



## Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY  
JULIANE KOKOTT  
přednesené dne 9. listopadu 2017<sup>1</sup>

**Věc C-233/16**

**Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED)  
proti  
Generalitat de Catalunya**

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

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Svoboda usazování – Regionální daň pro samostatné velkoplošné maloobchodní prodejny – Nepřímé znevýhodnění, protože ze statistického pohledu jsou dotčeny především zahraniční obchodní řetězce – Osvobození od daně a sleva na dani pro třetí osoby jako nepřípustná podpora – Dopady dopisů Komise na posouzení jako nepřípustná podpora“

### I. Úvod

1. Projednávaná věc poskytuje Soudnímu dvoru příležitost upřesnit dosah unijně právního zákazu podpor. Španělské Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (Národní sdružení velkodistributorů, dále jen „ANGED“) totiž v původním řízení napadá zvláštní daň pro velkoplošné maloobchodní prodejny (dále jen „IGEC“) v Katalánsku.

2. ANGED a Komise v tom spatřují omezení svobody usazování a nepřípustnou podporu zejména pro malé maloobchodní prodejny, protože tyto prodejny nejsou touto daní zatíženy. Soudní dvůr je tedy v projednávané věci a ve dvou dalších řízeních<sup>2</sup> opět žádán, aby se vyjádřil k problému, kdy proti sobě stojí svrchovanost členských států v otázce daní na straně jedné a základní svobody a právo státních podpor na straně druhé.

3. Ještě v roce 2005 byla Soudním dvorem podobná francouzská daň pro majitele prodejní plochy větší než 400 m<sup>2</sup> shledána z hlediska práva státních podpor irelevantní<sup>3</sup>. Od té doby však Soudní dvůr pojem podpory dále rozvinul. Soudní dvůr proto musí znovu rozhodnout, zda a jak dalece je nutno na základě práva státních podpor přezkoumat skutečnost, že se daň nevztahuje na majitele menších obchodů.

1 – Původní jazyk: němčina.

2 – Těmi jsou řízení ve spojených věcech C-234/16 a C-235/16 a ve spojených věcech C-236/16 a C-237/16.

3 – Rozsudek 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 34).

## II. Právní rámec

### A. Unijní právo

4. Unijně právní rámec případu tvoří článek 49 ve spojení s článkem 54 SFEU, článek 107 a násl. SFEU a nařízení (ES) č. 659/1999<sup>4</sup> (dále jen „nařízení č. 659/1999“) (rekodifikováno nařízením (EU) 2015/1589<sup>5</sup> [dále jen „nařízení 2015/1589“]).

### B. Španělské právo

5. Daň, která je předmětem sporu v původním řízení, se opírá o Ley del Parlament de Catalunya 16/2000, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales (zákon Katalánského parlamentu 16/2000 ze dne 29. prosince 2000 o dani z velkoplošných maloobchodních prodejen, dále jen „zákon 16/2000“).

6. Podle svého odůvodnění se IGEC zavádí na celém území Katalánska jako daň nefiskální povahy za účelem kompenzovat možné dopady na území a životní prostředí, které jsou spojeny s koncentrací velkoplošných maloobchodních prodejen, a za účelem zohlednění požadavků modernizace a podpory integrovaného obchodu v městských oblastech. Tato daň má přitom rovněž obnovit rovnováhu konkurenčního postavení obou typů podniků.

7. Podle předmětu daně (článek 2) zatěžuje IGEC „významnou hospodářskou sílu, která u některých maloobchodních prodejen vyplývá z toho, že jsou vybudovány jako velké prodejny“. Skutečností zakládající daňovou povinnost (článek 4) je využívání velkých ploch pro obchodní účely. Využíváním velkých ploch pro obchodní účely se rozumí využívání samostatnými velkoplošnými maloobchodními prodejny. Mezi ně patří takové prodejny, které disponují prodejní plochou minimálně 2 500 m<sup>2</sup>.

8. Podle článku 5 (osvobození od daně) je od IGEC osvobozeno využívání velkých ploch samostatnými velkoplošnými maloobchodními prodejny, v nichž se prodávají zahradnické potřeby, vozidla, stavební materiály, stroje a potřeby pro průmysl. Osobami povinnými platit IGEC jsou fyzické nebo právnické osoby, které jsou vlastníky samostatných velkoplošných maloobchodních prodejen, nezávisle na tom, zda se tato prodejna nachází ve velké společné maloobchodní prodejně (článek 6).

9. Vyměřovacím základem daně (článek 7) je celková plocha samostatné velkoplošné maloobchodní prodejny v metrech čtverečních. Celkovou plochu činí součet následujících ploch: a) prodejní plocha snižená o 2 499 m<sup>2</sup> minimální plochy osvobozené od daně; b) plocha určená pro sklady, dílny, provozní a výrobní prostory; c) plocha parkovacích míst využívaných zejména zákazníky, která se upraví použitím koeficientu.

10. U osob povinných k dani, které prodávají zejména nábytek, sanitární výrobky, okna a dveře, jakož i u hobbymarketů, se čistý vyměřovací základ podle článku 8 zákona 16/2000 snižuje o 60 %. Na částku, kterou je nutno odvést, se případně uplatní podle článku 11 zákona 16/2000 sleva ve výši 40 %, která je stanovena pro samostatné velkoplošné maloobchodní prodejny, které jsou vedle soukromého vozidla dostupné minimálně třemi veřejnými dopravními prostředky. IGEC je podle článku 12 zákona 16/2000 periodickou daní. Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok.

4 – Nařízení Rady (ES) č. 659/1999 ze dne 22. března 1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 93 Smlouvy o ES (Úř. věst. 1999, L 83, s. 1; Zvl. vyd. 08/01, s. 339).

