



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 9. novembra 2017¹

Spojené veci C-236/16 a C-237/16

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

[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. V prejednávanej veci sa Súdny dvor musí opäť zaoberať otázkou, v akom rozsahu treba rozlišovanie na účely dane považovať za nepriame porušenie základných slobôd a/alebo za neprípustnú pomoc. Toto konanie 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 environmentálnej škody spôsobenej veľkými predajnými plochami (ďalej len „IDMGAV“) v Aragónsku.

3. Komisia a ANGED v tom vidia obmedzenie slobody usadiť sa a neprípustnú pomoc najmä pre malé obchodné prevádzky, pretože tých sa daň netýka. V podstate ide o otázku, v akom rozsahu je rozlišovanie v oblasti daní a poplatkov relevantné z hľadiska štátnej pomoci.

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-234/16 a C-235/16, ako aj C-233/16.

B. Španielske právo

5. Sporná daň, ktorá je predmetom konania vo veci samej, z environmentálnej škody spôsobenej veľkými predajnými plochami (Impuesto sobre el Daño Medioambiental causado por las Grandes Áreas de Venta) bola s účinnosťou od 1. januára 2006 zavedená hlavou II Ley de las Cortes de Aragón 13/2005, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas en materia de tributos cedidos y tributos propios de la Comunidad Autónoma de Aragón (zákon Aragónskeho parlamentu 13/2005 z 30. decembra 2005 o daňových a správnych opatreniach v oblasti prenesených daní a vlastných daní autonómnej oblasti Aragónsko).

6. IDMGAV je teraz upravená v kapitole III, prílohe II (ďalej len „TRIMCA“) Ley (de las Cortes de Aragón) 10/2015, de 28 de diciembre, de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón (zákon 10/2015 z 28. decembra 2015 o opatreniach na zachovanie verejných služieb v autonómnej oblasti Aragónsko).

7. V preambule zákona 13/2005 bola okolnosť zakladajúca povinnosť platiť túto daň vymedzená na základe environmentálnej škody, ktorú spôsobuje obchodná premávka, ku ktorej dochádza v týchto prevádzkach, ktoré vzhľadom na to, že majú veľké verejné predajné plochy, osobitne priťahujú spotrebiteľov a vyvolávajú rozsiahly pohyb osobných vozidiel. Daň platia osoby, ktoré vykonávajú činnosť spôsobujúcu environmentálnu škodu, teda neplatí ju vlastník, ale prevádzkovateľ zariadenia.

8. V tomto zmysle je plocha – horizontálna rozloha alebo zastavaná plocha podlaží – najvhodnejším parametrom na objektívne určenie prospechu, ktorý určitý subjekt dosiahne tým, že nemusí hradiť spôsobené environmentálne a územné náklady. Predajná plocha je ukazovateľom väčšej ponuky výrobkov, a teda aj väčšieho počtu spotrebiteľov, plocha určená na iné účely (napríklad skladovanie) je ukazovateľom lepších možností uskladnenia výrobkov a parkovacia plocha je ukazovateľom atraktívnosti pre používateľov automobilov.

9. Podľa článku 15 TRIMCA je účelom IDMGAV „zdaniť konkrétnu ekonomickú kapacitu, ktorá sa prejavuje činnosťou a premávkou v obchodných prevádzkach, ktorá vzhľadom na ich atraktívnosť pre spotrebiteľov vyvoláva rozsiahly pohyb vozidiel, a teda má nepriaznivý vplyv na prirodzené prostredie a územie autonómnej oblasti Aragónsko“.

10. IDMGAV má pritom vecnú povahu, účelový charakter a nedaňový cieľ (článok 3 TRIMCA). Príjmy skutočne získané výberom IDMGAV sa podľa článku 5 TRIMCA po odpočítaní nákladov na správu a spoluprácu použijú na financovanie opatrení na predchádzanie zhoršeniu kvality životného prostredia alebo na jeho obnovenie.

11. Obchodná prevádzka má podľa článku 16 ods. 2 TRIMCA veľkú predajnú plochu, ak je verejná predajná plocha väčšia ako 500 m².

