



## Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK VŠEOBECNÉHO SÚDU (deviata rozšírená komora)

zo 16. mája 2019\*

„Štátna pomoc – Poľská daň v oblasti maloobchodného predaja – Progresívna sadzba dane z obratu – Rozhodnutie o začatí konania vo veci formálneho zisťovania – Konečné rozhodnutie, ktorým sa opatrenie o štátnej pomoci považuje za nezlučiteľné s vnútorným trhom – Pojem štátna pomoc – Podmienka týkajúca sa selektívnosti“

V spojených veciach T-836/16 a T-624/17,

**Poľská republika**, v zastúpení: B. Majczyna, M. Rzotkiewicz a A. Kramarczyk Szaładzińska, splnomocnení zástupcovia,

žalobkyňa,

ktorú v konaní podporuje:

**Maďarsko**, v zastúpení: vo veci T-836/16 M. Fehér, G. Koós a E. Tóth a vo veci T-624/17 M. Fehér a G. Koós, splnomocnení zástupcovia,

vedľajší účastník konania,

proti

**Európskej komisii**, v zastúpení: K. Herrmann a P.-J. Loewenthal, splnomocnení zástupcovia,

žalovanej,

ktorej predmetom sú návrhy založené na článku 263 ZFEÚ, ktorými sa navrhuje zrušenie na jednej strane rozhodnutia Komisie C(2016) 5596 final z 19. septembra 2016 týkajúceho sa štátnej pomoci SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) – Poľsko – Poľská daň v oblasti maloobchodného predaja, ktorým sa začalo konanie vo veci formálneho zisťovania stanovené v článku 108 ods. 2 ZFEÚ so zreteľom na toto opatrenie, a na druhej strane rozhodnutia Komisie (EÚ) 2018/160 z 30. júna 2017 o štátnej pomoci SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN), ktorú poskytlo Poľsko vo veci dane v maloobchodnom sektore (Ú. v. EÚ L 29, 2018, s. 38), ktorým sa ukončuje toto konanie a podľa ktorého uvedené opatrenie predstavuje štátnu pomoc, ktorá je nezlučiteľná s vnútorným trhom a bola poskytovaná protiprávne,

VŠEOBECNÝ SÚD (deviata rozšírená komora),

v zložení: predseda komory S. Gervasoni, sudcovia L. Madise (spravodajca), R. da Silva Passos, K. Kowalik-Bańczyk a C. Mac Eochaidh,

tajomník: F. Oller, referent,

\* Jazyk konania: poľština.

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 26. septembra 2018,

vyhlásil tento

## Rozsudok

### Okolnosti predchádzajúce sporu

- 1 Na začiatku roku 2016 poľská vláda zvažovala zaviesť novú daň v sektore maloobchodného predaja tovaru. Hoci určitý počet úprav tejto dane musel byť podrobený rôznym konzultáciám, uplatnila sa zásada, že ide o daň, ktorej základom je obrat a ktorá je progresívna.
- 2 Európska komisia po upovedomení o tomto zámere zaslala poľským orgánom žiadosti o informácie a s odkazom na stanovisko, ktoré zaujala v júli 2015 vo veci úpravy štruktúry poplatku za inšpekciu potravinových reťazcov uplatňovanej v Maďarsku, ktorá tiež uplatňovala zásadu dane z obratu s progresívnou sadzbou, uviedla:  

