházení muselo podle znění čl. 107 odst. 1 SFEU jednat buď o rozlišení ve prospěch určitého podniku, nebo určitého odvětví výroby. Soudní dvůr proto zejména v rozsudku Gibraltar konstatoval, že daňová právní úprava musí zvýhodněné podniky charakterizovat na základě vlastností, které jsou pro ně jakožto privilegovanou skupinu specifické⁵⁸.

53 – Viz rozsudky ze dne 17. listopadu 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709), ze dne 8. září 2011, Paint Graphos (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 49), ze dne 29. března 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, bod 42), ze dne 18. července 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, bod 19), ze dne 9. října 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 35), ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, body 49 a 58), ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 54), a ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Aer Lingus a Ryanair Designated Activity (C-164/15 P a C-165/15 P, EU:C:2016:990, bod 51).

54 – Viz rozsudky ze dne 8. září 2011, Paint Graphos (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, body 65 a 69), ze dne 18. července 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, bod 22); v tomto smyslu viz také mimo jiné rozsudky Itálie v. Komise (173/73, EU:C:1974:71, bod 33), ze dne 8. listopadu 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, bod 42), ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 145), a ze dne 9. října 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, body 42 a 43).

55 – Viz mimo jiné rozsudky ze dne 23. února 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg v. Vysoký úřad (30/59, EU:C:1961:2, s. 43), ze dne 15. června 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 a C-41/05, EU:C:2006:403, bod 29), ze dne 19. března 2013, Bouygues a Bouygues Télécom v. Komise (C-399/10 P a C-401/10 P, EU:C:2013:175, bod 101), a ze dne 9. října 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 22).

56 – V tomto smyslu viz také rozsudek ze dne 18. července 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, body 22 až 27).

57 – Rozsudek ze dne 9. října 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 42), a ze dne 27. června 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, bod 71).

58 – Viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 104).

85. Toto konstatování bylo v rozsudku *World Duty Free Group*⁵⁹ na první pohled sice poněkud zrelativizováno⁶⁰. V uvedeném rozsudku byla daňově právní úprava stanovující daňové zvýhodnění pro všechny osoby povinné k dani (krátkou dobu pro odpis), které nakoupily zahraniční podniky s goodwill, považována za selektivní proto, že jiné osoby povinné k dani, které nakoupily tuzemské podniky, mohly goodwill odepisovat jen po delší časové období. Vzhledem k tomu, že osoby povinné k dani samy o sobě nepředstavují určité podniky nebo odvětví výroby, vyšel znak skutkové podstaty uvedený v čl. 107 odst. 1 SFEU naprázdno⁶¹. Tento rozsudek se však týkal zvláštního případu „podpory exportu“ tuzemských podniků pro investice v zahraničí na úkor zahraničních podniků, která je v rozporu s logikou článku 111 SFEU. Zvláštní vývozní dotace proto mohou splňovat kritérium selektivity, i když platí pro všechny osoby povinné k dani.

2) K selektivní povaze jednotlivých nerovných zacházení

86. Předkládající soud považuje selektivní zvýhodnění na základě projednávané právní úpravy za možné v několika ohledech, a sice z důvodu rozdílného zacházení s maloobchodními prodejny v závislosti na jejich velikosti a z důvodu osvobození určitých maloobchodních prodejen od daně.

87. Předkládající soud tím v konečném důsledku vybral jako základ různá „obvyklá“ daňová pravidla. Předpokládá-li totiž selektivitu nezdanění menších samostatných maloobchodních prodejen, vychází z referenčního systému, podle něhož by měly být všechny maloobchodní prodejny zdaněny. Pokud jde o větší maloobchodní prodejny, které jsou osvobozeny od daně, jsou referenčním systémem všechny větší maloobchodní prodejny.

88. V závislosti na posuzovaném nerovném zacházení je dotčen jiný referenční systém. Z toho je zřejmé – jak již také rozhodl Soudní dvůr v rozsudku *Gibraltar*⁶² – že určení „obvyklého“ zdanění nemůže být rozhodující. Rozhodující je, jak také znovu zdůraznil Soudní dvůr v rozsudku *World Duty Free*⁶³, pouze posouzení příslušného nerovného zacházení s ohledem na cíl sledovaný zákonem.