12. Od dane sú podľa článku 20 TRIMCA oslobodené obchodné prevádzky, ktorých hlavná činnosť spočíva vo výhradnom predaji týchto výrobkov: a) stroje, vozidlá, náradie a priemyselné súčiastky; b) stavebné materiály, sanitárne výrobky, dvere a okná, ktoré sú určené výhradne na predaj podnikateľom; c) záhradkárске potreby a rastliny; d) nábytok v individuálnych, tradičných a špecializovaných predajniach; e) automobily vo výstavných priestoroch predajcov a servisných dielnach, a f) dodávka palív a pohonných látok pre motory.

13. Vymeriavací základ tvorí celková plocha každej obchodnej prevádzky s veľkou predajnou plochou, ktorá sa vypočíta ako súčet nasledujúcich položiek: a) predajná plocha; b) plocha určená na iné účely (najviac 25 % verejnej predajnej plochy); c) parkovacia plocha (najviac 25 % verejnej predajnej plochy).

14. Podľa článku 22 TRIMCA rastie výška dane progresívne z 10,20 eura od 2 000 do 3000 m² na 14,70 eura od 5 000 do 10 000 m² a následne klesá od 10 000 m² na 13,50 eura. Prvých 2 000 m² však pritom nepodlieha zdaneniu.

15. Podľa kategórie pozemku, na ktorom sa nachádza veľká obchodná prevádzka, sa uplatnia rôzne koeficienty. Podľa článkov 45 a 46 TRIMCA možno úplnú daň za určitých podmienok znížiť až na 30 % jej výšky na základe realizácie investícií smerujúcich k prijatiu opatrení na predchádzanie alebo odstránenie nepriaznivých účinkov znečistenia na životné prostredie a územie autonómnej oblasti Aragónsko.

III. Spor vo veci samej

16. Dňa 18. marca 2007 podala ANGED – Národná asociácia veľkodistribútorov – na Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón (správne oddelenie Vyššieho súdu Aragónska) žalobu v konečnom dôsledku proti IDMGAV vo veci správneho súdnictva, konkrétne proti Decreto Legislativo (legislatívny dekrét) vlády Aragónska 1/2007 z 18. septembra 2007, ktorým sa schvaľuje konsolidované znenie právnych predpisov autonómnej oblasti Aragónsko týkajúcich sa environmentálnych daní).

17. Dňa 24. januára 2014 Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, del Tribunal Superior de Justicia de Aragón (druhý senát správneho oddelenia Vyššieho súdu Aragónska) vydal rozsudok, ktorým zamietol žalobu vo veci správneho súdnictva, ktorú podala ANGED.

18. Dňa 14. apríla 2014 podala ANGED proti uvedenému rozsudku kasačný opravný prostriedok, pričom okrem iných väd napadnutého rozsudku namietala porušenie práva Únie, lebo sa domnievala, že zákon 13/2005 (legislatívny dekrét 1/2007) porušuje zásadu slobody usadiť sa zakotvenú v článku 49 ZFEÚ.

19. 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 právo Únie. Komisia v liste z 28. novembra 2014, ktorý bol zaslaný Španielskemu kráľovstvu, uviedla, že zvažuje možnosť kvalifikovať nezahrnutie maloobchodných predajní a určitých špecializovaných prevádzok 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 Súdnym dvorom

21. Súdnemu dvoru položil tieto otázky:

„1. Majú sa články 49 a 54 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bránia existencii regionálnej dane, ktorá sa vyberá z environmentálnej škody spôsobenej používaním zariadení a vecí určených na činnosť a premávku v obchodných prevádzkach, ktoré majú veľkú predajnú a parkovaciu plochu pre svojich zákazníkov, pokiaľ je verejná predajná plocha väčšia ako 500 m², ktorá je však splatná bez ohľadu na to, či sa tieto obchodné prevádzky skutočne nachádzajú mimo konsolidovanej urbanistickej oblasti alebo v rámci nej, a väčšinou sa týka podnikov z iných členských štátov, s prihliadnutím na to, že: i) povinnosť platiť túto daň nemajú obchodníci, ktorí vlastnia viaceré obchodné prevádzky, bez ohľadu na ich celkovú verejnú predajnú plochu, ak žiadna z nich nemá verejnú predajnú plochu väčšiu ako 500 m², alebo aj ak niektorá alebo niektoré z týchto prevádzok prekročia tento limit, ale

vymeriavací základ nie je väčší ako 2 000 m², zatiaľ čo povinnosť platiť túto daň majú obchodníci, ktorí majú len jednu obchodnú prevádzku, ktorej verejná predajná plocha prekračuje tieto limity, a ii) navyše sa neuplatňuje na obchodné prevádzky, v ktorých sa vykonáva výhradný predaj strojov, vozidiel, náradia a priemyselných súčiastok; stavebných materiálov, sanitárnych výrobkov, dvier a okien (ktoré sú určené výhradne na predaj podnikateľom); nábytku v individuálnych, tradičných a špecializovaných predajniach; automobilov vo výstavných priestoroch predajcov a servisných dielňach, záhradkárskych potrieb a rastlín a palív a pohonných látok pre motory, a to bez ohľadu na ich verejnú predajnú plochu?

