



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 9. novembra 2017¹

Spojené veci C-234/16 a C-235/16

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

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Tribunal Supremo (Najvyšší súd, Španielsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Sloboda usadiť sa – Regionálna daň z veľkých obchodných prevádzok – Nepriame ovplyvnenie, keďže štatisticky sú dotknuté prevažne zahraničné obchodné reťazce – Nezahrnutie a oslobodenie od dane ako neprípustná pomoc“

I. Úvod

1. Prejednávanú vec treba vnímať v kontexte dvoch ďalších konaní prebiehajúcich na Súdnom dvore² a ako v uvedených konaniach má Súdny dvor príležitosť spresniť rozsah zákazu štátnej pomoci vyplývajúceho z práva Únie.
2. Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (Národná asociácia veľkodistribútorov, ďalej len „ANGED“) totiž svojou žalobou namieta proti osobitnej dani z veľkých obchodných prevádzok (ďalej len „IGEC“) v Astúrii.
3. Komisia a ANGED v tom vidia obmedzenie slobody usadiť sa a neprípustnú pomoc najmä pre malé obchodné prevádzky, pretože tých sa daň netýka. Ale aj na oslobodenie od dane poskytnuté určitým veľkým obchodným prevádzkam (napr. predajcovia stavebného materiálu) zavedené zákonom sa nazerá ako na vyvolávajúce pochybnosti z hľadiska práva Únie.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

4. Právny rámec Únie je v prejednávanom prípade vymedzený článkom 49 v spojení s článkom 54 ZFEÚ a článkom 107 a nasl. ZFEÚ.

¹ Jazyk prednesu: nemčina.

² Ide o spojené veci C-236/16 a C-237/16, ako aj C-233/16.

B. Španielske právo

5. Sporná daň z veľkých obchodných prevádzok (ďalej len „IGEC“), ktorá je predmetom konania vo veci samej, bola s účinnosťou od 1. januára 2003 zavedená Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de medidas presupuestarias, administrativas y fiscales (zákon Astúrskeho kniežatstva 15/2002 z 27. decembra 2002 o rozpočtových, správnych a daňových opatreniach, ďalej len „zákon 15/2002“).

6. Od 1. januára 2015 je zakotvená v článkoch 19 až 36 Texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios, aprobado por Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio (konsolidované znenie zákonných ustanovení Astúrskeho kniežatstva v oblasti daní autonómnej oblasti, schválené legislatívnym dekrétom 1/2014 z 23. júla 2014; ďalej len „TRPATP“).

7. V preambule zákona 15/2002 sa uvádza, že IGEC má nedaňový charakter, keďže jej jediným cieľom nie je zabezpečiť daňový príjem, ale má tiež – a v prvom rade – dosiahnuť, aby sa na veľké prevádzky preniesli nepriaznivé dôsledky, ktoré ich činnosť vyvoláva na území, na životnom prostredí a v oblasti mestského obchodu.

8. Článok 21 ods. 1 zákona 15/2002 (podobne článok 19.2 TRPATP) stanovuje, že IGEC „sa vyberá z osobitnej ekonomickej kapacity, ktorá existuje v určitých obchodných prevádzkach v dôsledku toho, že sú vybudované na veľkých plochách, keďže táto okolnosť v rozhodujúcej miere prispieva k tomu, že majú dominantné postavenie v odvetví, a môže spôsobiť záporné externality na území a životnom prostredí, ktorých náklady tieto prevádzky nehradia“.

9. Článok 21 ods. 2 zákona 15/2002 (článok 20 TRPATP) stanovuje, že príjem z tejto dane sa použije na „vypracovanie a realizáciu programov prijatých na vykonanie odvetvových usmernení týkajúcich sa vybavenia obchodných prevádzok“ a na „skvalitnenie životného prostredia a sietí infraštruktúry“.

10. Podľa článku 21 zákona 15/2002 (článok 21 TRPATP) je okolnosťou zakladajúcou povinnosť platiť IGEC využívanie veľkých obchodných prevádzok z dôvodu ich vplyvu na územie, životné prostredie a oblasť mestského obchodu v Astúrskom kniežatstve. Samostatné alebo kolektívne obchodné prevádzky s úžitkovou plochou na vystavovanie a predaj verejnosti minimálne 4 000 m² sú povinné platiť daň po zmene vykonanej Ley del Principado de Asturias 6/2004, de 28 de diciembre, de acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2005 (zákon Astúrskeho kniežatstva 6/2004 z 28. decembra 2004 – pripojený k všeobecnému rozpočtu na rok 2005).

11. Osobami povinnými platiť daň sú vlastníci samostatných alebo kolektívnych veľkých obchodných prevádzok. Za vlastníkov sa na tieto účely považujú vlastníci jedného alebo viacerých priestorov tvoriacich veľkú obchodnú prevádzku, ktorí prevádzkujú tieto priestory, a to buď tak, že priamo vykonávajú obchodné činnosti, alebo tak, že prenechávajú jeden alebo viaceré priestory tretím osobám na výkon takých činností.

12. Vymeriavací základ tvorí plocha určená na parkovanie, ktorá patrí k veľkej obchodnej prevádzke, pričom za najmenšiu parkovaciu plochu sa v každom prípade považuje plocha, ktorá sa rovná 50 % úžitkovej plochy na vystavovanie a predaj verejnosti. Parkovacia plocha sa v každom prípade zníži o 1 999 m², čo je minimálna plocha oslobodená od dane.

13. Na vymeriavací základ sa uplatnia dva koeficienty, ktoré závisia od počtu obyvateľov v spádovej oblasti veľkej obchodnej prevádzky a od celkovej plochy veľkej obchodnej prevádzky. V prípade uvedenom ako posledný rastie koeficient veľkosťou plochy. Suma, ktorá sa má zaplatiť na základe IGEC, sa vypočíta tak, že na výšku dane sa prípadne uplatní bonus stanovený pre veľké obchodné prevádzky, ktoré sa nenachádzajú v mestských oblastiach, do ktorých sa dá dostať aspoň pomocou dvoch rôznych prostriedkov verejnej dopravy, alebo ak väčšie obchodné prevádzky uskutočňujú projekty na ochranu životného prostredia, ktoré sa považujú za primerané.

14. Daň sa podľa článku 21 ods. 4 zákona 15/2002 (článok 22 TRPATP) v znení zmien nevzťahuje na samostatné veľké obchodné prevádzky, v ktorých sa vykonáva výhradne niektorá z týchto činností: záhradníctvo, predaj vozidiel, stavebných materiálov, strojov a priemyselných súčiastok, pokiaľ ich úžitková plocha na vystavovanie a predaj verejnosti neprevyšuje 10 000 m².

III. Spor vo veci samej

15. Dňa 8. októbra 2003 podala ANGED – Národná asociácia veľkodistribútorov – na Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias (správne oddelenie Vyššieho súdu Astúrie) žalobu v konečnom dôsledku proti IGEC vo veci správneho súdnictva, konkrétne proti rozhodnutiu ministerstva financií Astúrskeho kniežatstva z 3. júla 2003, ktorým sa schvaľuje vzor oznámenia o zvýšení, zmene alebo znížení IGEC.

16. Dňa 31. júla 2014 Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, del Tribunal Superior de Justicia de Asturias (druhý senát správneho oddelenia Vyššieho súdu Astúrie) vydal rozsudok, ktorým zamietol žalobu vo veci správneho súdnictva, ktorú podala ANGED.

17. Dňa 4. novembra 2014 podala ANGED proti uvedenému rozsudku kasačný opravný prostriedok, pričom uviedla jediný dôvod a namietala, že článok 21 zákona 15/2002 porušuje slobodu usadiť sa zakotvenú v článku 49 ZFEÚ.

18. Vo februári a v máji 2013 predložila ANGED Komisii sťažnosť na Španielske kráľovstvo, lebo sa domnievala, že právna úprava dane z veľkých obchodných prevádzok, ktorá existuje v šiestich autonómnych oblastiach, porušuje predpisy Európskej únie.

19. Komisia v liste z 28. novembra 2014, ktorý bol zaslaný Španielskemu kráľovstvu, uviedla, že zvažuje možnosť kvalifikovať nezahrnutie maloobchodných predajní a oslobodenie poskytnuté určitým špecializovaným prevádzkam ako nezlučiteľnú štátnu pomoc. Toto oslobodenie podľa všetkého poskytovalo selektívnu výhodu určitým podnikom, lebo predstavovalo výnimku zo štandardného režimu zdanenia.