5 – Nařízení Rady (EU) 2015/1589 ze dne 13. července 2015, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 Smlouvy o fungování Evropské unie (Úř. věst. 2015, L 248, s. 9).

11. Páté dodatkové ustanovení Ley del Parlament de Catalunya 15/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (zákon Katalánského parlamentu 15/2000 ze dne 29. prosince 2000 o daňových a správních opatřeních), po změnách provedených článkem 17 Ley del Parlament de Catalunya 31/2002, Das Ley del Parlament de Catalunya 31/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (zákon Katalánského parlamentu 31/2002 ze dne 30. prosince 2002 o daňových a správních opatřeních: dále jen „zákon 31/2002“) stanoví v článku 17 následující:

„Příjmy získané z [IGEC], které v žádném případě nemohou být použity na zvláštní podporu maloobchodních prodejen, budou použity následujícím způsobem: a) nejméně 40 % se použije na infrastrukturu obecního vybavení a komunální územní plánování zaměřené na obchod, b) nejméně 30 % se použije na rozvoj akčních plánů na zvýšení dynamiky obchodní činnosti v oblastech ovlivněných usazením velkoplošných maloobchodních prodejen, c) nejméně 10 % se použije na rozvoj akčních plánů na ochranu životního prostředí v oblastech ovlivněných usazením velkoplošných maloobchodních prodejen.“

### III. Spor v původním řízení

12. Dne 21. února 2002 podalo ANGED – Národní sdružení velkodistributorů – správní žalobu proti IGEC, protože má za to, že porušuje různá ustanovení ústavy a zákona.

13. Ředitel pro státní podpory Generálního ředitelství Komise pro hospodářskou soutěž (dále jen „GŘ COMP“) v dopise ze dne 2. října 2003 zaslaném Španělskému království nicméně uvedl, že po přezkoumání stížnosti, která byla podána v souvislosti s IGEC, se na základě článku 87 ES (nyní článek 107 SFEU) dospělo k závěru, že výnosy z této daně nejsou používány na zvláštní podpory ve prospěch obchodních podniků, ale na financování infrastruktury obecního vybavení a územní plánování zaměřené na obchod, na rozvoj akčních plánů na zvýšení dynamiky obchodní činnosti a na rozvoj akčních plánů na ochranu životního prostředí. Je vyloučeno, že by dosažené výnosy mohly zvýhodnit konkrétní podnik nebo odvětví (totiž městský maloobchod), protože sledují cíl obecného zájmu a přináší prospěch celé společnosti.

14. Rozsudkem ze dne 27. září 2012 byla správní žaloba ANGED zamítnuta. Dne 12. prosince 2012 podalo ANGED proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek k Tribunal Supremo (Nejvyšší soud, Španělsko).

15. V únoru a květnu 2013 podalo ANGED stížnost Komisi proti Španělskému království, protože mělo za to, že právní úprava IGEC stanovená v šesti autonomních společenstvích je v rozporu s unijním právem. Dopisem ze dne 28. listopadu 2014 zaslaným Španělskému království Komise sdělila, že zvažuje možnost kvalifikovat osvobození poskytnutá malým maloobchodním prodejnám a určitým specializovaným obchodům jako protiprávní státní podpory. Zdá se, že těmito osvobozeními byla určitým podnikům poskytnuta selektivní výhoda, protože tato osvobození představují výjimku z běžného režimu zdanění (která zatěžuje maloobchodní prodejny daní v závislosti na velikosti jejich plochy).

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

### IV. Řízení před Soudním dvorem

17. Soudnímu dvoru předložil následující otázky:

1. Musí být články 49 a 54 SFEU vykládány v tom smyslu, že brání regionální dani, která je uložena samostatným velkoplošným maloobchodním prodejnám, jejichž prodejní plocha je alespoň 2 500 m<sup>2</sup>, z důvodu jejich možného vlivu na území, životní prostředí a strukturu městského obchodu

v uvedeném regionu, ale která se podle zákona uplatňuje bez ohledu na to, zda se uvedené prodejny nacházejí uvnitř konsolidované urbanistické oblasti nebo mimo ni, a prakticky se většinou týká podniků z jiných členských států, s ohledem na to, že: i) se netýká obchodníků, kteří vlastní více prodejen se samostatnou prodejní plochou menší než 2 500 m<sup>2</sup> bez ohledu na celkovou rozlohu prodejní plochy všech jejich prodejen, ii) jsou od ní osvobozeny společné velké maloobchodní prodejny, iii) nevztahuje se na samostatné prodejny v oboru zahradnictví, prodeje vozidel, stavebního materiálu, strojů a průmyslových součástek, a iv) v případě prodejen v oboru prodeje nábytku, sanitárních výrobků, dveří a oken a hobbymarketů je omezena na 40 % příslušného základu daně?

2. Musí být čl. 107 odst. 1 SFEU vykládán v tom smyslu, že i) úplné osvobození samostatných maloobchodních prodejen, jejichž prodejní plocha je menší než 2 500 m<sup>2</sup>, společných maloobchodních prodejen a samostatných maloobchodních prodejen v oboru zahradnictví, prodeje vozidel, stavebního materiálu, strojů a průmyslových součástek od IGEC a ii) částečné osvobození samostatných maloobchodních prodejen v oboru prodeje nábytku, sanitárních výrobků, dveří a oken a hobbymarketů od IGEC představují zakázanou státní podporu podle uvedeného ustanovení?
3. Pokud úplné nebo částečné osvobození od IGEC představuje státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, jaká by byla časová působnost tohoto rozhodnutí s ohledem na existenci a obsah dopisu Generálního ředitelství Komise pro hospodářskou soutěž zasláného dne 2. října 2003 zastoupení Španělského království při Evropské unii v souvislosti s věcí CP 11/01, která se týká údajných podpor poskytnutých Autonomním společenstvím Katalánsko v souladu se zákonem Katalánského parlamentu?