„Progresívna sadzba dane z obratu zaplatená podnikmi v skutočnosti súvisí s veľkosťou podniku a nie s jeho ziskovosťou a jeho solventnosťou. Má za následok diskrimináciu a môže spôsobiť závažné narušenie trhu. Keďže zavádza rozdielne zaobchádzanie s podnikmi, považuje sa za selektívnu. Vzhľadom na to, že všetky podmienky uvedené v článku 107 ods. 1 ZFEÚ sú splnené, [vymedzujú rámec štátnej pomoci v zmysle tohto článku].“
- 3 Sejm Rzeczypospolitej Polskiej (Sejm Poľskej republiky) prijal zákon o dani v maloobchodnom sektore, ktorého základné charakteristiky boli v konečnom dôsledku tieto. Dotknutý sektor je maloobchodný predaj tovaru spotrebiteľovi, ktorý je fyzickou osobou. Osoby povinné platiť daň sú všetci maloobchodníci bez ohľadu na ich právne postavenie. Vymeriavací základ tvorí mesačný obrat prevyšujúci 17 miliónov poľských zlotých (PLN), teda približne 4 milióny eur. Sadzba dane je 0,8 % za pásmo mesačného obratu medzi 17 a 170 miliónmi PLN a 1,4 % za pásmo dosiahnutého vyššieho mesačného obratu. Predmetný zákon nadobudol účinnosť 1. septembra 2016.
- 4 Po niekoľkých výmenách písomností medzi poľskými orgánmi a Komisiou, posledná uvedená začala konanie stanovené v článku 108 ods. 2 ZFEÚ vo vzťahu k predmetnému opatreniu prostredníctvom rozhodnutia z 19. septembra 2016 o štátnej pomoci SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) (ďalej len „rozhodnutie o začatí konania, prvé napadnuté rozhodnutie“). Komisia týmto rozhodnutím nielen vyzvala dotknuté osoby na predloženie pripomienok, ale na základe článku 13 ods. 1 nariadenia Rady (EÚ) 2015/1589 z 13. júla 2015 stanovujúcim podrobné pravidlá na uplatňovanie článku 108 [ZFEÚ] (Ú. v. EÚ L 248, 2015, s. 9) aj poľským orgánom uložila povinnosť bezodkladne prerušiť „uplatňovanie progresívnej sadzby dane kým Komisia prijme rozhodnutie o jeho zlučiteľnosti s vnútorným trhom“.
- 5 Poľské orgány, ktoré skutočne prestali uplatňovať predmetné opatrenie, počas celého konania odmietali jeho kvalifikáciu ako štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.
- 6 Poľská vláda navyše súbežne s pokračovaním diskusií s Komisiou podala na Všeobecný súd návrh na zrušenie rozhodnutia o začatí konania, prvého napadnutého rozhodnutia (vec T-836/16).
- 7 Komisia ukončila konanie rozhodnutím (EÚ) 2018/160 z 30. júna 2017 o štátnej pomoci SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN), ktorú poskytlo Poľsko vo veci dane v maloobchodnom sektore (Ú. v. EÚ L 29, 2018, s. 38) (ďalej len „konečné rozhodnutie, druhé napadnuté rozhodnutie“). Komisia uviedla, že predmetné opatrenie predstavuje štátnu pomoc, ktorá je nezlučiteľná s vnútorným trhom a bola poskytovaná protiprávne. Poľské orgány majú na základe rozhodnutia o začatí konania, prvého

napadnutého rozhodnutia, definitívne zrušíť všetky pozastavené platby. Vzhľadom na to, že predmetné opatrenie nebolo konkrétne vykonávané, sa Komisia domnievala, že nie je potrebné pristúpiť k vymáhaniu prvkov pomoci od príjemcov.

- 8 Poľská vláda tiež navrhla, aby Všeobecný súd zrušil konečné rozhodnutie, druhé napadnuté rozhodnutie (vec T-624/17).
- 9 Komisia v podstate v rozhodnutí o začatí konania, prvom napadnutom rozhodnutí, a v konečnom rozhodnutí, druhom napadnutom rozhodnutí (ďalej len spoločne „napadnuté rozhodnutia“), ale s doplnenou argumentáciou o niektorých aspektoch v konečnom rozhodnutí, druhom napadnutom rozhodnutí, odôvodnila hlavne kvalifikáciu predmetného opatrenia ako štátnu pomoc s prihliadnutím na definíciu uvedenú v článku 107 ods. 1 ZFEÚ nasledujúcim spôsobom.
- 10 Komisia sa na úvod v súvislosti s pripísateľnosťou dotknutého opatrenia štátu a jeho financovaním zo štátnych prostriedkov domnievala, že niektoré z dotknutých podnikov, teda tie s nízkym obratom, z dôvodu zákona o dani v sektore maloobchodného predaja profitujú z výhodného daňového zaobchádzania v porovnaní s inými podnikmi podliehajúcimi dani a že vzdanie sa daňových príjmov zo strany štátu, ktoré by získal, keby boli všetky podniky zdanené rovnakou priemernou efektívnou sadzbou, spôsobuje prevod štátnych prostriedkov na zvýhodnené podniky.
- 11 Komisia v súvislosti s existenciou výhody pripomenula, že opatrenia, ktoré zmierňujú záťaž, ktorú za bežných okolností znášajú podniky, poskytujú ako každé reálne príspevky výhodu. V prejednávanej veci priemerná sadzba dane podnikov s nízkym obratom, ktorá je nula alebo nižšia v porovnaní s vyššou priemernou sadzbou dane podnikov s vyšším obratom, poskytuje prvým uvedeným podnikom výhodu. Komisia v konečnom rozhodnutí, druhom napadnutom rozhodnutí, doplnila, že distribučné štruktúry organizované podľa zásady franšizingu sú zvýhodnené v porovnaní s integrovanými distribučnými štruktúrami, pretože obrat sa v prípade prvých uvedených rozdelí podľa častí na základe franšizingového modelu, zatiaľ čo pri druhých uvedených je globalizovaný.
- 12 Pokiaľ ide o skutočnosť, že zistená výhoda uprednostňuje určité podniky (kritérium selektívnosti), Komisia uviedla, že v súvislosti s daňovým zvýhodnením treba analýzu vykonať vo viacerých etapách. Na úvod treba identifikovať referenčný daňový systém, ďalej treba zistiť, či predmetné opatrenie predstavuje výnimku z tohto systému v zmysle, v akom rozlišuje medzi podnikmi, ktoré sa s prihliadnutím na ciele vlastné danému systému v nachádzajú porovnateľnej skutkovej a právnej situácii, a napokon v prípade kladnej odpovede, určiť, či je táto výnimka odôvodnená povahou alebo všeobecným kontextom referenčného daňového systému. Záporná odpoveď na druhú etapu alebo prípadne kladná odpoveď na tretiu etapu umožňujú vylúčiť existenciu selektívnej výhody v prospech určitých podnikov, zatiaľ čo kladná odpoveď na druhú etapu a záporná odpoveď na tretiu naopak umožňujú dospieť k jej existencii.
- 13 V prejednávanej veci sa Komisia na úvod domnievala, že referenčným systémom je daň z obratu v sektore maloobchodného predaja, aj pokiaľ ide o podniky s obratom nižším než 17 miliónov PLN, ale bez toho, aby boli súčasťou progresívnej štruktúry zdanenia (0 % sadzba – zodpovedajúca nezdaniteľnému pásmu obratu – 0,8 % a 1,4 % a súvisiace pásma obratu).
- 14 Komisia sa ďalej vzhľadom na uvedené domnievala, že progresívna štruktúra zdanenia v rozsahu, v akom spôsobuje nielen marginálne daňové sadzby, ale aj priemerné sadzby daní rozlišujúce medzi podnikmi, predstavuje výnimku z referenčného systému, o ktorom sa predpokladá, že sa uplatňuje s jednotnou sadzbou dane. Komisia v konečnom rozhodnutí, druhom napadnutom rozhodnutí, uviedla konkrétny príklad zdanenia troch maloobchodných podnikov, pričom prvý dosahoval mesačný obrat vo výške 10 miliónov PLN, druhý 100 miliónov PLN a tretí 750 miliónov PLN. Priemerná sadzba dane prvého podniku bola 0 %, druhého 0,664 % a tretieho 1,246 %.