20. Tribunal Supremo (Najvyšší súd, Španielsko) teraz rozhodol, že podá návrh na začatie prejudiciálneho konania.

IV. Konanie pred Súdny dvorom

21. Tribunal Supremo (Najvyšší súd) položil Súdny dvor tieto otázky:

„1. Majú sa články 49 a 54 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bránia existencii regionálnej dane, ktorá sa vyberá z využívania veľkých obchodných prevádzok, ktorých úžitková plocha na vystavovanie a predaj verejnosti je minimálne 4 000 m², z dôvodu ich vplyvu na územie, životné prostredie a oblasť mestského obchodu v tomto regióne, ale ktorá sa uplatňuje bez ohľadu na to, či sa tieto obchodné prevádzky nachádzajú mimo konsolidovanej urbanistickej oblasti alebo v rámci nej, a väčšinou sa týka podnikov z iných členských štátov, s prihliadnutím na to, že:

- sa nedotýka obchodníkov, ktorí vlastnia viaceré samostatné alebo kolektívne obchodné prevádzky s úžitkovou plochou na vystavovanie a predaj verejnosti menšou ako 4 000 m² bez ohľadu na to, aký je súčet úžitkovej plochy na vystavovanie a predaj verejnosti všetkých ich prevádzok, a

– neuplatňuje sa na samostatné veľké obchodné prevádzky, ktorých úžitková plocha na vystavovanie a predaj verejnosti neprevyšuje 10 000 m², ak sa v nich vykonávajú výhradne činnosti týkajúce sa záhradníctva, predaja vozidiel, stavebných materiálov, strojov a priemyselných súčiastok?

2. Má sa článok 107 ods. 1 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že neuplatnenie astúrskej IGEC na samostatné alebo kolektívne obchodné prevádzky s úžitkovou plochou na vystavovanie a predaj verejnosti menšou ako 4 000 m² a na samostatné veľké obchodné prevádzky, ktorých úžitková plocha na vystavovanie a predaj verejnosti neprevyšuje 10 000 m², ak sa v nich vykonávajú výhradne činnosti týkajúce sa záhradníctva, predaja vozidiel, stavebných materiálov, strojov a priemyselných súčiastok, predstavuje zakázanú štátnu pomoc podľa tohto ustanovenia?“

22. V konaní pred Súdny dvorom podali ANGED, Astúria a Európska komisia svoje písomné pripomienky k týmto otázkam a zúčastnili sa pojednávania 6. júla 2017.

V. Právne posúdenie

A. O obmedzení základných slobôd

23. Vnútroštátny súd sa svojou prvou prejudiciálnou otázkou pýta, či sloboda usadiť sa bráni existencii dane, akou je IGEC. Treba preto rozhodnúť, či (1) ide o obmedzenie slobody usadiť sa, ktoré (2) nie je odôvodnené.

24. V pozadí stojí spôsob účinku IGEC. Ten v rámci okolnosti zakladajúcej daňovú povinnosť nadväzuje na existenciu veľkej obchodnej prevádzky. Ide o prevádzky, ktorých nominálna predajná plocha je najmenej 4 000 m². Vymeriavací základ v tomto prípade však tvorí plocha určená na parkovanie, ktorá patrí k veľkej obchodnej prevádzke, pričom za najmenšiu parkovaciu plochu sa v každom prípade považuje plocha, ktorá sa rovná 50 % predajnej plochy. V konečnom dôsledku sa vychádza z kombinácie predajnej a parkovacej plochy. Predajná plocha sa stane relevantnou vtedy, ak je dvakrát taká veľká ako parkovacia plocha. Obchodným prevádzkam sa poskytuje „oslobodená plocha“ 1 999 m² na parkovanie.

25. Táto parkovacia plocha je ešte modifikovaná rôznymi koeficientmi, pričom jeden rastie s veľkosťou plochy. V tejto súvislosti to vedie k určitému progresívnemu účinku dane. V konečnom dôsledku musia veľké obchodné prevádzky znášať tak v absolútnom, ako aj relatívnom zmysle väčšiu daňovú záťaž ako obchodné prevádzky, ktoré sú z hľadiska plochy menšie.

1. Obmedzenie slobody usadiť sa

26. Podľa článku 49 v spojení s článkom 54 ZFEÚ sloboda usadiť sa zahŕňa aj právo začať a vykonávať samostatnú zárobkovú činnosť štátnymi príslušníkmi jedného členského štátu na území iného členského štátu.³ Za obmedzenie slobody usadiť sa treba podľa ustálenej judikatúry považovať všetky opatrenia, ktoré zakazujú výkon tejto slobody, bránia mu alebo ho robia menej príťažlivým.⁴

³ Rozsudky z 11. marca 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, bod 40 a tam citovaná judikatúra); z 13. decembra 2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, bod 18), a z 21. januára 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, bod 38).

⁴ Rozsudky z 29. novembra 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 36); z 21. mája 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, bod 34), a zo 16. apríla 2015, Komisia/Nemecko (C-591/13, EU:C:2015:230, bod 56 a tam citovaná judikatúra).

27. V prípade daní a poplatkov samých osebe ide o takýto prípad. Podľa môjho názoru je preto⁵ pri preskúmaní základných slobôd na základe takýchto zaťažení podstatné to, že s cezhraničným skutkovým stavom sa v porovnaní s tuzemským skutkovým stavom zaobchádza nevýhodne.⁶

a) Skrytá diskriminácia zahraničných podnikov

28. Otvorená diskriminácia zahraničných podnikov v prejednávacom prípade nie je badateľná. Tejto dani podlieha každý vlastník „veľkej obchodnej prevádzky“ s parkovacou plochou presahujúcou „nezdaniteľnú sumu“ 1 999 m². Ako Súdny dvor už rozhodol,⁷ skutočnosť, že zahraniční investori uprednostňujú zriadenie väčších prevádzok s cieľom dosiahnuť úspory z rozsahu, ktorý je potrebný na ich preniknutie na nové územie, sa týka vstupu na nový trh, a nie „štátnej príslušnosti“ prevádzkovateľa.⁸

29. Zakázané sú však aj všetky formy skrytej diskriminácie, ktoré použitím iných rozlišovacích kritérií vedú v skutočnosti k rovnakému výsledku⁹ (takzvaná skrytá, resp. nepriama diskriminácia).

30. V rozhodnutí Hervis Sport Súdny dvor konštatoval, že vypočítanie dane v závislosti od výšky obratu podniku by za určitých okolností fakticky mohlo spôsobiť ujmu podnikom, ktoré majú svoje sídlo v iných členských štátoch.¹⁰ Konkrétne išlo o osobitnú daň z maloobchodu, ktorej sadzba bola značne progresívna v závislosti od obratu. Ďalej v prípade podnikov, ktoré patrili do skupiny, sa za základ na účely určenia daňovej sadzby považoval konsolidovaný obrat namiesto obratu maloobchodu. Súdny dvor rozhodol, že môže ísť o nepriamu diskrimináciu, ak *väčšina* podnikov, ktoré z dôvodu svojho vysokého obratu podliehajú značne progresívnej dani, patrí do skupiny s prepojením v inom členskom štáte.¹¹

1) Prevažný vplyv sám osebe nepostačuje

31. Prejednávaný prípad s tým však nie je porovnateľný. IGEC nie je značne progresívna daň, a ani sa nespočítavajú výsledky skupiny. Podstatná je skôr veľkosť danej predajnej plochy na mieste.

32. V tejto súvislosti na to, aby bolo možné hovoriť o nepriamej diskriminácii v rámci základných slobôd, podľa môjho názoru nestačí odkazovať iba na *prevažný vplyv* na zahraničné podniky – ako naznačili Komisia a ANGED.¹² Členský štát by tak mal napríklad zakázané zaviesť daň z príjmu podnikov, ak by v členskom štáte bolo v dôsledku historického vývoja činných viac ako 50 % zahraničných podnikov. Samotná – viac-menej náhodná – skutočnosť, že osoby dotknuté zavedením dane pochádzajú v značnej miere alebo v prevažnej väčšine z iných členských štátov, ako taká nemôže predstavovať skrytú diskrimináciu.

5 Pozri moje návrhy vo veciach 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), ako aj X (C-686/13, EU:C:2015:31, bod 40).

6 Pozri tiež: rozsudky zo 6. decembra 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, body 51 a 53); uznesenie zo 4. júna 2009, KBC-bank (C-439/07 a C-499/07, EU:C:2009:339, bod 80); rozsudok zo 14. apríla 2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, bod 29).