18. ANGED, Katalánsko 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 přípustnosti

19. Katalánsko považuje otázky za z části nepřijatelné, protože předkládající soud neposkytl nezbytné informace pro právní posouzení a také proto, že se jedná o čistě vnitrostátní skutkový stav. Nebylo zejména vysvětleno, do jaké míry tato daň diskriminujícím způsobem skutečně zatěžuje přeshraničně činné evropské podniky.

20. Obě námitky nejsou přesvědčivé. Pro právní posouzení z pohledu unijního práva jsou podstatné skutečnosti známy (viz výše). Posouzení skutečného znevýhodnění je právní otázkou, kterou je nutno posoudit mimo otázku přípustnosti. Pokud jde o otázku, zda výběr daně z větších maloobchodních prodejen zatěžuje zejména zahraniční podniky, a tyto proto odrazuje od využití svobody usazování ve Španělsku, nelze rovněž vycházet z toho, že se jedná o čistě vnitrostátní skutkový stav.

21. I v případě, že by ANGED mělo být zejména vnitrostátním sdružením španělských maloobchodních obchodů, se totiž v případě zákona 16/2000 se jedná o právní úpravu, která platí i pro podniky z jiných členských států. Vzhledem k tomu, že předkládající soud zjevně posuzuje platnost této právní úpravy, konečný rozsudek předkládajícího soudu vyvolá účinky i pro ně. Pro tento případ již Soudní dvůr rozhodl, že odpovídá na otázky, jež mu byly položeny v souvislosti s ustanoveními Smlouvy, která se týkají základních svobod<sup>6</sup>.

6 – Rozsudky ze dne 8. května 2013, Libert a další (C-197/11 a C-203/11, EU:C:2013:288, bod 35), a ze dne 15. listopadu 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, bod 51).

22. Problematickou je ale skutečnost, že žalobcem v původním řízení je sdružení velkých maloobchodních obchodů, jehož členové by placení předmětné daně nemohli odmítnout ani tehdy, kdyby nezahrnutí majitelů menších maloobchodních prodejen bylo nutno považovat za nepřípustnou státní podporu. Toto vyplývá z judikatury, podle níž se osoba povinná k dani nemůže dovolávat toho, že daňové opatření, ze kterého mají prospěch jiné podniky, představuje státní podporu, aby se vyhnula zaplacení této daně<sup>7</sup>.

23. Vzhledem k tomu, že použití výnosu daně je zpravidla (tak je tomu také v projednávaném případě) účelově vázáno, je však nutno vždy zkoumat (k tomu níže body 63 a 64), zda je výnos z daně využit způsobem, který je nezávadný z hlediska práva upravujícího státní podpory<sup>8</sup>. V důsledku toho může mít i osoba povinná k dani zájem na jejím přezkumu. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je proto přípustná.

## **B. K omezení základních svobod**

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

25. Na tuto otázku je třeba nahlížet v kontextu účinků, jež IGEC vyvolává. Ty se v rámci skutečností zakládajících daňovou povinnost odvíjejí od existence samostatné velkoplošné maloobchodní prodejny. Těmi jsou takové prodejny, které disponují prodejní plochou minimálně 2 500 m<sup>2</sup>. Každý metr čtvereční prodejní plochy, která překročí „osvobozenou plochu“ o velikosti 2 499 m<sup>2</sup> uvedenou v článku 7 zákona 16/2000, je poté zatížen sazbou daně ve výši 17,429 eura. Samostatný maloobchodní prodejce s plochou o velikosti 2 500 m<sup>2</sup> by – s odhlédnutím od skladovacích a parkovacích ploch, které je nutno ještě poměrně zohlednit – tedy s jedním metrem čtverečním podléhal dani.

26. Tato plocha se ještě upraví koeficientem, který stoupá v závislosti na velikosti plochy (až do 10 000 m<sup>2</sup>). Toto tedy v tomto rozsahu vede k určitému progresivnímu účinku daně. Pro určité druhy samostatných velkoplošných maloobchodních prodejen existují ještě slevy, resp. osvobození od daně. V celkovém výsledku musí větší maloobchodní prodejny nést jak absolutně, tak i relativně, vyšší daňovou zátěž než rozlohou menší samostatné maloobchodní prodejny, přičemž všem maloobchodním prodejnám se poskytuje „osvobozená plocha“ o velikosti 2 499 m<sup>2</sup>.

### **1. Omezení svobody usazování**

27. 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 výkon<sup>9</sup>. 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 atraktivním<sup>10</sup>.

7 – Rozsudky ze dne 20. září 2001, Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, bod 80 a citovaná judikatura), 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).

8 – Pokud jde o relevantnost této otázky, viz jen rozsudek 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 37 a bod 45 a násl.).

9 – 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).

10 – 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).

28. V případě daní a poplatků se samo sebou jedná o tento případ. Podle mého názoru<sup>11</sup> je proto při přezkumu základních svobod v souvislosti s takovými zatíženími rozhodující, zda je s přeshraniční situací nakládáno ve srovnání s tuzemskou situací méně výhodně<sup>12</sup>.