- 15 Komisia napokon usúdila, že výnimka z referenčného systému zriadená progresívnou štruktúrou zdanenia nie je odôvodnená povahou alebo všeobecným kontextom systému. Komisia v rozhodnutí o začatí konania, prvom napadnutom rozhodnutí, uviedla, že v tejto súvislosti nemožno vziať do úvahy cieľ sektorovej politiky, ako je regionálna politika, environmentálna politika alebo priemyselná politika. Vzhľadom na to, že poľské orgány poukázali na účel prerozdelenia vzťahujúci sa na progresívnu štruktúru dane, ktorý je odôvodnený skutočnosťou, že podniky dosahujúce vysoký obrat môžu získať úspory z rozsahu výroby, lepšie podmienky zásobovania alebo daňové stratégie neprístupné menším podnikom, Komisia uviedla, že taký účel prerozdelenia nie je koherentný s daňou z obratu, ktorá podniky zatažuje iba podľa objemu ich činnosti, nie však podľa ich nákladov, ziskovosti, platobnej schopnosti alebo možností, z ktorých môžu mať podľa poľských orgánov prospech iba veľké podniky. Pre Komisiu možno progresívnu daň z obratu odôvodniť na účely kompenzácie alebo zabránenia vzniku určitých nepriaznivých následkov, ktoré môžu byť zapríčinené uvedenou činnosťou (negatívne externality) významnejšou než obrat, pričom taká situácia nebola v prejednávanej veci vôbec preukázaná.
- 16 Komisia navyše uviedla, že predmetné opatrenie narušuje hospodársku súťaž alebo hrozí jej narušením a ovplyvňuje obchod medzi členskými štátmi. V tejto súvislosti najmä uviedla, že maloobchodný predaj je v Poľsku otvorený hospodárskej súťaži, podieľajú sa na ňom podniky s pôvodom v iných členských štátoch a že podniky, ktoré profitujú z nižšej sadzby dane, sú tak príjemcami prevádzkovej pomoci. Vzhľadom na to, že poľské orgány uviedli, že progresívna štruktúra zdanenia umožňuje zachovanie drobného obchodu voči obchodu veľkého formátu, Komisia v tom videla dôkaz toho, že sa tieto orgány snažia ovplyvniť štruktúru hospodárskej súťaže na trhu.