7 Rozsudok z 24. marca 2011, Komisia/Španielsko (C-400/08, EU:C:2011:172).

8 Rozsudok z 24. marca 2011, Komisia/Španielsko (C-400/08, EU:C:2011:172, bod 61).

9 Pozri okrem iného rozsudky z 5. decembra 1989, Komisia/Taliansko (C-3/88, EU:C:1989:606, bod 8); z 13. júla 1993, Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, bod 14); zo 14. februára 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, bod 26); z 8. júla 1999, Baxter a i. (C-254/97, EU:C:1999:368, bod 10); z 25. januára 2007, Meindl (C-329/05, EU:C:2007:57, bod 21); z 18. marca 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, bod 37); z 1. júna 2010, Blanco Pérez a Chao Gómez (C-570/07 a C-571/07, EU:C:2010:300, body 117 a 118); z 5. februára 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, bod 30), a z 8. júna 2017, Van der Weegen a i. (C-580/15, EU:C:2017:429, bod 33); pozri tiež moje návrhy vo veci Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, bod 34).

10 Rozsudok z 5. februára 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, bod 39).

11 Rozsudok z 5. februára 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, bod 39 a nasl.).

12 Pozri v tejto súvislosti tiež moje návrhy vo veci Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, bod 41).

2) Podmienky skrytej diskriminácie

33. Z toho dôvodu treba preskúmať presné podmienky skrytej diskriminácie. V tejto súvislosti sa po prvé vynára otázka, aký silný musí byť vzájomný vzťah medzi zvoleným rozlišovacím kritériom a sídlom spoločnosti na to, aby sa mohlo predpokladať rozdielne zaobchádzanie na základe sídla. Súdny dvor v tejto súvislosti doteraz stanovil vo väčšine prípadov¹³ za základ zhodu, ako aj len skutočnosť, že prevažne sú dotknutí nerezidenti¹⁴, alebo hovorí dokonca len o jednoduchej hrozbe znevýhodnenia.¹⁵ Definitívne objasnené je v tejto súvislosti len to, že sa nevyžaduje 100 % zhoda kritéria so sídlom spoločnosti.¹⁶

34. Na druhej strane je neistá nielen potrebná miera vzájomného vzťahu, ale aj otázka, či je tento vzájomný vzťah typický¹⁷ alebo vyplýva z podstaty rozlišovacieho kritéria, ako to naznačujú viaceré rozsudky¹⁸ alebo sa môže zakladať aj na úplne náhodných skutočnostiach.¹⁹

35. Podľa mňa sú potrebné užšie podmienky na to, aby bolo možné predpokladať skrytú diskrimináciu v daňovom práve. Má zachytiť len také prípady, ktoré z čisto formálneho hľadiska nepredstavujú diskrimináciu, ale majú diskriminačné účinky.²⁰ Domnievam sa, že právna úprava musí predstavovať skrytú formu diskriminácie svojou povahou²¹ alebo sa musí týkať v prevažnej miere najmä zahraničných podnikov, ako to bolo aj vo veci *Hervis Sport*²².

36. Nemožno to však predpokladať v nadväznosti na určitú predajnú plochu, ktorej hraničná hodnota vedie iba k tomu, že podľa listu Komisie z roku 2004 je v jednom roku (z 15 rokov, ktoré prichádzajú do úvahy) v inej oblasti (s úplne inými hraničnými hodnotami)²³ približne 61,5 % dotknutých obchodných prevádzok prevádzkovaných podnikmi z iných členských štátov (resp. spoločníkmi z iných členských štátov).

13 Pozri rozsudky zo 7. júla 1988, *Stanton a L'Étoile* 1905 (143/87, EU:C:1988:378, bod 9); z 13. júla 1993, *Commerzbank* (C-330/91, EU:C:1993:303, bod 15); z 8. júla 1999, *Baxter a i.* (C-254/97, EU:C:1999:368, bod 13); z 22. marca 2007, *Talotta* (C-383/05, EU:C:2007:181, bod 32); pozri tiež rozsudky z 3. marca 1988, *Bergandi* (252/86, EU:C:1988:112, bod 28), týkajúci sa článku 95 EHS, a z 26. októbra 2010, *Schmelz* (C-97/09, EU:C:2010:632, bod 48), týkajúci sa slobodného poskytovania služieb, a z 5. februára 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, bod 39 a nasl.).

14 Pozri rozsudok z 1. júna 2010, *Blanco Pérez a Chao Gómez* (C-570/07 a C-571/07, EU:C:2010:300, bod 119).

15 Pozri rozsudky z 22. marca 2007, *Talotta* (C-383/05, EU:C:2007:181, bod 32), ako aj z 1. júna 2010, *Blanco Pérez a Chao Gómez* (C-570/07 a C-571/07, EU:C:2010:300, bod 119); pozri tiež rozsudok z 8. mája 1990, *Biehl* (C-175/88, EU:C:1990:186, bod 14), týkajúci sa voľného pohybu pracovníkov.

16 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 28. júna 2012, *Erny* (C-172/11, EU:C:2012:399, bod 41), týkajúci sa voľného pohybu pracovníkov.

17 Pozri rozsudky z 8. júla 1999, *Baxter a i.* (C-254/97, EU:C:1999:368, bod 13).

18 Pozri rozsudky z 8. júla 1999, *Baxter a i.* (C-254/97, EU:C:1999:368, bod 13); z 10. septembra 2009, *Komisia/Nemecko* (C-269/07, EU:C:2009:527, bod 54); z 1. júna 2010, *Blanco Pérez a Chao Gómez* (C-570/07 a C-571/07, EU:C:2010:300, bod 119); z 28. júna 2012, *Erny* (C-172/11, EU:C:2012:399, bod 41); rozsudok z 5. decembra 2013, *Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs* (C-514/12, EU:C:2013:799, bod 26); rozsudok z 2. marca 2017, *Eschenbrenner* (C-496/15, EU:C:2017:152, bod 36).

19 Pozri rozsudok z 5. decembra 1989, *Komisia/Taliansko* (C-3/88, EU:C:1989:606, bod 9); pozri tiež rozsudok z 9. mája 1985, *Humblot* (112/84, EU:C:1985:185, bod 14), týkajúci sa článku 95 EHS.

20 Pozri v tejto súvislosti už moje návrhy vo veci *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, bod 40).

21 V tomto zmysle v oblasti slobody usadiť sa tiež rozsudok z 1. júna 2010, *Blanco Pérez a Chao Gómez* (C-570/07 a C-571/07, EU:C:2010:300, bod 119).

22 Rozsudok z 5. februára 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47) s mojimi návrhmi vo veci *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, bod 37 a nasl.).

23 Týkalo sa to Katalánska v konaní C-233/16 s hraničnou hodnotou 2 500 m².

37. Navyše je nejasné, ako bol určený „pôvod“ týchto podnikov²⁴. Najmä v daňovom práve sa pôvod podniku určuje v zásade podľa jeho sídla v zmysle usadenia sa, a nie napríklad podľa národnosti spoločníka. Keďže ANGED je *Národná* asociácia veľkodistribútorov v Španielsku, jej členovia mohli byť chápaní aj ako španielske podniky. Na nič iné nepoukazujú ani predložené číselné podklady v prípade, ak by sa vychádzalo zo spoločníkov spoločnosti, čo však prináleží posúdiť vnútroštátnemu súdu.²⁵ Z toho, čo je zjavné, nepoukazujú čísla na to, že v tomto prípade sú podniky iných členských štátov vo svojej povahe alebo v prevažnej miere znevýhodnené v porovnaní so španielskymi podnikmi.

2. Subsidiárne: odôvodnenie

38. Ak by sa napriek vyššie uvedeným úvahám predsa len predpokladala skrytá diskriminácia, v tom prípade by sa muselo preskúmať, či je odôvodnená. Toto preskúmanie sa však týka iba nezahrnutia menších obchodných prevádzok. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania totiž nevyplýva, že z nezahrnutia určitých veľkých prevádzok v rámci IGEC (článok 22 TRPATP – ďalej na účely lepšieho rozlíšenia označované ako „oslobodenie“) ťažia prevažne tuzemské podniky.

39. Obmedzenie základných slobôd môže byť odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, pokiaľ je spôsobilé zabezpečiť dosiahnutie sledovaného cieľa a neprekračuje rámec toho, čo je na dosiahnutie tohto cieľa nevyhnutné.²⁶

a) Naliehavé dôvody všeobecného záujmu

40. IGEC slúži územnému plánovaniu a ochrane životného prostredia (pozri body 7 a 8 vyššie). Prevádzky, ktoré sú povinné platiť daň, by sa pritom mali podieľať na nadmerných nákladoch, ktoré spôsobili (napr. osobitné náklady na infraštruktúru), pretože tieto náklady neznášajú v primeranom rozsahu (pozri článok 19.2 TRPATP). Ciele²⁷ územného plánovania a ochrana životného prostredia²⁸ sú v judikatúre Súdneho dvora uznané za oprávnené dôvody.