#### **a) Neexistence diskriminačního omezení**

29. V projednávaném případě však již neexistuje *rozdílné* zacházení. Pokud jde o prodejní plochu od 1 m<sup>2</sup> do 2 499 m<sup>2</sup>, nedochází zde kvůli čl. 7 písm. a) zákona 16/2000 k žádnému rozdílnému zacházení mezi malými a velkými, tuzemskými či zahraničními maloobchodními prodejny. Všechny nejsou, pokud jde o tuto prodejní plochu, daní zatíženy. Mezní hodnota zde působí jako základní nezdanitelné minimum, na které mají nárok všichni maloobchodní prodejci. Na menší maloobchodní prodejny (s prodejní plochou menší než 2 500 m<sup>2</sup>) se daň nevztahuje, na větší se sice vztahuje, ale pokud jde o prodejní plochu až do 2 499 m<sup>2</sup>, nejsou daní zatíženy. Vzhledem k tomu, že toto „základní nezdanitelné minimum“ platí jak pro velké, tak i pro malé maloobchodní prodejny, neexistuje v této souvislosti již méně výhodné zacházení s jakoukoli maloobchodní prodejnou. V důsledku toho je v této souvislosti narušení svobody usazování vyloučeno.

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

#### **b) Podpůrně: zjevná resp. skrytá diskriminace zahraničních podniků**

31. Zjevná diskriminace zahraničních podniků zde není patrná. Naopak, každý majitel „samostatné velkoplošné maloobchodní prodejny“ podléhá této dani s prodejní plochou, která překračuje mezní hodnotu 2 499 m<sup>2</sup> (článek 4 zákona 16/2000). Jak již Soudní dvůr<sup>13</sup> rozhodl, skutečnost, že zahraniční investoři upřednostňují zřízení 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, a nikoliv se „státní příslušností“ hospodářského subjektu<sup>14</sup>.

32. Zakázány jsou ale i všechny skryté formy diskriminace, které v důsledku použití jiných rozlišovacích kritérií vedou ve skutečnosti ke stejnému výsledku<sup>15</sup> (takzvaná skrytá resp. nepřímá diskriminace).

33. V rozhodnutí ve věci *Hervis Sport* Soudní dvůr rozhodl, že v případě, kdy je daň vyměřována v závislosti na výši obrátu podniku, může za určitých okolností fakticky dojít k znevýhodnění podniků se sídlem v jiných členských státech<sup>16</sup>. V konkrétním případě se jednalo o zvláštní daň, kterou byly zatíženy maloobchodní podniky, jejíž sazba byla velmi silně progresivní v závislosti na obrátu. Pro

11 – 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, bod 83 a 84), jakož i ve věci X (C-686/13, EU:C:2015:31, bod 40).

12 – 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).

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

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

15 – 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).

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

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 vysokého obratu trpí pod silnou progresí této daně, je součástí skupiny s vazbou na jiný členský stát<sup>17</sup>.

### 1) *Převažující dotčenost sama nestačí*

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

35. 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 ANGED<sup>18</sup>. 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 většinou z jiných členských států, proto jako taková ještě nemůže představovat skrytou diskriminaci.

### 2) *Podmínky skryté diskriminace*

36. 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 případů<sup>19</sup>, tak i z pouhé nadměrné dotčenosti nerezidentů<sup>20</sup>, anebo dokonce jen z pouhého nebezpečí znevýhodnění<sup>21</sup>. Jisté bylo dosud pouze to, že se nevyžaduje 100% shoda kritéria se sídlem společnosti<sup>22</sup>.

37. Dále je nejistá nejen míra korelace, která je podle judikatury nezbytná, ale i otázka, zda tato korelace musí v typických případech<sup>23</sup> existovat nebo zda musí vyplývat z podstaty rozlišovacího kritéria, jak naznačuje více rozsudků<sup>24</sup>, nebo zda může vycházet také ze spíše náhodných faktických poměrů<sup>25</sup>.

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

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

19 – 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, 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.).

20 – 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).

21 – 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.

22 – 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.

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

24 – 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).

25 – 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, Humblot (112/84, EU:C:1985:185, bod 14), v souvislosti s článkem 95 EHS.

38. 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 působí<sup>26</sup>. Právní úprava, která je skrytě diskriminační, se proto podle mého názoru musí ze své podstaty<sup>27</sup> nebo v naprosto převažující míře dotýkat zejména zahraničních podniků, tak jak tomu možná bylo ve věci *Hervis Sport*<sup>28</sup>.

39. V případě, kdy se vychází z určité prodejní plochy, jejíž mezní hodnota vede pouze k tomu, že v jednom roce (z patnácti let, která připadají v úvahu) bylo v Katalánsku podle údajů uvedených v dopise Komise z roku 2004 provozováno cca 61,5 % dotčených maloobchodních prodejen podniky z jiných členských států (resp. mělo společníky z jiných členských států), to však nelze předpokládat.

40. Kromě toho není jasné, jak byl „původ“ těchto podniků<sup>29</sup> 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, výsledek by nebyl jiný. Materiál, který předložilo ANGED, v této souvislosti dokládá, že „jen“ 52,03 % celkového výnosu daně nesou podniky z jiných členských států a jejich podíl na celkové „zdaněné“ prodejní ploše činí „jen“ 46,77 %. To vše nenaznačuje, že by v projednávaném případě byly podniky z jiných členských států *de facto* primárně nebo strukturálně znevýhodňovány ve srovnání se španělskými podniky.

## **2. Podpůrně: odůvodnění**

41. 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 a slev v rámci IGEC (články 5 a 8 zákona 16/2000) mají prospěch převážně tuzemské podniky.

42. 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 nezbytné<sup>30</sup>.

### **a) Naléhavé důvody obecného zájmu**

43. IGEC slouží územnímu plánování a ochraně životního prostředí (viz výše bod 6). Prodejny by se přitom měly podílet na nákladech negativních externích vlivů, které nadměrně způsobují (například zvláštní náklady na infrastrukturu), protože tyto náklady samy v přiměřeném rozsahu nenesou. Cíle územního plánování<sup>31</sup> a ochrana životního prostředí<sup>32</sup> jsou v judikatuře Soudního dvora uznány jako odůvodnění.

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

27 – 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).

28 – 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.).

29 – 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.

30 – 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).

31 – 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).

32 – 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).