2. Má sa článok 107 ods. 1 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že neexistencia povinnosti platiť IDMGAV v prípade obchodných prevádzok s verejnou predajnou plochou, ktorá nepresahuje 500 m² alebo ktorá 500 m² presahuje v prípade prevádzok, ktorých vymeriavací základ neprevyšuje 2 000 m², a obchodných prevádzok, v ktorých sa vykonáva výhradný predaj strojov, vozidiel, náradia a priemyselných súčiastok; stavebných materiálov, sanitárnych výrobkov, dvier a okien (ktoré sú určené výhradne na predaj podnikateľom); nábytku v individuálnych, tradičných a špecializovaných predajniach; automobilov vo výstavných priestoroch predajcov a servisných dielňach; záhradkárskych potrieb a rastlín a palív a pohonných látok pre motory, predstavuje zakázanú štátnu pomoc podľa tohto ustanovenia?“

22. V konaní pred Súdnym dvorom podali ANGED, Aragónsko 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 IDMGAV. Treba preto rozhodnúť, či (1) ide o obmedzenie slobody usadiť sa, ktoré (2) nie je odôvodnené.

24. V pozadí stojí spôsob účinku IDMGAV. Ten v rámci okolnosti zakladajúcej daňovú povinnosť nadväzuje na existenciu veľkej obchodnej prevádzky. Ide o prevádzky, ktorých nominálna predajná plocha je najmenej 500 m². K tejto ploche sa však pripočítajú ešte parkoviská a iné plochy vždy maximálne 25 % predajnej plochy. Z tejto celkovej plochy nepodlieha dani prvých 2 000 m² („oslobodená plocha“).³

25. Daň by činila od 10,20 eura za m² do 14,70 eura za m². Až do celkovej plochy 10 000 m² pritom existuje určitý progresívny účinok dane. V konečnom dôsledku musia väčšie obchodné prevádzky znášať v absolútnom zmysle väčšiu daňovú záťaž ako obchodné prevádzky, ktoré sú z hľadiska plochy menšie, pričom „oslobodená plocha“ 2 000 m² sa poskytuje všetkým obchodným prevádzkam.

³ Podľa môjho názoru z toho vyplýva „oslobodená predajná plocha“ 1 333 m², pretože pripočítanie parkovacích plôch a ostatných plôch je vždy obmedzená na 25 % predajnej plochy ($1\,333 \times 1,5 = 2\,000$). Z toho dôvodu môže byť „oslobodená plocha“ 2 000 m² prekročená najskôr od predajnej plochy 1 333 m². Hranica medzi malými a veľkým obchodnými prevádzkami v Aragónsku tak nie je pri 500 m², ale až 1 333 m² (resp. bez parkovísk a iných skladov pri 2 000 m²). Na účely zjednodušenia budem ďalej hovoriť o oslobodenej ploche 2 000 m².

1. Obmedzenie slobody usadiť sa

26. Podľa článku 49 v spojení s článkom 54 ZFEÚ sloboda usadiť sa zahŕňa aj právo zahájiť a vykonávať samostatnú zárobkovú činnosť štátnymi príslušníkmi jedného členského štátu na území iného členského štátu.⁴ Za obmedzenie slobody usadiť sa treba podľa ustálenej judikatúry považovať všetky opatrenia, ktoré zakazujú výkon tejto slobody, bránia mu alebo ho robia menej príťažlivým.⁵