41. Okrem toho treba nadviazať na osobitnú ekonomickú kapacitu, ktorá „existuje v určitých obchodných prevádzkach v dôsledku toho, že sú vybudované na veľkých plochách, keďže táto okolnosť v rozhodujúcej miere prispieva k tomu, že majú dominantné postavenie v odvetví“, a vyčerpať ju. Domnievam sa, že Súdny dvor doposiaľ ešte nemusel rozhodnúť, či aj rozdielnu ekonomickú kapacitu (teda rozdielnu schopnosť znášať finančné náklady) možno považovať za oprávnený dôvod obmedzenia základnej slobody. Nechcem však vylúčiť, že tak, ako je to napríklad v prípade progresívnej sadzby, aj rozdielna ekonomická kapacita môže odôvodňovať rozdielne zaobchádzanie na účely dane.²⁹

24 Pozri tiež rozsudok z 24. marca 2011, Komisia/Španielsko (C-400/08, EU:C:2011:172, bod 60), ktorý odkazuje skôr na „ovládanie“ a „vlastní[kov] akcií“, ako na sídlo spoločnosti.

25 Podklady, ktoré zhromaždila ANGED o Katalánsku v konaní C-233/16 s hraničnou hodnotou 2 500 m², svedčia v tejto súvislosti o tom, že „iba“ 52,03 % celkového príjmu z dane pochádza od podnikov z iných členských štátov a že ich podiel na celkovej „zdaniteľnej“ predajnej ploche je „iba“ 46,77 %. Aj z údajov, ktoré v podaní predložila Astúria, iba vyplýva, že 50 % dotknutých osôb, resp. 50 % vlastníkov akcií nepochádza zo Španielska.

26 Rozsudky z 5. októbra 2004, CaixaBank France (C-442/02, EU:C:2004:586, bod 17); z 24. marca 2011, Komisia/Španielsko (C-400/08, EU:C:2011:172, bod 73), a z 5. februára 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, bod 42).

27 Rozsudok z 1. októbra 2009, Woningstichting Sint Servatius (C-567/07, EU:C:2009:593, bod 29), a z 24. marca 2011, Komisia/Španielsko (C-400/08, EU:C:2011:172, bod 74).

28 Rozsudok z 11. marca 2010, Attanasio Group (C-384/08, EU:C:2010:133, bod 50), a z 24. marca 2011, Komisia/Španielsko (C-400/08, EU:C:2011:172, bod 74).

29 Pozri v tejto súvislosti tiež moje návrhy vo veci Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, bod 59 a nasl.).

b) Primeranosť obmedzenia

42. Obmedzenie musí byť ďalej spôsobilé zabezpečiť dosiahnutie sledovaného cieľa a nesmie ísť nad rámec toho, čo je na dosiahnutie tohto cieľa nevyhnutné – v prejednávacom prípade je to kompenzácia vplyvov na územie a životné prostredie, ktoré môžu byť spojené so zriadením veľkých obchodných plôch.³⁰

1) Spôsobilosť dane

43. Podľa judikatúry Súdneho dvora vnútroštátna právna úprava je spôsobilá zaručiť dosiahnutie uvedeného cieľa len vtedy, ak skutočne zodpovedá úsiliu dosiahnuť ho koherentne a systematicky.³¹

44. Normotvorca Únie má pritom široký rozsah voľnej úvahy v oblastiach, v ktorých sa z jeho strany predpokladajú rozhodnutia politického, ekonomického a sociálneho charakteru a v rámci ktorých má vykonať komplexné posúdenia. Zákonnosť opatrenia prijatého v tejto oblasti teda môže byť dotknutá len v prípade, že je opatrenie zjavne neprimerané cieľu, ktorý sleduje príslušná inštitúcia.³²

45. Súdny dvor okrem toho dbá aj o mieru voľnej úvahy členských štátov pri prijímaní všeobecne záväzných právnych predpisov.³³ U normotvorcu v oblasti daní a poplatkov sa hlavne predpokladajú aj rozhodnutia politického, ekonomického a sociálneho charakteru. Musí vykonávať aj³⁴ komplexné posúdenia. V prípade neexistencie harmonizácie práva na úrovni Spoločenstva má vnútroštátny zákonodarca v oblasti daní a poplatkov pri stanovení dane z obchodných prevádzok určitú mieru voľnej úvahy. Požiadavka koherentnosti je preto splnená, ak IGEC nie je zjavne nespôsobilá na dosiahnutie cieľa.

46. IGEC zaťažuje mimoriadne veľkoplošné obchodné prevádzky. Zakladá sa to zjavne na predpoklade, že generujú zvýšený zákaznícky a dodávateľský príjem. Je zreteľné, že z tohto zvýšeného zákazníckeho a dodávateľského príjmu môžu vyplývať aj vyššie emisie hluku a emisie do ovzdušia, a tým aj väčšie narušenia životného prostredia. Zdá sa preto, že zákon, ktorý pre obchodné prevádzky s vyššími emisiami hluku a emisiami do ovzdušia stanovuje väčšie daňové zaťaženie, je spôsobilý motivovať skôr k prevádzkovaniam menších obchodov, z ktorých každý jeden spôsobuje nižšie emisie.

47. Keďže menšie podniky sa aj z hľadiska územného plánovania integrujú jednoduchšie, je to osožné aj myšlienke zmysluplného a spravodlivého rozdelenia obmedzeného územia. V tejto súvislosti je zákon spôsobilý slúžiť aj ochrane životného prostredia a dosiahnutiu cieľov územného plánovania koherentne a systematicky.³⁵

48. Skutočnosť, že IGEC nerozlišuje medzi zriadením obchodnej prevádzky v mestskom alebo vidieckom prostredí, nie je v tejto súvislosti problematická. Veľké obchodné prevádzky majú nezávisle od svojej polohy zvýšený zákaznícky a dodávateľský príjem ako menšie obchodné prevádzky. To isté platí pre nescítavanie viacerých predajných zariadení toho istého vlastníka.

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

31 Rozsudky zo 17. novembra 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, bod 42); z 12. júla 2012, HIT a HIT LARIX (C-176/11, EU:C:2012:454, bod 22 a tam citovaná judikatúra), a z 11. júna 2015, Berlington Hungary a i. (C-98/14, EU:C:2015:386, bod 64).

32 Rozsudky z 10. decembra 2002, British American Tobacco (Investments) a Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, bod 123 a tam citovaná judikatúra), a zo 4. mája 2016, Poľsko/Parlament a Rada (C-358/14, EU:C:2016:323, bod 79).

33 Rozsudok z 24. marca 1994, Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, bod 61); z 21. septembra 1999, Läära a i. (C-124/97, EU:C:1999:435, body 14 a 15), a zo 6. novembra 2003, Gambelli a i. (C-243/01, EU:C:2003:597, bod 63) – všetky sa týkajú hazardných hier; z 5. marca 1996, Brasserie du pêcheur a Factortame (C-46/93 a C-48/93, EU:C:1996:79, bod 48 a nasl.), týkajúci sa potravinového práva.

34 V súvislosti s porovnateľným kritériom preskúmania pri posúdení aktov inštitúcií Únie a členských štátov pozri tiež rozsudok z 5. marca 1996, Brasserie du pêcheur a Factortame (C-46/93 a C-48/93, EU:C:1996:79, bod 47).

35 V tomto zmysle v súvislosti s porovnateľným zákonom už rozsudok z 24. marca 2011, Komisia/Španielsko (C-400/08, EU:C:2011:172, bod 80).

49. Neexistencia diferenciácie medzi prevádzkami v mestskom a vidieckom prostredí (a aj prípadné nesčítavanie) svedčia iba o tom, že z hľadiska životného prostredia mohla byť daň koncipovaná aj lepšie, aby presnejšie dosahovala uvedené ciele. To však nevedie k tomu, že prejednáváná daň je zjavne nespôsobilá dosiahnuť uvedené ciele.

2) *Nevyhnutnosť dane*

50. V dôsledku toho treba objasniť, či je daň – spojená s parkovacou plochou od minimálnej predajnej plochy 4 000 m² – vôbec nevyhnutná na dosiahnutie týchto cieľov.

51. Podľa judikatúry Súdneho dvora pri preskúmaní nevyhnutnosti v rámci proporcionality v prípade, že sa ponúka výber medzi viacerými primeranými opatreniami, je potrebné prikloniť sa k najmenej obmedzujúcemu a spôsobené zásahy nesmú byť neprimerané vo vzťahu k sledovaným cieľom.³⁶

52. V tejto súvislosti treba tiež pripomenúť, že členskému štátu, ktorý sa v záujme odôvodniť obmedzenie jednej zo základných slobôd odvoláva na naliehavé dôvody všeobecného záujmu, prislúcha preukázať, že jeho právna úprava je spôsobilá a nevyhnutná k dosiahnutiu legitímneho sledovaného cieľa. Toto dôkazné bremeno však – už v rámci konania o nesplnení povinnosti – nemôže viesť k tomu, aby sa od tohto členského štátu žiadalo pozitívne preukázať, že žiadne iné mysliteľné opatrenie neumožňuje dosiahnuť uvedený cieľ za tých istých podmienok.³⁷ Táto myšlienka sa o to viac vzťahuje na prejudiciálne konanie.