44. Kromě toho má být využito významné hospodářské síly, která je přímo spojena s využíváním velkých prodejních ploch, a tuto odčerpat. Tím má být o něco snížena konkurenční výhoda způsobená velikostí prodejní plochy vůči menším maloobchodním prodejnám. 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 právu<sup>33</sup>.

#### **b) Proporcionalita omezení**

45. 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 území a životní prostředí, které mohou být spojeny s vybudováním velkoplošných maloobchodních prodejen – nezbytné<sup>34</sup>.

##### *1) Způsobilost daně*

46. Vnitrostátní právní úprava je podle judikatury Soudního dvora způsobilá zajistit dosažení uvedeného cíle pouze tehdy, když opravdu odpovídá snaze dosáhnout ho soudržným a systematickým způsobem<sup>35</sup>.

47. 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 nezpůsobilé<sup>36</sup>.

48. Soudní dvůr kromě toho respektuje i prostor členských států pro uvážení při vydávání obecných zákonů<sup>37</sup>. I od normotvůrce v oblasti daní a poplatků jsou požadována zejména politická, hospodářská a sociální rozhodnutí. Musí rovněž<sup>38</sup> 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 IGEC není k dosažení cíle zjevně nezpůsobilá.

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

34 – 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, bod 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).

35 – 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).

36 – 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).

37 – 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.

38 – 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).

49. IGEC 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.

50. 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 způsobem<sup>39</sup>.

51. Skutečnost, že IGEC 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 nezahrnutí společných maloobchodních prodejen, jejichž samostatné maloobchodní prodejny nepřekračují mezní hodnotu. Daň se tím nestává nezpůsobilou, nýbrž zohledňuje rozdílnou organizační formu mezi více malými maloobchodními prodejny a jednou velkou maloobchodní prodejnou.

52. Rozlišování mezi samostatnými a společnými maloobchodními prodejny a nerozlišování mezi prodejny v městských a venkovských oblastech pouze ukazuje, že tato daň mohla případně být z hlediska životního prostředí koncipována ještě lépe, aby uvedených cílů dosahovala přesněji. Toto však nevede k tomu, že projednávaná daň je zjevně nezpůsobilá sloužit uvedeným cílům.

## 2) *Nezbytnost daně*

53. Je proto třeba vyjasnit, zda je daň – vycházející z prodejní plochy 2 500 m<sup>2</sup> – také nezbytná pro dosažení těchto cílů.

54. 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 cílům<sup>40</sup>.

55. V této souvislosti je nutno také připomenout, že sice je 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 podmínek<sup>41</sup>. Tato myšlenka musí tím spíše platit pro řízení o předběžné otázce.

39 – 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).

40 – 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).

41 – 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).

56. Mezní hodnoty mají přitom tu zvláštnost, že je vždy možné položit otázku, proč nebylo v zákoně uvedeno například 2 000 m<sup>2</sup> nebo 3 000 m<sup>2</sup> místo zvolených 2 500 m<sup>2</sup>. 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.

57. 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. Z toho důvodu je prodejní plocha maloobchodních prodejen relevantním faktorem pro dosažení cílů zákona.

58. Konečně, stavebně právní požadavky při budování maloobchodní prodejny nejsou na rozdíl od názoru Komise a ANGED stejným způsobem vhodné k tomu, aby se osoby povinné k dani finančně podílely na vnějších vlivech velkoplošných maloobchodních prodejen nebo aby poskytly finanční pobídku pro to, aby raději otevíraly menší maloobchodní prodejny.

### 3) *Přiměřenost daně*

59. Omezení základní svobody musí být kromě toho také přiměřené sledovanému cíli<sup>42</sup>. Toto vyžaduje, aby omezení a jeho důsledky nebyly nepřiměřené vzhledem k sledovaným (ochrany hodným) cílům<sup>43</sup>. 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 zájem<sup>44</sup> (v projednávané věci ochrana základní svobody).

60. V projednávané věci není daň nepřiměřená sledovaným cílům. Zatížení jednak není tak vysoké, že by hospodářská činnost již nebyla možná (tzv. účinek zardoušení). Prvních 2 499 m<sup>2</sup> zejména není vůbec zdaněno, a daň je možné podle informací katalánských orgánů odečíst od základu španělské daně z příjmů. Nabízí se dále slevy, pokud jsou maloobchodní prodejny dostupné dvěma či více veřejnými dopravními prostředky (viz článek 11 zákona 16/2000). 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 významu<sup>45</sup>. V konečném důsledku by tím tedy bylo odůvodněno i (skryté) omezení svobody usazování.

## C. K existenci podpory

61. Pokud jde o druhou otázku, je nutno přezkoumat, zda je nutno v právní úpravě zákona 16/2000 spatřovat nepřípustnou podporu podle čl. 107 odst. 1 SFEU.

42 – 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).

43 – 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).

44 – 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.).

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

## **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 daně<sup>46</sup>.

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 trhem<sup>47</sup>.

64. V této souvislosti je možné konstatovat, – jak také uvedla Komise ve svém dopise ze dne 2. října 2003 –, že výnos z této daně není používán na zvláštní podpory ve prospěch obchodních podniků. Používá se naopak na financování infrastruktury obecního vybavení a územní plánování zaměřené na obchod, na rozvoj akčních plánů na zvýšení dynamiky obchodní činnosti a na rozvoj akčních plánů na ochranu životního prostředí. Tím je v souladu s tehdejším názorem Komise vyloučeno, že by dosažené výnosy mohly zvýhodnit konkrétní podnik nebo odvětví, protože sledují cíl obecného zájmu a přinášají 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 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 však předkládající soud 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, v (2) osvobození od daně určitých větších maloobchodních prodejen nebo ve (3) snížené dani pro určité větší maloobchodní prodejny spatřovat podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

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 naruší<sup>48</sup>.