27. V prípade daní a poplatkov samých osebe ide o takýto prípad. Podľa môjho názoru⁶ je preto pri preskúmaní základných slobôd na základe takýchto zaťažení podstatné to, že s cezhraničným skutkovým stavom sa v porovnaní s tuzemským skutkovým stavom zaobchádza nevýhodne.⁷

a) Neexistencia diskriminačného obmedzenia

28. V prejednávacom prípade však nejde o *rozdielne* zaobchádzanie. Vo vzťahu k celkovej ploche 1 m² až 2 000 m² nejde o rozdielne zaobchádzanie s malými a veľkými, tuzemskými a zahraničnými obchodnými prevádzkami. Nie všetky prevádzky s takouto plochou podliehajú dani. Hraničná hodnota má v prejednávacom prípade funkciu oslobodenej základnej sumy, ktorá prináleží všetkým obchodníkom. Menšie obchodné prevádzky (s predajnou plochou menšou ako 500 m²) nie sú zahrnuté, väčšie síce sú zahrnuté, ale do veľkosti celkovej plochy 2 000 m² nepodliehajú daňovému zaťaženiu. Keďže sa tieto „oslobodené základné sumy“ vzťahujú tak na veľké, ako aj malé obchodné prevádzky, v tejto súvislosti nemožno hovoriť o existencii nevýhodného zaobchádzania s ktoroukoľvek obchodnou prevádzkou. Obmedzenie slobody usadiť sa je preto v tejto súvislosti vylúčené.

29. Len v prípade, že by sa to malo vykladať inak, vzniká vôbec otázka, či v nezahrnutí malých obchodných prevádzok na účely dane možno vidieť otvorenú alebo skrytú diskrimináciu.

b) Subsidiárne: otvorená, resp. skrytá diskriminácia zahraničných podnikov

30. Otvorená diskriminácia zahraničných podnikov v prejednávacom prípade nie je badateľná. Tejto dani podlieha každý vlastník „veľkej obchodnej prevádzky“ s celkovou plochou presahujúcou nezdaniteľnú sumu 2 000 m². Ako už Súdny dvor rozhodol⁸, 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.⁹

31. Zakázané sú však aj všetky formy skrytej diskriminácie, ktoré použitím iných rozlišovacích kritérií vedú v skutočnosti k rovnakému výsledku¹⁰ (takzvaná skrytá, resp. nepriama diskriminácia).

4 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).

5 Pozri 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 citovanú judikatúru).

6 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).

7 Pozri tiež rozsudok 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).

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

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

10 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).

32. V rozsudku *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.¹¹ 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.¹²

1) Prevažný vplyv sám osebe nepostačuje

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

34. 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.¹³ 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.

2) Podmienky skrytej diskriminácie

35. 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 prípadov¹⁴ za základ zhodu, ako aj len skutočnosť, že prevažne sú dotknutí nerezidenti¹⁵, alebo hovorí dokonca len o jednoduchej hrozbe znevýhodnenia.¹⁶ Definitívne objasnené je v tejto súvislosti len to, že sa nevyžaduje 100 % zhoda kritéria so sídlom spoločnosti.¹⁷

36. Na druhej strane je neistá nielen potrebná miera vzájomného vzťahu, ale aj otázka, či je tento vzájomný vzťah typický¹⁸ alebo vyplýva z podstaty rozlišovacieho kritéria, ako to naznačujú viaceré rozsudky¹⁹ alebo sa môže zakladať aj na úplne náhodných skutočnostiach.²⁰

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

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

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

14 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.).

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

16 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.

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

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

19 Pozri rozsudky z 8. júla 1999, *Baxter a i.* (C-254/97, EU:C:1999:368, bod 13); z 10. septembra 2009, *Komisio/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).

20 Rozsudok z 5. decembra 1989, *Komisio/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.

37. 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.²¹ Domnievam sa, že právna úprava musí predstavovať skrytú formu diskriminácie svojou povahou²² alebo sa musí týkať v prevažnej miere najmä zahraničných podnikov, ako to bolo aj v prípade veci Hervis Sport²³.

38. 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)²⁴ približne 61,5% dotknutých obchodných prevádzok prevádzkovaných podnikmi z iných členských štátov (resp. spoločníkmi z iných členských štátov).

39. Navyše je nejasné, ako bol určený „pôvod“ týchto podnikov²⁵. 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.²⁶ Čísla totiž nepoukazujú 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

40. 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 oslobodenia v rámci IDMGA V (článok 20 TRIMCA) ťažia prevažne tuzemské podniky.

41. 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.²⁷

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

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

23 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.).

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

25 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.