53. Hraničné hodnoty sú osobitým tým, že vždy sa možno opýtať, prečo zákon stanovil uvedených 4 000 m² minimálnej predajnej plochy, a nie 3 000 alebo 5 000 m². Táto otázka však vzniká pri každej hraničnej hodnote a domnievam sa, že len demokraticky legitimovaný zákonodarca ju môže zodpovedať. Na rozdiel od názoru Komisie, zákonodarca pritom nemusí empiricky dokázať, ako túto hraničnú hodnotu stanovil a nie je tiež podstatné, či je táto hraničná hodnota podľa Komisie presvedčivá alebo dokonca „správna“, pokiaľ nie je zjavne chybná. V prejednávanej veci nejde o takýto prípad.

54. Vyššia hraničná hodnota (5 000 m²) by bola síce miernejším prostriedkom, ale podľa členských štátov nie rovnako vhodným. Skutočnosť, že väčšie obchodné prevádzky kladú väčšie výzvy na mestské územné plánovanie a na zohľadnenie záujmov životného prostredia, je zjavne nepopierateľná; rovnako nepopierateľná je skutočnosť, že veľkosť obchodných prevádzok a veľkosť parkovacích plôch naznačuje väčší obrat, a tým aj väčšiu ekonomickú kapacitu (teda väčšiu finančnú bonitu). Skutočnosť, že väčšie obchodné prevádzky s veľkými parkoviskami ťažia z infraštruktúry mesta vo väčšej miere ako menšie obchodné prevádzky (s veľkými parkoviskami), tiež nemožno považovať za zjavne nesprávnu. Predajná plocha obchodných prevádzok a k nej patriaca parkovacia plocha je preto relevantným faktorom na účely dosiahnutia cieľov zákona.

55. Ani nesčítavanie viacerých obchodných prevádzok toho istého vlastníka nevyvoláva v tejto súvislosti pochybnosti. Ak je cieľ zákona zameraný na účinky samostatnej obchodnej prevádzky, potom je – z pohľadu zákonodarcu – vhodným prostriedkom aj odkaz na veľkosť práve danej obchodnej prevádzky na mieste.

³⁶ Pozri rozsudky z 11. júla 1989, Schröder HS Kraftfutter (265/87, EU:C:1989:303, bod 21); z 8. júla 2010, Afton Chemical (C-343/09, EU:C:2010:419, bod 45); z 22. januára 2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, bod 50); z 15. februára 2016, N. (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, bod 54); zo 4. mája 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, bod 48), a z 30. júna 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, bod 33).

³⁷ Pozri rozsudky z 23. októbra 1997, Komisia/Holandsko (C-157/94, EU:C:1997:499, bod 58); z 10. februára 2009, Komisia/Taliansko (C-110/05, EU:C:2009:66, bod 66), a z 24. marca 2011, Komisia/Španielsko (C-400/08, EU:C:2011:172, bod 75).

56. Stavebné požiadavky pri zriadení obchodnej prevádzky napokon, na rozdiel od názoru Komisie a ANGED, nie sú rovnako spôsobilé dosiahnuť, aby boli finančnou motiváciou k tomu, aby sa radšej založili menšie obchodné prevádzky.

3) Primeranosť dane

57. Obmedzenia základnej slobody musia byť primerané sledovanému cieľu.³⁸ K tomu sa vyžaduje, aby obmedzenie a jeho následky neboli neprimerané vo vzťahu k sledovaným (chráneným) cieľom.³⁹ V konečnom dôsledku to podmieňuje konkrétne závery pri zohľadnení abstraktného významu chráneného záujmu (v prejednávacom prípade ochrana životného prostredia a územné plánovanie) a narušeného chráneného záujmu⁴⁰ (v prejednávacom prípade hypotetický výkon základnej slobody).

58. Daň v prejednávacom prípade nie je neprimeraná sledovaným cieľom. Po prvé daňové zaťaženie nie je také vysoké, aby znemožnilo ekonomickú činnosť (takzvaný účinok zablokovania). Najmä prvých 1 999 m² parkovacej plochy sa vôbec nezdaňuje a daň je podľa informácií úradov odpočítateľná z vymeriavacieho základu španielskej dane z príjmu. Po druhé v prípade, že obchodné prevádzky uskutočňujú určité projekty na ochranu životného prostredia alebo sa k nim možno dostať pomocou dvoch alebo viacerých prostriedkov verejnej dopravy, možno uplatniť bonusy. Veľký význam pre spolužitie spoločnosti majú ďalej chránené práva ako ochrana životného prostredia a územné plánovanie, v prípade ochrany životného prostredia (výslovne uvedené v článku 11 ZFEÚ, v článku 3 ods. 3 ZEÚ a v článku 37 Charty) dokonca veľmi veľký význam⁴¹. V konečnom dôsledku by tak (skryté) obmedzenie slobody usadiť sa bolo odôvodnené.

B. O existencii pomoci

59. Vo vzťahu k druhej otázke treba preskúmať, či ustanovenia zákona 15/2002 (resp. TRPATP) predstavujú neprípustnú pomoc podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

1. Odvolávanie sa na existenciu pomoci na účely vyhnutia sa daňovému dlhu

60. Najprv treba poukázať na to, že Súdny dvor už viackrát rozhodol, že zdaniteľné osoby sa nemôžu odvolávať na to, že oslobodenie iných podnikov od dane predstavuje štátnu pomoc, aby sa tak vyhli plateniu tejto dane.⁴²

61. Inak by to bolo, ak by daň a ustanovené oslobodenie tvorili *neoddeliteľnú súčasť opatrenia*, ktoré má charakter pomoci. Na to musí podľa relevantnej vnútroštátnej právnej úpravy medzi daňou a pomocou existovať vzťah záväzného určenia podľa relevantnej vnútroštátnej právnej úpravy v tom zmysle, že výnos z dane je povinne určený na financovanie pomoci a priamo ovplyvňuje jej výšku a v dôsledku toho posúdenie zlučiteľnosti tejto pomoci s vnútorným trhom.⁴³

38 Rozsudky z 11. októbra 2007, ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, bod 82 a tam citovaná judikatúra), a z 21. decembra 2011, Komisia/Poľsko (C-271/09, EU:C:2011:855, bod 58).

39 Rozsudky z 12. júla 2001, Jippes a i. (C-189/01, EU:C:2001:420, bod 81); z 9. novembra 2010, Volker und Markus Schecke a Eifert (C-92/09 a C-93/09, EU:C:2010:662, bod 76 a nasl.); z 22. januára 2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, bod 50), a z 30. júna 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, bod 33).

40 Podobne už tiež rozsudok z 9. novembra 2010, Volker und Markus Schecke a Eifert (C-92/09 a C-93/09, EU:C:2010:662, bod 76 a nasl.).

41 Rozsudok z 22. decembra 2008, British Aggregates/Komisia (C-487/06 P, EU:C:2008:757, bod 91).

42 Rozsudky z 20. septembra 2001, Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, bod 80); z 27. októbra 2005, Distribution Casino France a i. (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 nasl.); z 15. júna 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 a C-41/05, EU:C:2006:403, bod 43 a nasl.), a zo 6. októbra 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, bod 21).

43 Rozsudok z 25. júna 1970, Francúzsko/Komisia (47/69, EU:C:1970:60, body 16, 17 a nasl.); z 13. januára 2005, Streekgewest (C-174/02, EU:C:2005:10, bod 26), a z 27. októbra 2005, Distribution Casino France a i. (C-266/04 až C-270/04, C-276/04 a C-321/04 až C-325/04, EU:C:2005:657, bod 40).

62. V tejto súvislosti možno konštatovať, že príjmy plynúce z tejto dane sa nepoužívajú na osobitnú pomoc pre obchodné podniky. Skôr sa použije na „vypracovanie a realizáciu programov prijatých na vykonanie odvetvových usmernení týkajúcich sa vybavenia obchodných prevádzok“ a na „skvalitnenie životného prostredia a sietí infraštruktúry“ (článok 20 TRPATP). Tým je vylúčené, že by získané príjmy mohli zvýhodniť niektorý konkrétny podnik alebo konkrétne odvetvie činnosti, lebo sledujú cieľ všeobecného záujmu a sú na prospech celej spoločnosti.