89. Podle judikatury Soudního dvora je tedy nutno objasnit, zda ustanovení TRIMCA vedou k nerovnému zacházení, které nemá základ v samotném konkrétním daňovém zákoně, nýbrž sleduje účely, které leží mimo tento zákon, a nejsou mu proto vlastní⁶⁴.

i) Posouzení cíle zákona

90. Toto je v první řadě podmíněno bližším posouzením cíle zákona. Jak je uvedeno výše v bodě 42, cílem zákona je ochrana životního prostředí, územní plánování a to, aby se na nákladech podílely ty podniky, u nichž je možné – při typizovaném posuzování – předpokládat zvláštní hospodářskou sílu z důvodu využívání velkých prodejních ploch. K tomu se ještě přidává určitá „přerozdělovací funkce“, jsou-li hospodářsky silnější subjekty silněji finančně zatíženy než hospodářsky slabší subjekty.

59 – Rozsudek ze dne 21. prosince 2016, *Komise v. World Duty Free Group a další* (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, body 73, 74 a bod 86 a násl.).

60 – Přitom se zdá, že body 59 a 86 tohoto rozsudku nejsou zcela shodné.

61 – Toto vyplývá podle mého názoru nejpozději z argumentace uvedené v rozsudku ze dne 21. prosince 2016, *Komise v. World Duty Free Group a další* (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, body 85 a 86).

62 – Viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, *Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království* (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, body 90 a 91, jakož i 131).

63 – Rozsudek ze dne 21. prosince 2016, *Komise v. World Duty Free Group a další* (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, body 54, 67 a 74).

64 – V tomto smyslu výslovně rozsudek ze dne 8. září 2011, *Paint Graphos* (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 70).

ii) Osvobození zvláštních maloobchodních prodejen náročných na plochu od daně

91. Pokud jde o osvobození od daně uvedené v článku 20 TRIMCA, je nutno zohlednit, že prodejci strojů, stavebních materiálů, nábytku, oken a dveří, zahradnických potřeb v pěstitelských podnicích, motorových vozidel potřebují z důvodu svého sortimentu zpravidla větší prodejní a skladovací plochy. V této souvislosti není – ve srovnání s většími maloobchodními prodejny majícími v sortimentu menší věci – typizovaný předpoklad větší hospodářské síly v případě větší prodejní plochy zcela namístě.

92. K tomu se přidává skutečnost, že takovéto maloobchodní prodejny jsou ve zvláštní míře odkázány na větší plochy, jsou tedy daní obzvláště zasaženy. Vzhledem k tomu, že zásada proporcionality musí být v daňovém právu obzvláště dodržována, je zohlednění tohoto zvláštního zatížení vnitrostátním normotvůrcem naprosto logické⁶⁵ a není zjevně nepřiměřené s ohledem na cíl, kterým je zatížení zvláštní hospodářské síly.

93. I pokud jde o cíl ochrany životního prostředí je nutno na rozdíl od názoru ANGED zohlednit, že uvedené osoby povinné k dani nepřitahují z důvodu svého sortimentu zboží stejně vysoký počet zákazníků na m² jako jiné maloobchodní prodejny. Obchod prodávající okna a dveře navštíví zákazník zpravidla méně často než diskontní prodejnu potravin se stejnou plochou. Tato nižší návštěvnost zákazníků má přitom jistě vliv i na nižší provoz spojený s dodavateli. Maloobchodní prodejny uvedené v článku 20 TRIMCA prodávají zpravidla jiným podnikům, které nakupují větší množství, prodejní plochy zato ale navštěvují méně často. Otázka, zda tomu tak skutečně je, může přitom zůstat nezodpovězena. Vzhledem k tomu, že vnitrostátní normotvůrce musí v této souvislosti učinit prognostické rozhodnutí, může být toto rozhodnutí přezkoumáno jen z hlediska zjevné nesprávnosti (pokud jde o kritérium přezkumu, viz již výše bod 47). Takovéto zjevné pochybení však v projednávaném případě patrně není.

94. Pokud jde o cíl územního plánování, na první pohled sice není patrné, proč by měly být prodejny stavebních materiálů osvobozeny od daně. To ale nevádí, protože stačí, pokud nerovné zacházení může být odůvodněno jedním z cílů, které zákon sleduje. V projednávané věci je tomu tak v souvislosti se zatížením na základě hospodářské síly resp. v souvislosti se zohledněním negativních vlivů na životní prostředí.