26 Podklady, ktoré zhromaždila ANGED v súvislosti s Katalánskom 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 %.

27 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).

a) Naliehavé dôvody všeobecného záujmu

42. IDMGAV slúži územnému plánovaniu a ochrane životného prostredia (pozri bod 7 vyššie). Tak majú byť zdanené prevádzky, ktoré vzhľadom na ich atraktivnosť pre spotrebiteľov vyvolávajú rozsiahly pohyb vozidiel, a teda majú nepriaznivý vplyv na prirodzené prostredie a územie Aragónska. Ciele územného plánovania²⁸ a ochrana životného prostredia²⁹ sú v judikatúre Súdneho dvora uznané za oprávnené dôvody.

43. Okrem toho treba vychádzať z osobitnej ekonomickej kapacity, ktorá sa prejavuje „činnosťou a premávkou v obchodných prevádzkach“, nadviazať na ňu 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.³⁰

b) Primeranosť obmedzenia

44. Obmedzenie musí byť ďalej spôsobilé zabezpečiť dosiahnutie sledovaného cieľa a nesmie ísť nad rámec toho, čo je na dosiahnutie tohto cieľa nevyhnutné – v prejednávanom prípade je to kompenzácia vplyvov na územie a životné prostredie, ktoré môžu byť spojené so zriadením veľkých obchodných plôch.³¹

1) Spôsobilosť dane

45. Podľa judikatúry Súdneho dvora vnútroštátna právna úprava je spôsobilá zaručiť dosiahnutie uvedeného cieľa len vtedy, ak skutočne zodpovedá úsiliu dosiahnuť ho koherentne a systematicky.³²

46. 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.³³

28 Rozsudky 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).

29 Rozsudky 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).

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

31 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).

32 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).

33 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).

47. Súdny dvor okrem toho dbá aj o mieru voľnej úvahy členských štátov pri prijímaní všeobecne záväzných právnych predpisov.³⁴ U normotvorcu v oblasti daní a poplatkov sa hlavne predpokladajú aj rozhodnutia politického, ekonomického a sociálneho charakteru. Musí vykonávať aj³⁵ 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 IDMGAV nie je zjavne nespôsobilá na dosiahnutie cieľa.

48. IDMGAV 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 prevádzkovaniu menších obchodov, z ktorých každý jeden spôsobuje nižšie emisie.

49. 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.³⁶

50. Skutočnosť, že IDMGAV 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 nesčítavanie viacerých predajných zariadení toho istého vlastníka.

51. 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 prejednávaná daň je zjavne nespôsobilá dosiahnuť uvedené ciele.

2) *Nevyhnutnosť dane*

52. V dôsledku toho treba objasniť, či je daň – spojená s celkovou plochou 2 000 m² – vôbec nevyhnutná na dosiahnutie týchto cieľov.

53. 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 spôsobenému zásahu nesmú byť neprimerané vo vzťahu k sledovaným cieľom.³⁷

³⁴ Rozsudok z 24. marca 1994, Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, bod 61); z 21. septembra 1999, Läärä 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.

³⁵ V súvislosti s porovnatelným 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).

³⁶ V tomto zmysle v súvislosti s porovnatelným zákonom už rozsudok z 24. marca 2011, Komisia/Španielsko (C-400/08, EU:C:2011:172, bod 80).

³⁷ 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).

54. 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.³⁸ Táto myšlienka sa o to viac vzťahuje na prejudiciálne konanie.

55. Hraničné hodnoty sú osobitým tým, že vždy sa možno opýtať, prečo zákon stanovil uvedené 2 000 m², a nie 1 000 m² alebo 3 000 m². Táto otázka však vzniká pri každej hraničnej hodnote a domnievam sa, že len demokraticky legitimovaný zákonodarcu ju môže zodpovedať. Na rozdiel od názoru Komisie, zákonodarcu pritom nemusí empiricky dokázať, ako túto hraničnú hodnotu stanovil a tiež nie je podstatné, či je táto hraničná hodnota podľa Komisie presvedčivá alebo dokonca „správna“, pokiaľ nie je zjavne chybná. V prejednávanej veci nejde o takýto prípad.

56. Vyššia hraničná hodnota 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 naznačuje väčší obrat, a tým aj väčšiu ekonomickú kapacitu (teda väčšiu finančnú bonitu). Skutočnosť, že väčšie obchodné prevádzky ťažia z infraštruktúry mesta vo väčšej miere ako menšie obchodné prevádzky, tiež nemožno považovať za zjavne nesprávnu. Predajná plocha obchodných prevádzok je preto relevantným faktorom na účely dosiahnutia cieľov zákona.