46 – 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).

47 – 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).

48 – 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).

### 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 nezískal<sup>49</sup>.

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 SFEU<sup>50</sup>.

71. Za podpory jsou tedy 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 účinky<sup>51</sup>.

72. Pokud jde o nezdanění menších maloobchodních prodejen, je nutno konstatovat, že podle článku 4 zákona 16/2000 mají být daní zatíženy jen maloobchodní prodejny s prodejní plochou od 2 500 m<sup>2</sup>. Vychází to z toho, že od této velikosti se (typicky) předpokládá určitá hospodářská síla (viz článek 2 zákona 16/2000). Za normálních tržních podmínek a rovněž v souladu s vůlí španělského regionálního normotvůrce nejsou menší maloobchodní prodejny (nedosahující mezní hodnoty uvedené v čl. 4 odst. 3 zákona 16/2000) daní zatíženy. V důsledku toho se pro ně také nesnižuje žádné zatížení, které by menší maloobchodní prodejny musely *obvykle* nést. Ani větší maloobchodní prodejny nemusí, pokud jde o prvních 2 499 m<sup>2</sup> jejich prodejní plochy, nést žádné zatížení. V této souvislosti opět chybí znevýhodňující zacházení (k tomu již výše bod 29 a násl.) a hospodářské zvýhodnění, které by menší maloobchodní prodejny za obvyklých tržních podmínek nezískaly.

73. Nezdanění malých maloobchodních prodejen proto nemůže představovat podporu. Nanejvýš sníženou sazbu daně resp. osvobození určitých větších maloobchodních prodejen od daně (podle článku 5 zákona 16/2000 se to týká mimo jiné prodejen stavebního materiálu a podle článku 8 zákona 16/2000 mimo jiné hobbymarketů) je možné chápat jako takovéto zvýhodnění. Toto zvýhodnění by pak muselo být ještě selektivní.

### b) Selektivita zvýhodnění

74. V této souvislosti je nutno přezkoumat, zda je nutno (1) v osvobození určitých větších maloobchodních prodejen od daně nebo (2) ve slevě na dani pro určité větší maloobchodní prodejny 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 (3) v nezdanění majitelů menších maloobchodních prodejen spatřovat takovéto „selektivní zvýhodnění“.

49 – 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).

50 – 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).

51 – 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).

### 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 obtížemi<sup>52</sup>.

77. V judikatuře Soudního dvora se jako východisko opakovaně uvádí, že daňová právní úprava není selektivní tehdy, když je bez rozdílu použitelná na všechny hospodářské subjekty<sup>53</sup>. 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 úpravy<sup>54</sup>.

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 systému<sup>55</sup>. 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.

79. Toto připadá v úvahu, pokud se toto opatření odchyluje 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 situaci<sup>56</sup>. 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 systému<sup>57</sup>.

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 účinky<sup>58</sup>.

52 – 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.

53 – 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.).

54 – 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).

55 – 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).

56 – 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).

57 – 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).

58 – 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).

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 smyslu<sup>59</sup>.

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 patří<sup>60</sup>.

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 jako privilegovanou skupinu specifické<sup>61</sup>.

85. Toto konstatování bylo v rozsudku World Duty Free Group<sup>62</sup> na první pohled sice poněkud zrelativizováno<sup>63</sup>. 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 by znak skutkové podstaty uvedený v čl. 107 odst. 1 SFEU naprázdno<sup>64</sup>. 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 se samostatnými maloobchodními prodejny v závislosti na jejich velikosti, z důvodu slevy na dani resp. osvobození od daně pro určité samostatné maloobchodní prodejny a z důvodu nezdanění společných maloobchodních prodejen.

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

60 – 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).

61 – 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).

62 – 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.).

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

64 – 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).

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 samostatné maloobchodní prodejny zdaněny. Pokud jde o nezdanění společných maloobchodních prodejen, je však referenčním systémem zdanění všech druhů maloobchodních prodejen. Pokud jde o větší samostatné maloobchodní prodejny, které jsou osvobozeny od daně a je jim poskytnuta sleva na dani, jsou referenčním systémem všechny větší samostatné 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<sup>65</sup> – že určení „obvyklého“ zdanění nemůže být rozhodující. Rozhodující je, jak také znovu zdůraznil Soudní dvůr v rozsudku World Duty Free<sup>66</sup>, pouze posouzení příslušného nerovného zacházení s ohledem na cíl sledovaný zákonem.

89. Podle judikatury Soudního dvora je tedy nutno objasnit, zda ustanovení zákona 16/2000 vedou k nerovnému zacházení, které nemá základ v samotném konkrétním daňovém zákoně, nýbrž sleduje účely, které leží mimo tento zákon, a nejsou mu proto vlastní<sup>67</sup>.

#### *i) Posouzení cíle zákona*

90. Toto je v první řadě podmíněno bližším posouzením cíle zákona. Jak je uvedeno výše v bodě 43, 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.

#### *ii) Sleva na dani pro maloobchodní prodejny náročné na plochu*

91. Pokud jde o slevu na dani (snížení čistého základu daně o 60 %) uvedenou v článku 8 zákona 16/2000, je nutno zohlednit, že prodejci nábytku, oken a dveří, jakož i hobbymarkety 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 logické<sup>68</sup> 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 m<sup>2</sup> 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. Otázka, zda tomu tak skutečně

65 – 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).

66 – 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).

67 – 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).

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



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 48). Takovéto zjevné pochybení však v projednávaném případě patrné není.

94. Pokud jde o cíl územního plánování, na první pohled sice není patrné, proč by měly být hobbymarkety zatíženy jen sníženou daní. To ale nevadí, 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.