#### **Konanie a návrhy účastníkov konania**

- 17 Poľská republika 30. novembra 2016 (vec T-836/16) podala žalobu o neplatnosť rozhodnutia o začatí konania, prvého napadnutého rozhodnutia.
- 18 Komisia podala svoje vyjadrenie k žalobe 21. februára 2017.
- 19 Dňa 17. marca 2017 podalo Maďarsko návrh na vstup vedľajšieho účastníka do konania na podporu návrhov Poľskej republiky. Tomuto návrhu sa vyhovel rozhodnutím predsedu deviatej komory Všeobecného súdu z 27. apríla 2017.
- 20 Poľská republika, Maďarsko a Komisia predložili 11. mája repliku, 19. júna vyjadrenie vedľajšieho účastníka konania a 2. augusta 2017 dupliku.
- 21 Poľská republika 13. septembra 2017 (vec T-624/17) podala žalobu o neplatnosť konečného rozhodnutia, druhého napadnutého rozhodnutia.
- 22 Poľská republika a Komisia 20. októbra 2017 predložili svoje pripomienky k vyjadreniu Maďarska ako vedľajšieho účastníka konania vo veci T-836/16.
- 23 Listom z 21. novembra 2017 Poľská republika odôvodnene navrhla, aby sa uskutočnilo pojednávanie vo veci T-836/16.
- 24 Komisia 29. novembra 2017 podala svoje vyjadrenie k žalobe vo veci T-624/17.
- 25 Dňa 30. novembra 2017 Komisia navrhla spojiť veci T-836/16 a T-624/17 na účely ústnej časti konania.
- 26 Dňa 15. decembra 2017 podalo Maďarsko návrh na vstup vedľajšieho účastníka do konania na podporu návrhov Poľskej republiky vo veci T-624/17. Tomuto návrhu sa vyhovel rozhodnutím predsedu deviatej komory Všeobecného súdu z 12. januára 2018.

- 27 Dňa 20. februára 2018 Maďarsko predložilo vyjadrenie vedľajšieho účastníka konania vo veci T-624/17. Poľská republika, ako aj Komisia predložili v tejto súvislosti svoje pripomienky 9. resp. 19. apríla 2018.
- 28 Listom z 15. mája 2018 Poľská republika odôvodnene navrhla, aby sa uskutočnilo pojednávanie vo veci T-624/17.
- 29 Všeobecný súd na základe správy sudcu spravodajcu rozhodol o otvorení ústnej časti konania vo veciach T-836/16 a T-624/17. Všeobecný súd rozhodol aj o položení otázky účastníkom konania s cieľom získať odpoveď v tejto fáze.
- 30 Všeobecný súd podľa článku 28 Rokovacieho poriadku Všeobecného súdu na návrh deviatej komory rozhodol o postúpení vecí rozšírenému rozhodovaciemu zloženiu.
- 31 Uznesením Všeobecného súdu zo 4. júla 2018 boli veci T-836/16 a T-624/17 v súlade s článkom 68 ods. 2 rokovacieho poriadku spojené na účely ústnej časti konania.
- 32 Prednesy účastníkov konania a ich odpovede na otázky, ktoré im položil Všeobecný súd, boli vypočuté na pojednávaní 26. septembra 2018. Predseda deviatej rozšírenej komory Všeobecného súdu pri tejto príležitosti rozhodol, že veci T-836/16 a T-624/17 sa spoja aj na účely vyhlásenia prvostupňového rozsudku.
- 33 Poľská republika vo veci T-836/16 navrhuje:
- zrušiť rozhodnutie o začatí konania, prvé napadnuté rozhodnutie,
  - uložiť Komisii povinnosť nahradiť trovy konania.
- 34 Poľská republika vo veci T-624/17 navrhuje:
- zrušiť konečné rozhodnutie, druhé napadnuté rozhodnutie,
  - uložiť Komisii povinnosť nahradiť trovy konania.
- 35 Komisia vo veciach T-836/16 a T-624/17 navrhuje:
- zamietnuť žaloby,
  - uložiť Poľskej republike povinnosť nahradiť trovy konania.
- 36 Maďarsko vo veciach T-836/16 a T-624/17 navrhuje, aby Všeobecný súd žalobám vyhovel.
- 37 Vo veci T-836/16 Maďarsko okrem toho navrhuje uložiť Komisii povinnosť nahradiť trovy konania, ktoré vynaložila maďarská vláda.

### **Právny stav**

- 38 Poľská vláda vo veci T-836/16 proti rozhodnutiu o začatí konania, prvému napadnutému rozhodnutiu, uvádza štyri žalobné dôvody: prvý z nich je založený na existencii nesprávnej právnej kvalifikácie predmetného opatrenia štátnej pomoci v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ; ďalšie dva sú založené na porušení článku 13 ods. 1 nariadenia 2015/1589 a zásady proporcionality z dôvodu príkazu bezodkladne pozastaviť „uplatňovanie progresívnej sadzby dane kým Komisia prijme rozhodnutie o jeho zlučiteľnosti s vnútorným trhom“, a napokon posledný je založený na nesprávnom a nedostatočnom odôvodnení.