57. 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.

58. 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

59. Obmedzenia základnej slobody musia byť primerané sledovanému cieľu.³⁹ K tomu sa vyžaduje, aby obmedzenie a jeho následky neboli neprimerané vo vzťahu k sledovaným (chráneným) cieľom.⁴⁰ V konečnom dôsledku to podmieňuje konkrétne závery pri zohľadnení abstraktného významu chráneného záujmu (v prejednávanom prípade ochrana životného prostredia a územné plánovanie) a narušeného chráneného záujmu⁴¹ (v prejednávanom prípade hypotetický výkon základnej slobody).

60. Daň v prejednávanom prípade nie je neprimeraná sledovaným cieľom. Po prvé daňové zaťaženie nie je také vysoké, aby znemožnilo ekonomickú činnosť (takzvaný účinok zablokovania). Najmä prvých 2 000 m² sa vôbec nezdaňuje a daň je podľa informácií úradov odpočítateľná z vymeriavacieho základu španielskej dane z príjmu. Po druhé v prípade, že obchodná prevádzka investuje do opatrení na

38 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).

39 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).

40 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).

41 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.).

predchádzanie alebo odstránenie nepriaznivých účinkov znečistenia na životné prostredie a územie, možno uplatniť bonusy (pozri článok 45 a 46 TRIMCA). 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)⁴² dokonca veľmi veľký význam. V konečnom dôsledku by tak (skryté) obmedzenie slobody usadiť sa bolo odôvodnené.

B. O existencii pomoci

61. Vo vzťahu k druhej otázke treba preskúmať, či ustanovenia TRIMCA predstavujú neprípustnú pomoc podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

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

62. 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.⁴³

63. 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.⁴⁴

64. V tejto súvislosti možno konštatovať, že príjmy plynúce z tejto dane sa nepoužívajú na osobitnú pomoc pre obchodné podniky. Skôr sa použijú na financovanie opatrení na predchádzanie zhoršeniu kvality životného prostredia alebo na jeho obnovenie (pozri článok 5 TRIMCA). Bolo vylúčené, že získané príjmy by mohli zvýhodniť niektorý konkrétny podnik alebo konkrétne odvetvie činnosti, lebo sledovali cieľ všeobecného záujmu a boli na prospech celej spoločnosti.

65. 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.

66. 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.

⁴² Rozsudok z 22. decembra 2008, British Aggregates/Komisia (C-487/06 P, EU:C:2008:757, bod 91).

⁴³ 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).

⁴⁴ 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).

2. Skutková podstata pomoci

67. Vzhľadom na to treba preskúmať, či sa má (1) nezahrnutie vlastníkov menších obchodných prevádzok, alebo (2) oslobodenie od dane poskytnuté určitým väčším obchodným prevádzkam považovať za pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

68. 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.⁴⁵

a) O pojme výhoda

69. 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.⁴⁶

70. 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.⁴⁷

71. 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.⁴⁸

72. Vo vzťahu k nezdaneniu menších obchodných prevádzok treba konštatovať, že podľa TRIMCA podliehajú dani iba obchodné prevádzky, ktorých plocha je najmenej 2 000 m² (k tejto hraničnej hodnote pozri vyššie bod 24). Zakladá sa to na skutočnosti, že od tejto veľkosti vyššie sa predpokladá určitá ekonomická kapacita (výrazne štandardizovaná) (pozri článok 15 TRIMCA). Za normálnych trhových podmienok a aj v súlade s úmyslom španielskeho autonómneho zákonodarcu menšie obchodné prevádzky (nedosahujúce hraničnú hodnotu 2 000 m² celkovej plochy vyplývajúcu z článku 22 TRIMCA) nepodliehajú dani. V ich prípade sa preto ani nezníži daňové zaťaženie, ktorému *obvykle* podliehajú menšie obchodné prevádzky. Pokiaľ ide o prvých 2 000 m² predajnej plochy, ani samotné väčšie obchodné prevádzky nepodliehajú dani. V tejto súvislosti opäť chýba rozdielne zaobchádzanie (k tomu pozri už body 28 a 29) a ekonomická výhoda, ktorú by menšie obchodné prevádzky za normálnych trhových podmienok nezískali.

⁴⁵ 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).

⁴⁶ 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).

⁴⁷ 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).

⁴⁸ 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).