95. Pouze osvobození prodejců nábytku v samostatných tradičních a specializovaných obchodech není na první pohled z hlediska uvedeného cíle zákona zcela vysvětlitelné. Proč by tyto maloobchodní prodejny měly přitahovat menší provoz spojený s dodavateli nebo zákazníky, nebo proč by měly mít menší hospodářskou sílu, není hned zřejmé. Zda se „obvyklé“ prodejny nábytku a prodejny nábytku uvedené v článku 20 TRIMCA proto přece jen potud nenacházejí ve srovnatelné situaci, musí ale rozhodnout předkládající soud⁶⁶.

96. Pokud jsou „obvyklé“ prodejny nábytku a prodejny nábytku uvedené v článku 20 TRIMCA, i s ohledem na určitý prostor pro učinění prognózy, skutkově a právně srovnatelné, pokud jde o cíle zákona (negativní vlivy na životní prostředí, územní plánování, vycházení z hospodářské síly a počet zákazníků a dodavatelů na metr čtvereční), představuje toto osvobození od daně zvýhodnění pro osvobozené prodejce nábytku. Toto nerovné zacházení by pak nebylo odůvodněno základními nebo hlavními zásadami daňového systému. Toto ustanovení by bylo v této části selektivní a bylo by nutno ho považovat za dotaci v užším slova smyslu (k tomu viz výše bod 81).

65 – Viz také rozsudek ze dne 4. června 2015, Komise v. MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, bod 65).

66 – K jeho úloze i rozsudek ze dne 14. ledna 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, bod 57 a násl.).

iii) Podpůrně: nezdanění menších maloobchodních prodejen

97. Předkládající soud kromě toho vytýká v konečném důsledku také skutečnost, že dani zcela nepodléhají maloobchodní prodejny s celkovou plochou menší než 2 000 m². Selektivní zvýhodnění však podle judikatury připadá v úvahu pouze tehdy, když se toto opatření odchyľuje od obecného režimu v rozsahu, v němž zavádí rozlišování mezi subjekty, které se ale s ohledem na cíl daňové soustavy dotyčného členského státu nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci⁶⁷.

98. V projednávaném případě neexistuje nerovné zacházení mezi menšími a většími maloobchodními prodejny již proto, že i velké maloobchodní prodejny nejsou daní, pokud jde o jejich prvních 2 000 m² celkové plochy, zatíženy (viz k tomu výše bod 72). Tuto „výhodu“ nezatížení mají v tomto smyslu všechny maloobchodní prodejny. I pokud by malé maloobchodní prodejny byly zahrnuty do rozsahu působnosti daně, nebyly by stejně jako velké maloobchodní prodejny zatíženy, resp. by nebyla zatížena jejich celková plocha od 1 m² do 2 000 m². Malé a velké maloobchodní prodejny se kromě toho nenacházejí ve srovnatelné situaci (k tomu viz bod 100 a násl.). Ale i pokud by se vycházelo z nerovného zacházení, je toto rozlišování odůvodněné (k tomu viz bod 102 a násl.).

– Srovnatelná skutková a právní situace?

99. Soudní dvůr zejména v rozsudku World Duty Free Group zdůraznil, že se zvýhodněné subjekty musí s ohledem na cíl sledovaný příslušným režimem nacházet ve srovnatelné skutkové a právní situaci, a musí tedy být předmětem rozdílného zacházení, jež lze v zásadě kvalifikovat jako diskriminaci⁶⁸.

100. Nezahrnutí majitelů menších maloobchodních prodejen (jednotlivě nebo jako součást společné maloobchodní prodejny) do rozsahu působnosti daně pro ně proto nepředstavuje selektivní zvýhodnění ve smyslu pojmu „podpora“ podle čl. 107 odst. 1 SFEU. Toto rozlišování totiž vyplývá z podstaty cíle zákona. Ten spočívá ve snížení negativních důsledků pro životní prostředí a územní plánování způsobených většími maloobchodními prodejny tím, že se vytvoří pobídka pro provozování menších maloobchodních prodejen, které nebudou daní zatíženy. Z toho důvodu je nezapočítávání více maloobchodních prodejen, které patří stejnému majiteli, nejen pochopitelné, ale i důsledné a v souladu s cílem zákona.