- 39 Poľská vláda vo veci T-624/17 proti konečnému rozhodnutiu, druhému napadnutému rozhodnutiu, vznesla dva žalobné dôvody; jeden je na jednej strane založený na existencii nesprávnej právnej kvalifikácie predmetného opatrenia štátnej pomoci v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ; druhý na druhej strane je založený na nesprávnom a nedostatočnom odôvodnení.
- 40 Všeobecný súd v prejednávanej veci považuje za vhodné v prípade napadnutých rozhodnutí preskúmať v prvom rade dôvody založené na existencii nesprávnej právnej kvalifikácie predmetného opatrenia štátnej pomoci v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.
- 41 Poľská vláda tvrdí, že Komisia sa nesprávne domnievala, že daň v sektore maloobchodného predaja je selektívnym opatrením v prospech určitých podnikov z dôvodu progresívnej povahy sadzieb tejto dane uplatňovaných na zdaniteľný základ obratu. Ide naopak o všeobecné opatrenie, a nie o selektívne alebo také, ktoré by sa na prvý pohľad mohlo považovať za selektívne, ale o také, ktoré vzhľadom na to, že je odôvodnené povahou a všeobecnou štruktúrou dotknutého daňového systému, nie je v konečnom dôsledku selektívne.
- 42 Podľa toho, čo uvádza poľská vláda v rámci prvej časti argumentov, nemožno daň v sektore maloobchodného predaja považovať a *priori* za selektívnu, pretože jej štruktúra, ktorá je podľa Komisie príčinou jej selektívnosti, sa neodchyľuje od referenčného systému, do rámca ktorého patrí táto daň, keďže je súčasťou tohto systému. Poľská vláda presnejšie uvádza nasledujúce.
- 43 Progresívna povaha sadzby dane v sektore maloobchodného predaja, ktorú Komisia považuje za vyjadrenie selektívnej výhody v prospech určitých podnikov, je naopak neoddeliteľnou súčasťou referenčného systému tvoreného uvedenou daňou s jej charakteristikami v oblasti zdaniteľného základu, zdaniteľných osôb, zdaniteľnej udalosti a štruktúry sadzby dane. Progresívnu povahu sadzieb nemožno totiž považovať za spôsobujúcu výnimku z referenčného systému. Komisia nesprávne obmedzila referenčný systém pre predmetnú daň na systém bez jeho daňovej štruktúry, čo vedie k zvláštnej situácii, že referenčný daňový systém, ktorý určila, neobsahuje „bežnú“ sadzbu, vo vzťahu ku ktorej by sa mohla posúdiť existencia selektívnej výhody, ako to vyplýva z bodov 26 a 51 rozhodnutia o začatí konania, prvého napadnutého rozhodnutia, ako aj z odôvodnení 47 a 49 konečného rozhodnutia, druhého napadnutého rozhodnutia. Komisia sa totiž uspokojila s názorom, že je potrebné mať iba jedinú sadzbu dane, ktorú môžu poľské orgány prípadne stanoviť v maximálnej hraničnej sadzbe vo výške 1,4 % alebo ako najvyššiu skutočnú priemernú sadzbu stanovenú pre zdaniteľné osoby.
- 44 Sadzby dane vrátane prípadov progresívnej stupnice sú nevyhnutne súčasťou akejkoľvek dane, ako to navyše uviedla Komisia v bode 134 jej oznámenia týkajúceho sa pojmu „štátna pomoc“ uvedeného v článku 107 ods. 1 [ZFEÚ] (Ú. v. EÚ C 262, 2016, s. 1, ďalej len „oznámenie týkajúce sa pojmu štátna pomoc“). Komisia tým, že chcela zaviesť jednotnú sadzbu dane, navyše zasahovala do daňových právomocí členských štátov.
- 45 Poľská vláda zdôrazňuje, že v prejednávanej veci je dotknutá progresívna stupnica čitateľná a jasná a že sadzby dane sú stanovené na pomerne nízkej úrovni a lineárne, pričom vyššia sadzba vo výške 1,4 % je iba 1,75 násobkom prvej sadzby vo výške 0,8 %. Prahová hodnota totiž nemá žiadny účinok, pretože bez ohľadu na obrat dotknutých podnikov sa na všetky uplatní oslobodenie od dane pre mesačný obrat do 17 miliónov PLN, sadzba vo výške 0,8 % pre časť mesačného obratu dosiahnutého medzi 17 a 170 miliónmi PLN a sadzba vo výške 1,4 % pre časť mesačného obratu presahujúceho 170 miliónov PLN. Systém nie je ani diskriminujúci, ani diskrečný; neobsahuje aspekt výnimky. Poľská vláda tiež tvrdí, že štruktúru dane v sektore maloobchodného predaja nemožno považovať za úplné oslobodenie od dane, ktoré bolo poskytnuté „offshore“ spoločnostiam v Gibraltári, ktoré bolo posudzované v rozsudku 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), ktoré bolo v rozpore s cieľom dotknutých daní uplatniť na

všetky podniky všeobecný systém zdanenia, ale že táto štruktúra sa podobá mechanizmu obmedzenia výšky tejto dane pre všetky podniky na 15 % zo zisku, o ktorých sa v tom istom rozsudku rozhodlo, že neposkytujú selektívne výhody.