63. V dôsledku toho treba konštatovať, že podniky, ktoré podliehajú tejto dani, sa pred vnútroštátnymi súdmi nemôžu odvolávať na protiprávnosť poskytnutého „oslobodenia od dane“, aby sa tak vyhli plateniu tejto dane alebo dosiahli jej vrátenie. Ak sa však nemôžu na to odvolávať, v tom prípade sa všetky ďalšie vyjadrenia týkajúce sa prípadnej existencie pomoci stávajú nadbytočnými. Preskúmanie prípustnosti pomoci v podobe nezahrnutia menších obchodných prevádzok by potom ostalo vyhradené Komisii v bežnom konaní o štátnej pomoci podľa článku 108 ZFEÚ.

64. Keďže vnútroštátny súd, prirodzene, nepreskúmava platobný výmer, ale zákon, na ktorom sa zakladá, a to spôsobom, ktorý môže mať význam aj pre iné subjekty, ako je ANGED, ďalšie vyjadrenia týkajúce sa článku 107 ZFEÚ môžu byť užitočné prinajmenšom pre vnútroštátny súd.

2. Skutková podstata pomoci

65. Vzhľadom na to treba preskúmať, či sa má (1) nezahrnutie vlastníkov menších obchodných prevádzok alebo (2) oslobodenie určitých väčších obchodných prevádzok od dane považovať za pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

66. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora, ak sa má niečo kvalifikovať ako „štátna pomoc“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, vyžaduje sa po prvé, aby išlo o zásah zo strany štátu alebo zo štátnych prostriedkov. Po druhé toto opatrenie musí byť spôsobilé ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi. Po tretie musí svojmu príjemcovi poskytovať selektívnu výhodu. Po štvrté musí narušovať hospodársku súťaž alebo hroziť jej narušením.⁴⁴

a) O pojme výhoda

67. Pokiaľ ide o otázku, či ustanovenia, o ktoré ide v konaní vo veci samej, poskytujú príjemcovi výhodu, treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora sa za štátnu pomoc považujú zásahy, ktoré sú bez ohľadu na formu spôsobilé priamo alebo nepriamo zvýhodniť podniky alebo ktoré treba považovať za ekonomickú výhodu, ktorú by prijímajúci podnik za normálnych trhových podmienok nezískal.⁴⁵

68. Aj daňové zvýhodnenie, ktoré síce nepredstavuje prevod štátnych prostriedkov, ale stavia príjemcov do finančnej situácie, ktorá je výhodnejšia ako situácia iných daňovníkov, patrí do pôsobnosti článku 107 ods. 1 ZFEÚ.⁴⁶

⁴⁴ Rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 40); z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P až C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 53), a z 27. júna 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, bod 38).

⁴⁵ Rozsudok z 9. októbra 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 21), a z 27. júna 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, bod 65).

⁴⁶ Pozri okrem iného rozsudky z 15. marca 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, bod 14); z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 72), a z 9. októbra 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 23).

69. Za pomoc sa tak predovšetkým považujú zásahy, ktoré rôznymi formami znižujú náklady *obvykle* zafažujúce rozpočet podniku a ktoré, hoci nie sú subvenciami v úzkom zmysle slova, majú z toho dôvodu rovnakú povahu a rovnaké účinky.⁴⁷

70. Vo vzťahu k nezdaneniu menších obchodných prevádzok treba konštatovať, že podľa zákona 15/2002 (resp. TRPATP) podliehajú dani iba obchodné prevádzky, ktorých predajná plocha je najmenej 4 000 m². Zakladá sa to na skutočnosti, že od tejto veľkosti vyššie sa predpokladá určitá ekonomická kapacita (výrazne štandardizovaná) (pozri článok 19.2 TRPATP). Za normálnych trhových podmienok a aj v súlade s úmyslom španielskeho autonómneho zákonodarcu menšie obchodné prevádzky nedosahujúce hraničnú hodnotu s jej parkovacími plochami uvedenú v článku 21 TRPATP nepodliehajú dani. V ich prípade sa preto ani nezníži daňové zaťaženie, ktorému *obvykle* podliehajú menšie obchodné prevádzky. V tejto súvislosti chýba ekonomická výhoda, ktorú by menšie obchodné prevádzky za normálnych trhových podmienok nezískali.

71. Nezahrnutie malých obchodných prevádzok preto nemôže predstavovať pomoc. Oslobodenie určitých väčších obchodných prevádzok od relevantnej dane (podľa článku 22 TRPATP sa to týka okrem iného predajcov strojov, stavebných materiálov alebo priemyselných súčiastok, ak ich predajná plocha neprevyšuje 10 000 m²) však v každom prípade možno chápať ako zvýhodnenie. Muselo by však mať aj selektívnu povahu.

b) Selektívna povaha zvýhodnenia

72. V tejto súvislosti treba preskúmať, či sa má (1) oslobodenie určitých väčších obchodných prevádzok od dane považovať za „zvýhod[nenie] určit[ých] podnik[ov] alebo výrob[y] určitých druhov tovaru“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, a teda či v zmysle judikatúry Súdneho dvora ide o „selektívne zvýhodnenie“.

73. Subsidiárne, pre prípad, že by Súdny dvor považoval aj nezahrnutie menších obchodných prevádzok (predovšetkým s veľkým parkoviskom) za zvýhodnenie, ktoré by za normálnych trhových podmienok nezískali, treba preskúmať, či sa má (2) nezahrnutie vlastníkov menších obchodných prevádzok považovať za takéto „selektívne zvýhodnenie“.

1) Selektivita v oblasti daní, resp. poplatkov

74. Preskúmanie tejto selektivity spôsobuje členským štátom značné ťažkosti tak v právnej úprave v oblasti daní, ako aj poplatkov.⁴⁸

75. Judikatúra Súdneho dvora neustále potvrdzuje základné východisko, že daňová právna úprava nie je selektívna, pokiaľ sa uplatňuje na všetky hospodárske subjekty bez rozdielu.⁴⁹ Samotná skutočnosť, že daňová právna úprava poskytuje zvýhodnenie iba tým podnikateľom, ktorí spĺňajú jej podmienky, však podľa judikatúry sama osebe ešte nepreukazuje selektívnu povahu právnej úpravy.⁵⁰

47 Rozsudky z 15. marca 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, bod 13); z 19. marca 2013, Bouygues a Bouygues Télécom/Komisia (C-399/10 P a C-401/10 P, EU:C:2013:175, bod 101); zo 14. januára 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, bod 33), a z 27. júna 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, bod 66).

48 Pozri aktuálny návrh, ktorý podal Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko, ďalej len „BFH“) (uznesenie z 30. mája 2017 – II R 62/14, BFHE 257, 381), týkajúci sa takzvaného ustanovenia o skupinách podnikov v § 6a GrEStG v práve v oblasti dane z nadobudnutia pozemku – prejednávaný pod číslom konania C-374/17.

49 Pozri iba rozsudky z 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, bod 35); z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 73); z 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, bod 39); z 9. októbra 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 23), a z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 53 a nasl.).

50 V tejto súvislosti pozri najmä rozsudky z 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, bod 42), a z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 59).

76. Súdny dvor preto v prípade daňových zvýhodnení stanovil osobitné podmienky na účely určenia ich selektívnej povahy. V tom zmysle je napokon rozhodujúce to, či podmienky daňového zvýhodnenia sú podľa kritérií vnútroštátneho daňového systému vybrané nediskriminačne.⁵¹ Na tieto účely treba v prvom rade identifikovať spoločný alebo „obvyklý“ daňový systém uplatniteľný v dotknutom členskom štáte. Na základe tohto spoločného alebo „obvyklého“ daňového systému sa potom v druhom rade posúdi a stanoví prípadná selektívna povaha sporného zvýhodnenia.