73. Nezahrnutie malých obchodných prevádzok preto nemôže predstavovať pomoc. Oslobodenie určitých väčších obchodných prevádzok od relevantnej dane (podľa článku 20 TRIMCA sa to týka okrem iného predajcov strojov, stavebných materiálov alebo nábytku, atď.) však v každom prípade možno chápať ako zvýhodnenie. Muselo by však mať aj selektívnu povahu.

b) Selektívna povaha zvýhodnenia

74. 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 v zmysle judikatúry Súdneho dvora ide o „selektívne zvýhodnenie“.

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

1) Selektivita v oblasti daní, resp. poplatkov

76. Preskúmanie tejto selektivity spôsobuje členským štátom značné ťažkosti tak v právnej úprave v oblasti daní, ako aj poplatkov.⁴⁹

77. Judikatúra Súdneho dvora neustále potvrdzuje základné východisko, že daňová právna úprava nie je selektívna, pokiaľ sa uplatňuje na všetky hospodárske subjekty bez rozdielu.⁵⁰ 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.⁵¹

78. 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.⁵² 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.

49 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.

50 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.).

51 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).

52 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).

79. 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.⁵³ 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.⁵⁴

80. 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.⁵⁵

81. 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.⁵⁶

82. 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.

83. 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.⁵⁷

84. Okrem toho v prípade tohto neodôvodneného rozdielného 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.⁵⁸

53 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).

54 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).

55 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).

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

57 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).

58 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).

85. Je pravda, že toto konštatovanie bolo v rozsudku *World Duty Free Group*⁵⁹ na prvý pohľad do určitej miery spochybnené.⁶⁰ 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.⁶¹ 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

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

87. 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.

88. V závislosti od posudzovaného rozdielného zaobchádzania je teda dotknutý zakaždým iný referenčný systém. Z toho jednoznačne vyplýva, ako to Súdny dvor konštatoval už v rozsudku *Gibraltar*⁶², že určenie „obvyklého“ zdanenia nemôže byť rozhodujúce. Rozhodujúce je, ako to opäť zdôraznil aj Súdny dvor v rozsudku *World Duty Free*⁶³, výlučne preskúmanie daného rozdielného zaobchádzania vzhľadom na zákonom sledovaný cieľ.

89. Podľa judikatúry Súdneho dvora preto treba objasniť, či ustanovenia TRIMCA majú za následok rozdielne zaobchádzanie, ktoré nemá základ v konkrétnom zákone o dani, ale má iný – teda irelevantný – účel.⁶⁴

i) Posúdenie cieľa zákona

90. Podmienkou je v prvom rade bližšie posúdenie cieľa zákona. Ako som uviedla v bode 42 vyššie, cieľom zákona je ochrana životného prostredia, územné plánovanie a podieľanie sa tých podnikov na nákladoch, 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.

⁵⁹ 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.).

⁶⁰ Zdá sa, že body 59 a 86 tohto rozsudku nie sú celkom zhodné.

⁶¹ 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).

⁶² 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).

⁶³ 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).

⁶⁴ V tomto zmysle výslovne rozsudok z 8. septembra 2011, *Paint Graphos* (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 70).

ii) Oslobodenie osobitných obchodných prevádzok využívajúcich veľké plochy od dane

91. Vo vzťahu k oslobodeniu od dane uvedenému v článku 20 TRIMCA treba zohľadniť, že predajcovia strojov, stavebných materiálov, dverí a okien, záhradkárskych potrieb a rastlín a automobilov, 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.

92. 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 pochopiteľné⁶⁵, a nie zjavne irelevantné vzhľadom na cieľ, ktorým je zaťaženie osobitnej ekonomickej kapacity.

93. 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. Obchod s oknami a dverami 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 20 TRIMCA spravidla predávajú iným podnikom, ktoré kupujú väčšie množstvá, ale menej navštevujú predajné plochy. Otázka, či sa tak naozaj deje, môže ostať nezodpovedaná. Keďže vnútroštátny súd musí v tejto súvislosti vydať prognostické rozhodnutie, preskúmať ho možno iba z hľadiska zjavnej nesprávnosti (ku kritériu preskúmania pozri bod 47 vyššie). Takéto zjavné pochybenie však v prejednávacom prípade nie je badateľné.

94. Vzhľadom na cieľ územného plánovania síce na prvý pohľad nie je jasné, prečo by mali byť oslobodené predajne so stavebným materiálom. 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.