- 46 Poľská vláda dodáva, že daň v sektore maloobchodného predaja, ako bola navrhnutá, zodpovedá dvojitému cieľu zabezpečiť daňové príjmy štátu spravodlivým rozdelením daňového zaťaženia zdaniteľných osôb podľa ich platobnej schopnosti v logike prerozdelenia, čo je aspekt, ktorý sa sám osebe vzťahuje na zabezpečenie prístupu k daňovým príjmom. Na rozdiel od toho, čo tvrdí Komisia v odôvodnení 29 rozhodnutia o začatí konania, prvého napadnutého rozhodnutia, a v odôvodnení 49 konečného rozhodnutia, druhého napadnutého rozhodnutia, sa cieľ tejto dane neobmedzuje na získanie daňových príjmov alebo dokonca na „zdanenie obratu všetkých podnikov v sektore maloobchodného predaja“. To potvrdzuje, že sadzby dane a súvisiace daňové prahy sú súčasťou referenčného systému. Okrem toho, pokiaľ organizačná voľba distribučných reťazcov môže účinne ovplyvniť výšku dane, ktorú majú tieto reťazce zaplatiť, každý má možnosť vybrať si najpriaznivejšiu organizačnú formu na tento účel, najmä využitím franšizingu. Využíva ju najmä skupina Carrefour, rovnako ako iní veľkí distribútori zahraničného pôvodu, zatiaľ čo niektoré veľké holdingové daňové subjekty sú poľské kapitálové spoločnosti.
- 47 Komisia na tieto argumenty odpovedá najskôr úvodnými pripomienkami. Pripomína, že sa domnievala, že všetky podniky maloobchodného predaja sa nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii s prihliadnutím na cieľ dotknutej dane, a že progresívna štruktúra jej sadzby vedie k diskriminácii medzi týmito podnikmi na základe ich veľkosti, ktorá nie je odôvodnená ani logikou ani štruktúrou uvedenej dane, pretože na podniky s nízkym obratom sa vzťahuje nižšia priemerná efektívna sadzba než na podniky s vyšším obratom. Takmer všetky malé a stredné nezávislé maloobchodné podniky tak boli oslobodené od dane alebo zdanené na základe celkového obratu priemernou efektívnou sadzbou nižšou než 0,8 %, zatiaľ čo väčšie maloobchodné podniky, napr. holdingové reťazce hypermarketov, podliehali efektívnej priemernej sadzbe približujúcej sa maximálnej výške 1,4 %, ktorá by ukrojila podstatnú časť ich zisku. Maloobchodné podniky s poľským kapitálom všeobecne patria medzi príjemcov systému, zatiaľ čo podniky so zahraničným kapitálom naopak podliehajú vyššej priemernej sadzbe. Komisia v tejto súvislosti zdôrazňuje, že podľa rôznych verejných informácií z takmer 200 000 maloobchodných predajní alebo podnikov bola iba stovka povinná zaplatiť v septembri 2016 daň, pričom jej očakávaný výnos bol vo výške 114 miliónov PLN, z toho takmer 80 miliónov malo zaplatiť desať najväčších podnikov. Iba dvanásť podnikov podliehalo sadzbe dane vo výške 1,4 %. Rôzne politické vyhlásenia v Poľsku okrem iného jasne preukázali, že predmetom dane bolo vyvázenie konkurenčných podmienok medzi maloobchodným predajom a medzinárodnými distribučnými reťazcami. Okrem toho jeden obchodný reťazec organizovaný v rámci franšizingovej siete sa zdal byť zdanený málo alebo vôbec, zatiaľ čo holdingový distribučný reťazec s rovnakým obratom sa zdal byť zdanený príliš. Komisia v tejto súvislosti uvádza príklad skupiny Carrefour, ktorá je čiastočne organizovaná ako holding a ktorá podlieha, pokiaľ ide o túto časť, priemernej sadzbe vo výške 1,2 %, zatiaľ čo poľský maloobchodný reťazec Lewiatan pôsobiaci v rámci franšizingovej siete a sám rozdelený na šesťnásť spoločností s celkovým obratom vyšším než Carrefour, je zdanený priemernou sadzbou okolo nuly. V tomto ohľade, aj keby zahraničný reťazec, ako je skupina Carrefour, rovnako využíval franšizingové siete, nadobúdatelia franšizingu by boli práve podniky blízke poľským, zvýhodneným predmetnou daňovou úpravou. Komisia však na pojednávaní zdôraznila, že napadnuté rozhodnutia nie sú opodstatnené, pokiaľ ide o preukázanie selektívnosti výhod zavedených progresívnou povahou štruktúry sadzby dane v sektore maloobchodného predaja, v súvislosti s určením diskriminácie na základe krajiny pôvodu zdaniteľných osôb.
- 48 Komisia s odkazom na 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), že na určenie, či je daňové opatrenie v prospech určitých podnikov, nestačí preskúmať, či existuje výnimka od pravidiel referenčného systému, ako sú stanovené dotknutým členským štátom, ale treba aj overiť, či obmedzenia alebo štruktúra referenčného systému boli vymedzené dôsledne, alebo naopak jednoznačne svojvoľným alebo predpojatým spôsobom s cieľom uprednostniť tieto podniky, čo je prípad prejednávanej veci. Komisia