### *iii) Osvobození zvláštních maloobchodních prodejen náročných na plochu od daně*

95. Pokud jde o osvobození od daně maloobchodních prodejen, v nichž se prodávají zahradnické potřeby, vozidla, stavební materiál, stroje a potřeby pro průmysl, které je uvedeno v článku 5 zákona 16/2000, je nutno zohlednit podobné skutečnosti. Tyto podniky jsou – z důvodu prodejního sortimentu – odkázány na zvlášť velké plochy.

96. Domněnka zvláštní hospodářské síly v případě větší plochy je v této situaci ještě více pochybná. Daň tyto subjekty zasahuje v této souvislosti ještě více než ostatní osoby povinné k dani. Zohlednění tohoto zvláštního zatížení je proto i v tomto případě logické a není nepřiměřené. Totéž platí, i pokud jde o návštěvnost zákazníků a provoz spojený s dodavateli, v porovnání s „obvyklou“ návštěvností velkoplošných maloobchodních prodejen, jako jsou například diskontní prodejny potravin. Maloobchodní prodejny uvedené v článku 5 zákona 16/2000 prodávají zpravidla jiným podnikům, které nakupují větší množství, prodejní plochy zato ale navštěvují méně často.

### *iv) Podpůrně: nezdanění menších maloobchodních prodejen*

97. Předkládající soud kromě toho vytýká také skutečnost, že dani zcela nepodléhají samostatné maloobchodní prodejny s prodejní plochou menší než 2 500 m<sup>2</sup>. Selektivní zvýhodnění však podle judikatury připadá v úvahu pouze tehdy, když se toto opatření odchyluje 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 situaci<sup>69</sup>.

98. V projednávaném případě neexistuje již nerovné zacházení mezi menšími a většími maloobchodními prodejny, protože i velké maloobchodní prodejny nejsou daní, pokud jde o jejich prvních 2 499 m<sup>2</sup>, 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. jejich prodejní plocha od 1 m<sup>2</sup> do 2 499 m<sup>2</sup> by nebyla zatížena. 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 103 a násl.).

69 – 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).

– 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 diskriminaci<sup>70</sup>.

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.

101. Větší a menší maloobchodní prodejny se liší právě 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.

102. Totéž podle mého názoru platí pro dosavadní nezdanění tzv. společných maloobchodních prodejen. Vzhledem k tomu, že ani individuální hospodářská síla samostatného majitele maloobchodní prodejny, ani negativní dopady na životní prostředí, které způsobuje, nestoupnou pouze tím, že je součástí společné maloobchodní prodejny, je rovněž – na rozdíl od názoru Komise – v souladu s cílem zákona skutečnost, že základem je samostatný *majitel maloobchodní prodejny*. Vzhledem k tomu, že provozovatelé nebo pronajímatelé obchodních ploch ve velkém nákupním středisku nejsou sami o sobě prodejnou, není rovněž v rozporu s logikou zákona, pokud doposud nepodléhají dani.

– *Podpůrně: odůvodnění rozlišování*

103. 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.

104. 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.

105. 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 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 ze samostatné prodejní plochy, místo z individuálního obratu nebo individuálního zisku, protože samostatnou prodejní plochu je možné snadno určit (jednoduchá a účinná správa) a je méně náchylná k obcházení než například zisk.

70 – 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).

106. Otázka, zda by „společné maloobchodní prodejny“ mohly být touto daní rovněž zdaněny, nebo zda by to bylo z hlediska cílů sledovaných zákonem dokonce lepší (nebo dokonce „důslednější“, jak se v konečném důsledku domnívá Komise), je rozhodnutím, které přísluší učinit vnitrostátnímu normotvůrci, a nemůže být zodpovězena Soudním dvorem. Nezdanění „společných maloobchodních prodejen“ (vedle nebo místo samostatných maloobchodních prodejen) není z hlediska unijního práva v každém případě zjevně chybné (zejména „zneužívající“ – viz k tomu výše bod 82).

### **c) Závěr**

107. Nezdanění menších maloobchodních prodejen (a také společných 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 zákona 16/2000.

108. Snížené daňové zatížení pro určité velkoplošné podniky je s ohledem na cíle sledované zákonem rovněž možné věcně vysvětlit. Totéž platí pro osvobození od daně, protože podniky, které jsou osvobozeny od daně, a podniky, které nesou snížené daňové zatížení, se, pokud jde o zatížení životního prostředí resp. hospodářskou sílu na plochu, při typizovaném posuzování a zohlednění určitého prostoru normotvůrce pro učinění prognózy, odlišují.

### **3. Otázka: dopady různých jednání Komise na časovou platnost posouzení, že se jedná o podporu**

109. Třetí otázkou se předkládající soud táže na časovou platnost určení, že se jedná o státní podporu. Předkládajícímu soudu jde zjevně o otázku, zda má určení existence podpory účinky *ex nunc* nebo *ex tunc*. Vzhledem k výše uvedeným odpovědím však již není nutné na třetí otázku odpovědět.

110. I pokud by se vycházelo z toho, že nezdanění menších maloobchodních prodejen představuje protiprávní podporu, vymáhání navrácení tohoto zvýhodnění by bylo v této souvislosti přesto vyloučené. Z judikatury vyplývá, že vymáhání navrácení daňové právní podpory znamená, že transakce skutečně provedené příjemcem dotčené podpory podléhají zdanění, které by se na ně vztahovalo při neexistenci protiprávní podpory<sup>71</sup>. I v případě zahrnutí malých maloobchodních prodejen do rozsahu působnosti IGEC by jejich prvních 2 499 m<sup>2</sup> nebylo daní zatíženo, takže již z tohoto důvodu není dán prostor pro zpětné zdanění malých maloobchodních prodejen.