101. Větší a menší maloobchodní prodejny se liší právě svojí prodejní plochou a z ní vyplývající hospodářskou silou, jakož i počtem zákazníků a dodavatelů na metr čtvereční. Z pohledu členského státu, který není zjevně nesprávný, se nenacházejí ve srovnatelné právní a skutkové situaci.

– Podpůrně: odůvodnění rozlišování

102. Pokud by Soudní dvůr naproti tomu předpokládal skutkovou a právní srovnatelnost menších a větších maloobchodních prodejen, bylo by nutno přezkoumat, zda rozlišování, které by v tom bylo nutno spatřovat, může být odůvodněné.

67 – Viz rozsudky ze dne 8. září 2011, Paint Graphos (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 49), ze dne 18. července 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, bod 19), ze dne 9. října 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 35), a ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 54).

68 – Rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 54), předtím také již rozsudky ze dne 28. července 2011, Mediaset v. Komise (C-403/10 P, nezveřejněný, EU:C:2011:533, bod 36), ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, body 75 a 101), ze dne 14. ledna 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, bod 55), a ze dne 4. června 2015, Komise v. MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, bod 59).

103. Pokud jde o velikost prodejní plochy, je podle mého názoru možné odpovědět kladně. Velikost prodejní plochy indikuje (v každém případě ne zjevně nesprávně) určité množství zboží a zákazníků a tím určitý provoz způsobený zákazníky a dodavateli a z toho vyplývající emise hluku a emise do ovzduší a další vlivy, které způsobují zvláštní zatížení obce. Velikost maloobchodní prodejny může být rovněž považována i za (hrubý) indikátor většího obratu a tím větší hospodářské síly, a tím tedy větší hospodářské schopnosti plnit.

104. Rovněž z hlediska aspektů správního řízení není možné nic namítat proti tomu, je-li množství maloobchodních prodejen podléhajících dani, které je poté také nutno kontrolovat, sníženo pomocí určité mezní hodnoty. Toto, stejně jako nesčítání ploch různých maloobchodních prodejen, slouží také zjednodušení administrativy. Dokonce i v unijně právní úpravě daně z přidané hodnoty nepodléhají tzv. drobní podnikatelé (tedy podnikatelé, jejichž obrat nepřekračuje určitou „prahovou částku pro osvobození“) dani, aniž by v tom doposud bylo spatřováno porušení práva v oblasti státní podpory. Z hlediska cílů sledovaných zákonem je kromě toho naprosto pochopitelné, že se vychází z prodejní plochy, místo z obratu nebo zisku, protože prodejní plochu je možné snadno určit (jednoduchá a účinná správa) a je méně náchylná k obcházení než například zisk.

c) Závěr

105. Nezdanění menších maloobchodních prodejen v konečném důsledku nepředstavuje selektivní zvýhodnění těchto podniků. V této souvislosti neexistuje zvýhodnění resp. neodůvodněné nerovné zacházení. Jejich nezdanění je věcně pokryto účelem TRIMCA.

106. Osvobození určitých velkoplošných podniků od daně je možné s ohledem na cíle sledované zákonem rovněž věcně vysvětlit.

VI. Závěry

107. Z těchto důvodů navrhuji, aby předběžné otázky, které předložil Tribunal Supremo (Nejvyšší soud, Španělsko), byly zodpovězeny následovně:

1. Články 49 a 54 SFEU nebrání takové dani, jako je daň, o kterou se jedná v projednávané věci, která se vybírá od maloobchodníků v závislosti na prodejní ploše.
2. Článek 107 odst. 1 SFEU nelze vykládat v tom smyslu, že by nezdanění maloobchodních prodejen s celkovou plochou menší než 2 000 m² představovalo podporu. Totéž platí pro osvobození od daně prodejců a) strojů, vozidel, náradí a potřeb pro průmysl; b) stavebního materiálu, sanitárních výrobků, dveří a oken, výlučně k prodeji podnikatelům; c) zahradní a zemědělské produkce v pěstitelských podnicích; d) prodeje motorových vozidel ve výstavních prostorách prodejců a v servisních dílnách a e) prodeje pohonných hmot.
3. Zda také osvobození od daně pro maloobchodní prodejny, v nichž se prodává nábytek v individuálních, tradičních a specializovaných obchodech, představuje podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, závisí na tom, zda jsou srovnatelné s maloobchodními prodejny, které prodávají nábytek mimo uvedené obchody. Tuto otázku musí rozhodnout předkládající soud.“