uvádza, že Súdny dvor v tomto rozsudku rozhodol, že selektívna výhoda v prospech určitých spoločností vyplýva zo samotnej koncepcie dotknutej dane. 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), potvrdzuje tento prístup.

- 49 Komisia tiež v rozsahu, v akom poľská vláda odôvodňuje dotknutý daňový nesúlad potrebou zohľadniť platobnú schopnosť podnikov, tvrdí, že zdaniteľný základ zodpovedajúci obratu nie je v tejto súvislosti relevantný, pretože vysoký obrat môže súvisieť s deficitnou situáciou a naopak. Skutočnosť, že ide o veľký podnik, neznamená, že má veľkú platobnú schopnosť. Boj proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a daňovým únikom, na ktorý sa odvoláva aj poľská vláda, tiež nie je relevantný, pretože riziko vyhýbania sa zdaniteľnému základu existuje iba v rámci daní zo zisku.
- 50 Komisia spresňuje, že jej analýza nespochybňuje daňovú autonómiu členských štátov. Poľská republika je aj naďalej suverénom v tejto oblasti, s výhradou dodržiavania pravidiel Zmluvy o FEÚ týkajúcich sa štátnej pomoci.
- 51 Pokiaľ ide konkrétne o diskusiu týkajúcu sa určenia referenčného systému, Komisia uvádza, že na preukázanie selektívnosti zvýhodňujúceho daňového opatrenia treba určiť tento systém, ktorý je zložený z jednotného súboru pravidiel vzťahujúcich sa všeobecne na základe uplatniteľných kritérií na všetky podniky, ktoré patria do jeho pôsobnosti, ako je vymedzená jeho cieľom, a potom preukázať, že dotknuté opatrenie predstavuje výnimku z tohto systému, pretože rozlišuje medzi podnikmi, ktoré sa vo vzťahu k uvedenému cieľu nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii. V prejednávanej veci, vzhľadom na to, že cieľom dotknutej dane je obrat z maloobchodného predaja a zdaniteľné osoby sú maloobchodníkmi, s ohľadom na cieľ tejto dane sa všetci maloobchodníci bez ohľadu na ich veľkosť nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii. Referenčným systémom je teda zdanenie obratu vyplývajúceho z maloobchodného predaja.
- 52 Rovnako ako vo veci, v ktorej bol vydaný 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), je však referenčný systém, ako ho prezentuje poľská vláda, sám osebe koncipovaný ako selektívny bez toho, aby to bolo možné odôvodniť cieľom dane generovať príjmy pre štát. Komisia neopomenula, že sa uplatňujú tie isté sadzby a tie isté pásma na všetky maloobchodné podniky, ale napriek tomu sú miestni maloobchodníci zvýhodnení nulovou alebo nízkou priemernou efektívnou sadzbou v porovnaní s maloobchodníkmi s vysokým obratom. Komisia v tejto súvislosti uvádza číselný príklad uvedený v konečnom rozhodnutí, druhom napadnutom rozhodnutí, a ktorý je uvedený v bode 14 vyššie. Logika určovania pásiem pri nedostatku riadneho odôvodnenia poľských orgánov zvýhodňuje iba maloobchodníkov a platobnú povinnosť ukladá najväčším podnikom v danom sektore.
- 53 Argument poľskej vlády, podľa ktorého je progresívna povaha dane v sektore maloobchodného predaja odôvodnená dvojitým cieľom zabezpečiť daňové príjmy štátu spravodlivým prerozdeľovaním daňového zaťaženia zdaniteľných osôb podľa ich platobnej schopnosti, nepatrí do fázy týkajúcej sa určenia referenčného daňového režimu, ale prípadne do odôvodnenia, ktoré sa má prijať po zistení výnimky z tohto systému. V každom prípade hlavným cieľom dane, ktorý sa má zohľadniť, nie je generovať daňové príjmy, čo je cieľom akejkoľvek dane, ale zdaňiť obrat maloobchodu, rovnako ako je cieľom dane zo zisku zdaňiť zisk. Ako bolo uvedené v bode 49 vyššie, cieľ navyše nemôže brať do úvahy platobnú schopnosť jednotlivých podnikov prevádzkujúcich maloobchod.
- 54 Referenčný systém sa v napadnutých rozhodnutiach správne určil ako zdanenie obratu vytvárané v maloobchode bez progresívnej stupnice s tým, že však nebola zachovaná žiadna osobitná paušálna sadzba, na rozdiel od toho, čo tvrdí maďarská vláda.
- 55 Je potrebné preskúmať argumenty zhrnuté vyššie.