95. Oslobodenie predajcov nábytku v individuálnych, tradičných a špecializovaných predajniach nie je však na prvý pohľad z hľadiska uvedeného cieľa zákona úplne vysvetliteľné. Prečo by tieto obchodné prevádzky mali vykazovať znížený zákaznícky a dodávateľský príjem, alebo menšiu ekonomickú kapacitu, nie je hneď zrejmé. Otázku, či sa „obvyklé“ predajne nábytku a predajne nábytku uvedené v článku 20 TRIMCA teda predsa len nenachádzajú v tejto súvislosti v porovnateľnej situácii, musí však rozhodnúť vnútroštátny súd⁶⁶.

96. Ak sú „obvyklé“ predajne nábytku a predajne nábytku uvedené v článku 20 TRIMCA aj pri zohľadnení priestoru na prognózu v porovnateľnej právnej a skutkovej situácii z hľadiska cieľov zákona (poškodzovanie životného prostredia, územného plánovania, nadviazanie na ekonomickú kapacitu závisiacu od zákazníckeho a dodávateľského príjmu na meter štvorcový), predstavuje prejednávané oslobodenie od dane zvýhodnenie pre oslobodených predajcov nábytku. Toto rozdielne zaobchádzanie by tak nebolo odôvodnené základnými alebo hlavnými zásadami daňového systému. Ustanovenie by tak bolo selektívne a považovalo by sa za rovnaké ako subvencie v užšom zmysle (pozri bod 80 vyššie).

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

⁶⁶ K jeho úlohe tiež rozsudok zo 14. januára 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, bod 57 a nasl.).

iii) Subsidiárne: nezahrnutie menších obchodných prevádzok

97. Vnútroštátny súd okrem toho kritizuje v konečnom dôsledku aj úplné nezahrnutie obchodných prevádzok s celkovou plochou menšou ako 2 000 m². 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.⁶⁷

98. V prejednávanom prípade nejde o rozdielne zaobchádzanie s menšími a väčšími obchodnými prevádzkami už preto, že ani veľké obchodné prevádzky nepodliehajú dani, pokiaľ ide o prvých 2 000 m² ich celkovej plochy (k tomu pozri bod 72 vyššie). V tomto zmysle získavajú „zvýhodnenie“ nezaťaženia všetky obchodné prevádzky. Aj keby sa do pôsobnosti dane zahrnuli aj menšie obchodné prevádzky, rovnako ako veľké obchodné prevádzky by nepodliehali dani vo vzťahu k svojej celkovej ploche 1 m² až 2 000 m². Malé a veľké obchodné prevádzky sa okrem toho nenachádzajú v porovnateľnej situácii (k tomu pozri bod 100 a nasl.). Aj keby sa však vychádzalo z rozdielneho zaobchádzania, toto rozlišovanie by bolo odôvodnené (k tomu pozri bod 102 a nasl.).

– Porovnateľná skutková a právna situácia?

99. 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.⁶⁸

100. 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 nie len pochopiteľné, ale aj konzekventné a v súlade s cieľom zákona.

101. 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

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

⁶⁷ 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).

⁶⁸ 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 už 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).

103. 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.

104. 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 doposiaľ nepovažovalo za porušenie práva v oblasti štátnej pomoci. V záujme zákonom sledovaných cieľov je okrem toho úplne pochopiteľný odkaz na predajnú plochu 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

105. 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* TRIMCA.

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

VI. Návrh

107. 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 sa nemôže vykladať v tom zmysle, že nezahrnutie obchodných prevádzok s celkovou plochou, ktorá nepresahuje 2 000 m², predstavuje štátnu pomoc. Rovnako to platí pre oslobodenie od dane a) predajcov strojov, vozidiel, náradia a priemyselných súčiastok; b) stavebných materiálov, sanitárnych výrobkov, dvier a okien, ktoré sú určené výhradne na predaj podnikateľom; c) záhradkárskeho potrieb a rastlín; d) automobilov vo výstavných priestoroch predajcov a servisných dielní a e) palív a pohonných látok pre motory.
3. Skutočnosť, či aj oslobodenie od dane v prípade obchodných prevádzok, v ktorých sa predáva nábytok v individuálnych, tradičných a špecializovaných predajniach, predstavuje štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, závisí od porovnania s obchodnými prevádzkami, ktoré nepredávajú nábytok v uvedených predajniach. O tom musí rozhodnúť vnútroštátny súd.