111. Třetí otázka předkládajícího soudu vyvstává jen v případě osvobození od daně a slevy na dani podle článků 5 a 8 zákona 16/2000. V této souvislosti by bylo nutno přezkoumat, zda dopis GŘ COMP ze dne 2. října 2003 vede k tomu, že se nyní jedná o existující podporu, kterou je možné zrušit jen *ex nunc*.

### **a) K existenci existující podpory**

112. Pro existující podpory stanoví článek 17 a násl. nařízení č. 659/1999 (nyní článek 21 a násl. nařízení 2015/1589) zvláštní systém, který vylučuje vymáhání navrácení se zpětnou účinností. V úvahu tedy připadá jen zrušení režimu podpory *ex nunc* (článek 18 nařízení č. 659/1999, nyní článek 22 nařízení 2015/1589).

71 – V tomto smyslu výslovně rozsudek 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 93), v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. prosince 2005, Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, bod 119).

113. Co se rozumí existující podporou, vyplývá z čl. 1 písm. b) nařízení č. 659/1999 [obsahově totožný s čl. 1 písm. b) nařízení 2015/1589]. Patří sem schválená podpora (ii) nebo podpora, která se považuje za existující podporu podle článku 15 (iv). Ustanovení čl. 1 písm. b) bodu v) nařízení č. 659/1999, které cituje předkládající soud, však není, jak také souhlasně tvrdí ANGED a Komise, relevantní, protože není prokázáno, že IGEC nebyla v době svého zavedení podporou a podporou se stala až později následkem vývoje společného trhu.

114. O schválenou podporu podle čl. 1 písm. b) bodu ii) nařízení č. 659/1999 se rovněž nejedná, protože dopis GŘ COMP ze dne 2. října 2003 nepředstavuje schválení podpory, nýbrž pouze informuje o tom, že Komise po přezkoumání provedeném na základě stížnosti dospěla k závěru, že výnosy nejsou používány pro zvláštní podpory.

115. V tom nelze – v souladu s názorem Komise – spatřovat schválení podpory. Z článku 3 nařízení č. 659/1999 (obsahově totožný s článkem 3 nařízení 2015/1589) vyplývá, že podpora, kterou je nutno oznámit, nesmí být uskutečněna dříve, než Komise přijme schvalující rozhodnutí. Z článku 4 nařízení č. 659/1999 (rovněž z článku 4 nařízení 2015/1589) vyplývá, že rozhodnutí Komise se vydává na základě oznámení podpory členským státem. V projednávané věci takovéto oznámení neexistuje. V důsledku toho neexistoval důvod ani pro Komisi vydat schválení, ani pro Španělské království vycházet ze schválení. Jasně to vyplývá i ze znění dopisu.

116. V důsledku toho je nutno přezkoumat jen čl. 1 písm. b) bod iv) nařízení č. 659/1999. Podle čl. 15 odst. 3 nařízení č. 659/1999 (nyní čl. 17 odst. 3 nařízení 2015/1589) se podpora po uplynutí lhůty deseti let stanovené v čl. 15 odst. 1 nařízení č. 659/1999 (nyní čl. 17 odst. 1 nařízení 2015/1589) považuje za existující podporu. Tato lhůta přitom podle odstavce 2 začíná dnem, kdy je protiprávní podpora udělena. Představuje-li osvobození od daně podporu, byla podpora udělena vznikem příliš nízké daně.

117. Daň vzniká za každý rok uplynutím zdaňovacího období (podle článku 12 zákona 16/2000 je jím kalendářní rok), tedy za rok 2001 uplynutím roku 2001, to znamená v roce 2002. Lhůta v zásadě činí deset let, přičemž jakékoli opatření přijaté Komisí tuto lhůtu přerušuje. Za předpokladu, že přezkum provedený na základě stížnosti v roce 2002 je dostatečný pro přerušování, lhůta i pro roky 2001 a 2002 začíná až v roce 2003. Lhůta pro tuto „sníženou daň“ za tyto roky tedy uplynula v roce 2013, pro rok 2003 začíná lhůta běžet začátkem roku 2004 a uplynula koncem roku 2013. Pro rok 2004 by lhůta uplynula koncem roku 2014. Nicméně, na základě dopisu Komise začíná v roce 2014 plynout opět nová lhůta. V této souvislosti se za existující podporu považují jen roky 2001 až 2003. Od roku 2004 se nejedná o existující podporu.

118. U těchto podpor je podle bodu 13 odůvodnění a článku 14 nařízení č. 659/1999 (nyní článek 16 nařízení 2015/1589) a podle judikatury Soudního dvora<sup>72</sup> v zásadě nezbytně nutné požadovat navrácení od příjemce podpory, kterým by byly velkoplošné maloobchodní prodejny, kterým byla poskytnuta sleva na dani, resp. byly od daně osvobozeny, resp. malé maloobchodní prodejny, na které se daň doposud nevztahovala.

## **b) Závěr**

119. Pokud by Soudní dvůr považoval slevu na dani a osvobození od daně, resp. nezdanění malých maloobchodních prodejen, za nepřipustnou podporu, jen podpora za roky 2001 až 2003 se považuje za existující podporu ve smyslu článku 17 a násl. nařízení č. 659/1999.

72 – Rozsudky ze dne 15. prosince 2005, UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, bod 113) – navrácení podpory jako logický důsledek určení její protiprávnosti, 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, body 89 a 90).

## VI. Závěry

120. V důsledku toho 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 prodejní plochou menší než 2 500 m<sup>2</sup>, nezdanění společných maloobchodních prodejen a sleva na dani pro hobbymarkety a maloobchodní prodejny, v nichž se prodává zejména nábytek nebo dveře a okna, představovalo podporu. Totéž platí v souvislosti s osvobozením od daně pro maloobchodní prodejny, v nichž se prodávají zahradnické potřeby, vozidla, stavební materiály, stroje a potřeby pro průmysl.“