77. To prichádza do úvahy, ak sa toto opatrenie odchyľuje od uvedeného spoločného systému, pretože zavádza rozdiely medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sa vzhľadom na cieľ sledovaný daňovým systémom dotknutého členského štátu nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii.⁵² Aj keď sú tieto podmienky splnené, zvýhodnenie môže byť odôvodnené povahou alebo všeobecnou štruktúrou systému, do ktorého patrí, najmä ak daňová právna úprava vyplýva priamo zo základných alebo hlavných zásad vnútroštátneho daňového systému.⁵³

78. V prípade daňových právnych úprav je takéto posúdenie potrebné na účely zistenia ich selektívnej povahy, pretože daňové zvýhodnenia vznikajú – na rozdiel od subvencií v užšom zmysle vo forme peňažných plnení – v rámci takého daňového systému, ktorému podniky neustále a nevyhnutne všeobecne podliehajú. Daňové systémy pritom obsahujú rôzne rozlišovania, ktoré spravidla slúžia len na to, aby uskutočnili presný účel dane. Takéto „zvýhodňujúce“ rozlišovania, ktoré nie sú subvenciami v užšom zmysle, však možno podľa judikatúry považovať za pomoc len vtedy, ak majú rovnakú povahu a rovnaké účinky ako tieto subvencie.⁵⁴

79. Totiž iba v prípade, keď členský štát využije svoj platný daňový systém na poskytnutie peňažných plnení na účely, ktoré sú mimo daňového systému, existuje dostatočný dôvod na to, aby sa tieto daňové zvýhodnenia a subvencie v užšom zmysle považovali za rovnaké.⁵⁵

80. Súdny dvor v tejto súvislosti vykoná posúdenie koherentnosti, pričom nekoherentnosť v konečnom dôsledku naznačuje protiprávnosť. Práve v tomto prípade nie je položená otázka, či si zdaniteľná osoba vyberá protiprávne formy, aby sa tak vyhla plateniu dane. Otázka skôr znie, či členský štát – z objektívneho hľadiska – „zneužíva“ svoje daňové právo, aby subvencie jednotlivých podnikov vykonal obchádzajúc právo v oblasti štátnej pomoci.

81. Z tohto zistenia vyplýva, že najprv je potrebné rozdielne zaobchádzanie, ktoré v rámci daňového systému členského štátu nemožno odôvodniť, aby bolo možné konštatovať selektívnu povahu daňového zvýhodnenia v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. V tejto súvislosti je rozhodujúce, či toto rozlišovanie vyplýva z povahy alebo zo štruktúry systému, do ktorého patrí.⁵⁶

51 Pozri tiež v tomto zmysle rozsudky zo 14. januára 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, bod 53), a z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 54); výslovne tiež mimo daňového práva rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, body 53 a 55).

52 Pozri rozsudky zo 17. novembra 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709); z 8. septembra 2011, Paint Graphos (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 49); z 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, bod 42); z 18. júla 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, bod 19); z 9. októbra 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 35); z 21. decembra 2016, Komisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, body 49 a 58); z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 54), a rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/Aer Lingus a Ryanair Designated Activity (C-164/15 P a C-165/15 P, EU:C:2016:990, bod 51).

53 Pozri rozsudky z 8. septembra 2011, Paint Graphos (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, body 65 a 69); z 18. júla 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, bod 22); v tejto súvislosti pozri okrem iného rozsudky Taliansko/Komisia (173/73, EU:C:1974:71, bod 33); z 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, bod 42); z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 145), a z 9. októbra 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, body 42 a 43).

54 Pozri okrem iného rozsudky z 23. februára 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Vysoký úrad (30/59, EU:C:1961:2, s. 43); z 15. júna 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 a C-41/05, EU:C:2006:403, bod 29); z 19. marca 2013, Bouygues a Bouygues Télécom/Komisia (C-399/10 P a C-401/10 P, EU:C:2013:175, bod 101), a z 9. októbra 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 22).

55 Pozri tiež v tomto zmysle rozsudok z 18. júla 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, body 22 až 27).

56 Rozsudok z 9. októbra 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 42), a z 27. júna 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, bod 71).

82. Okrem toho v prípade tohto neodôvodneného rozdielneho zaobchádzania muselo ísť podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ buď o rozlišovanie v prospech určitého podniku, alebo výroby určitých druhov tovaru. Súdny dvor preto najmä v rozsudku Gibraltar konštatoval, že daňová právna úprava musí zvýhodnené podniky charakterizovať na základe pre ne špecifických vlastností ako privilegovanú kategóriu.⁵⁷

83. Je pravda, že toto konštatovanie bolo v rozsudku World Duty Free Group⁵⁸ na prvý pohľad do určitej miery spochybnené.⁵⁹ V tomto prípade je daňová právna úprava stanovujúca daňové zvýhodnenie pre všetky zdaniteľné osoby (krátky čas na odpisovanie goodwillu), ktoré nadobudli zahraničné podniky s goodwillom, považovaná za selektívnu, pretože iné zdaniteľné osoby, ktoré nadobudli tuzemské podniky, mohli odpísať goodwill až po dlhšom čase. Keďže zdaniteľné osoby v podstate nepredstavujú určité podniky alebo výrobu určitých druhov tovaru, znaky skutkovej podstaty článku 107 ods. 1 ZFEÚ sú bezpredmetné.⁶⁰ Tento rozsudok sa v každom prípade týkal osobitného prípadu „vývozných činností“ domácich podnikov v súvislosti s investíciami v zahraničí na úkor zahraničných podnikov, čo je v rozpore s právnou podstatou článku 111 ZFEÚ. Špecifické vývozné subvencie preto môžu spĺňať kritérium selektivity, aj keď sa vzťahujú na všetky zdaniteľné osoby.

2) O selektívnej povahe jednotlivých rozdielnych zaobchádzaní

84. Vnútroštátny súd považuje selektívne zvýhodnenie prostredníctvom prejednávanej právnej úpravy za možné z viacerých aspektov, konkrétne prostredníctvom rozdielneho zaobchádzania s obchodnými prevádzkami v závislosti od ich veľkosti a oslobodenia poskytnutého určitým obchodným prevádzkam.

85. Vnútroštátny súd tým v konečnom dôsledku vybral za základ rôzne „obvyklé“ daňové právne úpravy. Ak totiž predpokladá selektívnu povahu nezahrnutia menších obchodných prevádzok, potom vychádza z referenčného systému, podľa ktorého majú byť zahrnuté všetky obchodné prevádzky. Pokiaľ sa vychádza z väčších obchodných prevádzok, ktorým sa poskytlo oslobodenie od dane, referenčným systémom sú všetky väčšie obchodné prevádzky.

86. V závislosti od posudzovaného rozdielneho zaobchádzania je teda dotknutý zakaždým iný referenčný systém. Z toho jednoznačne vyplýva, ako to Súdny dvor konštatoval⁶¹ už v rozsudku Gibraltar, že určenie „obvyklého“ zdanenia nemôže byť rozhodujúce. Rozhodujúce je, ako to opäť zdôraznil⁶² aj Súdny dvor v rozsudku World Duty Free, výlučne preskúmanie daného rozdielneho zaobchádzania vzhľadom na zákonom sledovaný cieľ.

87. Podľa judikatúry Súdneho dvora preto treba objasniť, či ustanovenia zákona 15/2002 (resp. TRPATP) majú za následok rozdielne zaobchádzanie, ktoré nemá základ v konkrétnom zákone o dani, ale má iný – teda irelevantný – účel.⁶³

57 Pozri rozsudok z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 104).

58 Rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, body 73, 74 a 86 a nasl.).

59 Zdá sa, že body 59 a 86 tohto rozsudku nie sú celkom zhodné.

60 Vyplýva to podľa môjho názoru najneskôr z tvrdení v rozsudku z 21. decembra 2016 vo veci Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, body 85 a 86).

61 Pozri rozsudok z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, body 90 a 91, ako aj 131).

62 Rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, body 54, 67 a 74).

63 V tomto zmysle výslovne rozsudok z 8. septembra 2011, Paint Graphos (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 70).

i) Posúdenie cieľa zákona

88. Podmienkou je v prvom rade bližšie posúdenie cieľa zákona. Ako som uviedla v bode 40 vyššie, cieľom zákona je ochrana životného prostredia, územné plánovanie a zaťaženie podnikov nákladmi, u ktorých možno – pri štandardizovanom posudzovaní – predpokladať osobitnú ekonomickú kapacitu z dôvodu využívania veľkých predajných plôch. K tomu ešte prichádza určitá „prerozdeľovacia funkcia“, ak ekonomicky silnejšie subjekty podliehajú väčšej finančnej záťaži ako ekonomicky slabšie subjekty.

ii) Oslobodenie od dane osobitných obchodných prevádzok využívajúcich veľké plochy

89. Vo vzťahu k oslobodeniu od dane uvedenému v článku 22 TRPATP treba zohľadniť, že predajcovia vozidiel, stavebných materiálov, strojov a priemyselných súčiastok, ako aj obchodné prevádzky so záhradkárskymi potrebami, potrebujú z dôvodu svojho sortimentu spravidla väčšie predajné plochy a sklady. Štandardizovaný predpoklad väčšej ekonomickej kapacity v prípade väčšej predajnej plochy v tejto súvislosti nie je celkom primeraný v porovnaní s veľkými obchodnými prevádzkami s drobným sortimentom.

90. Navyše je tu skutočnosť, že takéto obchodné prevádzky sú mimoriadne odkázané na väčšiu plochu, takže daň sa ich obzvlášť týka. Keďže princíp proporcionality treba rešpektovať najmä v daňovom práve, zohľadnenie tohto osobitného zaťaženia vnútroštátnym zákonodarcom je celkom pochopiteľné⁶⁴ a nie zjavne irelevantné vzhľadom na cieľ, ktorým je zaťaženie osobitnej ekonomickej kapacity.

91. Aj vzhľadom na cieľ ochrany životného prostredia treba na rozdiel od názoru ANGED zohľadniť, že uvedené zdaniteľné osoby z dôvodu svojho sortimentu neprilákajú rovnako veľký objem zákazníkov na m² ako iné obchodné prevádzky. Predajňu so stavebným materiálom navštívi zákazník spravidla menej často ako diskontné potraviny s rovnakou plochou. Nižšia návštevnosť zákazníkov má pritom zaiste vplyv aj na nižšie dodávky. Obchodné prevádzky uvedené v článku 22 TRPATP spravidla predávajú iným podnikom, ktoré kupujú väčšie množstvá, ale menej navštevujú predajné plochy.

92. Je tiež pochopiteľné, že toto oslobodenie sa obmedzuje na plochu 10 000 m². Zabraňuje to stimulom pre zriadenie osobitne veľkých obchodných prevádzok, ktoré predávajú uvedené tovary. Keďže vnútroštátny súd musí v tejto súvislosti vydať prognostické rozhodnutie, preskúmať ho možno iba z hľadiska zjavnej nesprávnosti (ku kritériu preskúmania pozri bod 45 vyššie). Takéto zjavné pochybenie však v prejednávacom prípade nie je badateľné.

93. Vzhľadom na cieľ územného plánovania síce na prvý pohľad nie je jasné, prečo by mali byť oslobodené predajne so stavebným materiálom, ktoré nepresiahnu určitú veľkosť. To však nie je problém, keďže je postačujúce, ak rozdielne zaobchádzanie možno odôvodniť jedným z cieľov zákona. O takúto situáciu ide v prejednávacom prípade vo vzťahu k zaťaženiu závisiacemu od miery ekonomickej kapacity a zohľadneniu negatívnych vplyvov na životné prostredie.

⁶⁴ Pozri tiež rozsudok zo 4. júna 2015, Komisia/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, bod 65).

iii) Subsidiárne: nezahrnutie menších obchodných prevádzok

94. Vnútroštátny súd okrem toho v podstate kritizuje aj úplné nezahrnutie obchodných prevádzok s predajnou plochou menšou ako 4 000 m² predajnej plochy. Selektívne zvýhodnenie však podľa judikatúry prichádza do úvahy len vtedy, ak sa toto opatrenie odchyľuje od spoločného systému v rozsahu, v akom zavádza rozdiely medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sa vzhľadom na cieľ sledovaný daňovým systémom dotknutého členského štátu nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii.⁶⁵

– Porovnateľná skutková a právna situácia?

95. Súdny dvor najmä v rozsudku World Duty Free Group zdôraznil, že príjemcovia sa vzhľadom na cieľ sledovaný dotknutou právnou úpravou musia nachádzať v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii, a sú tak vystavení odlišnému zaobchádzaniu, ktoré v podstate možno kvalifikovať ako diskriminačné.⁶⁶

96. Nezahrnutie vlastníkov menších obchodných prevádzok (jednotlivo alebo ako súčasť kolektívnej obchodnej prevádzky) nepredstavuje pre nich žiadne selektívne zvýhodnenie v zmysle pojmu štátnej pomoci podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Toto rozlišovanie totiž vyplýva z podstaty cieľa zákona. Ten spočíva v znížení škodlivých následkov pre životné prostredie a územné plánovanie spôsobené *väčšími* obchodnými prevádzkami tým, že sa vytvorí motivácia k prevádzkovaniu menších obchodných prevádzok, ktoré nepodliehajú dani. Z toho dôvodu je nespočítavanie viacerých obchodných prevádzok toho istého vlastníka nielen pochopiteľné, ale aj konzekventné a v súlade s cieľom zákona.

97. Väčšie a menšie obchodné prevádzky sa odlišujú práve svojou predajnou plochou a z nej vyplývajúcou ekonomickou kapacitou, ako aj zákazníckym a dodávateľským príjmom na meter štvorcový. Podľa názoru členského štátu, ktorý nie je zjavne nesprávny, sa nenachádzajú v porovnateľnej právnej a skutkovej situácii.

– Subsidiárne: odôvodnenie rozlišovania

98. Ak by Súdny dvor predsa predpokladal skutkovú a právnú porovnateľnosť malých a väčších obchodných prevádzok, potom treba preskúmať, či možno odôvodniť v nej obsiahnuté rozlišovanie.

99. Domnievam sa, že vo vzťahu k veľkosti predajnej plochy možno odpovedať kladne. Veľkosť predajnej plochy naznačuje (v každom prípade nie zjavne nesprávne) určité množstvo tovaru a zákazníkov, tým aj určitú frekvenciu zákazníkov a dodávok a z toho vyplývajúce emisie hluku a emisie do ovzdušia a ďalšie vplyvy, ktoré spôsobujú obci osobitné náklady. Veľkosť obchodnej prevádzky možno určite považovať aj za (hrubý) indikátor väčšieho obratu, a tým väčšej ekonomickej kapacity, a teda väčšej ekonomickej spôsobilosti. To isté platí v nadväznosti na veľkosť parkoviska (keď táto činí viac ako 50 % predajnej plochy) a pre domnienku, na ktorej je založená IGEC, že obchodné prevádzky s predajnou plochou menšou ako 4 000 m² zriedka majú parkovaciu plochu väčšiu ako 1 999 m².

⁶⁵ Pozri rozsudky z 8. septembra 2011, Paint Graphos (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 49); z 18. júla 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, bod 19); z 9. októbra 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 35), a z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 54).

⁶⁶ Rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 54), predtým tiež rozsudky z 28. júla 2011, Mediaset/Komisia (C-403/10 P, neuverejnený, EU:C:2011:533, bod 36); z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, body 75 a 101); zo 14. januára 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, bod 55), a zo 4. júna 2015, Komisia/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, bod 59).

100. Ani z hľadiska aspektov správneho konania nemožno namietat', ak je počet zahrnutých a kontrolovaných obchodných prevádzok znížený prostredníctvom hraničnej hodnoty. Slúži to – ako aj nesčítavanie plôch rôznych obchodných prevádzok – aj zjednodušeniu administratívnych postupov. Takzvané malé podniky (t. j. podniky, ktorých obrat nepresiahne určitú „nezdaniteľnú sumu“) nepodliehajú dani dokonca ani v právnej úprave Únie v oblasti DPH, pričom sa to dosiaľ nepovažovalo za porušenie práva v oblasti štátnej pomoci. V záujme zákonom sledovaných cieľov je okrem toho úplne pochopiteľný odkaz na predajnú plochu (alebo na parkovaciu plochu, ak táto predstavuje viac ako 50 % predajnej plochy), namiesto odkazu na obrat alebo zisk, pretože samostatná predajná plocha je ľahko určiteľná (jednoduchá a účinná správa) a menej náchylná na obchádzanie ako napríklad zisk.

c) Záver

101. Nezahrnutie menších obchodných prevádzok v konečnom dôsledku nepredstavuje selektívne zvýhodnenie týchto podnikov. V tejto súvislosti neexistuje zvýhodnenie, respektíve neodôvodnené rozdielne zaobchádzanie. Ich nezahrnutie objektívne vyplýva z *ratio legis* ustanovení zákona 15/2002 (resp. TRPATP).

102. Oslobodenie od dane poskytnuté určitým veľkoplošným podnikom je vzhľadom na zákonom sledované ciele objektívne vysvetliteľné.

VI. Návrh

103. V dôsledku toho navrhujem, aby Súdny dvor na prejudiciálne otázky, ktoré položil Tribunal Supremo (Najvyšší súd, Španielsko) odpovedal takto:

1. Články 49 a 54 ZFEÚ nebránia existencii dane, ktorá sa vyberá od obchodníkov podľa kritéria veľkosti predajnej plochy, akou je daň v prejednávacom prípade.
2. Článok 107 ods. 1 ZFEÚ nemožno vykladať v tom zmysle, že nezahrnutie obchodných prevádzok s predajnou plochou menšou ako 4 000 m² na účely dane, a oslobodenie od dane poskytnuté samostatným veľkým obchodným prevádzkam, ak sa v nich vykonávajú výhradne činnosti týkajúce sa záhradníctva, predaja vozidiel, stavebných materiálov, strojov a priemyselných súčiastok, pokiaľ ich úžitková plocha na vystavovanie a predaj verejnosti neprevyšuje 10 000 m², predstavuje štátnu pomoc.