- 56 V článku 107 ods. 1 ZFEÚ sa uvádza, že ak nie je zmluvami ustanovené inak, pomoc poskytovaná v akejkoľvek forme členským štátom alebo zo štátnych prostriedkov, ktorá narúša hospodársku súťaž alebo hrozí narušením hospodárskej súťaže tým, že zvyhodňuje určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru, je nezlučiteľná s vnútorným trhom, pokiaľ ovplyvňuje obchod medzi členskými štátmi.
- 57 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že pomoc uvedená v článku 107 ods. 1 ZFEÚ sa neobmedzuje na subvencie, keďže zahŕňa nielen reálne príspevky, ako sú samotné subvencie, ale takisto aj zásahy štátu, ktoré v rozličných formách znižujú zaťaženie, ktoré za bežných okolností znáša rozpočet podniku a ktoré majú, bez toho aby išlo o subvencie v pravom zmysle slova, rovnakú povahu a identický vplyv (pozri v tomto zmysle rozsudky z 23. februára 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Haute Autorité*, 30/59, EU:C:1961:2, s. 39; z 2. júla 1974, *Taliansko/Komisia*, 173/73, EU:C:1974:71, bod 33; z 15. marca 1994, *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, bod 13, a 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 71).
- 58 V daňovej oblasti z toho vyplýva, že opatrenie, ktorým orgány verejnej moci priznajú určitým podnikom daňové zvyhodnenie, ktoré síce nepredstavuje prevod štátnych prostriedkov, ale stavia príjemcov do finančnej situácie, ktorá je výhodnejšia ako situácia iných daňovníkov, tak predstavuje štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ (pozri v tomto zmysle 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 21. decembra 2016, *Komisia/World Duty Free Group a i.*, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 56).
- 59 Preukázanie existencie daňového zvyhodnenia určitých podnikov, inými slovami charakterizovanie selektívnosti predmetného opatrenia, ukladá, aby sa určilo, či je v rámci daného právneho režimu vnútroštátne opatrenie spôsobilé zvyhodniť určité podniky oproti iným, ktoré by sa vzhľadom na cieľ sledovaný týmto režimom nachádzali v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii (pozri v tomto zmysle a analogicky rozsudky z 2. júla 1974, *Taliansko/Komisia*, 173/73, EU:C:1974:71, bod 33; pozri tiež 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 75 a citovanú judikatúru).
- 60 Presnejšie podľa metódy analýzy zakotvenej v judikatúre kvalifikácia zvyhodňujúceho daňového opatrenia ako „selektívneho“ v prvom rade predpokladá identifikáciu a predbežné preskúmanie spoločného alebo „bežného“ uplatniteľného daňového systému [pozri v tomto zmysle rozsudky 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 57, a z 28. júna 2018, *Andres (konkurz Heitkamp BauHolding)/Komisia*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 88 a citovanú judikatúru].
- 61 Na základe tohto daňového systému sa potom v druhom rade posúdi a prípadne stanoví prípadná selektívna povaha zvyhodnenia poskytnutého dotknutým daňovým opatrením tým, že sa preukáže, že toto opatrenie sa odchyľuje od uvedeného „bežného“ tým, že zavádza rozdiely medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sa vzhľadom na cieľ sledovaný uplatňovaným spoločným alebo „bežným“ daňovým systémom dotknutého členského štátu nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii (pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. septembra 2011, *Paint Graphos a i.*, C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 49, 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 57). Naopak sa zdá, že daňové zvyhodnenie (inak povedané rozlišovanie) je odôvodnené povahou alebo štruktúrou systému, do ktorého patrí, nemôže predstavovať selektívnu výhodu (pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. novembra 2001, *Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, EU:C:2001:598, bod 42; z 15. decembra 2005, *Unicredito Italiano*, C-148/04, EU:C:2005:774, body 51 a 52; zo 6. septembra 2006, *Portugalsko/Komisia*, C-88/03,

EU:C:2006:511, bod 52; z 22. decembra 2008, British Aggregates/Komisia, C-487/06 P, EU:C:2008:757, bod 83, 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, body 58 a 60).

- 62 Z judikatúry vyplýva, že ak je uvedená „bežná“ povaha systému, čo je cieľ, ktorý je v ňom uvedený, zatiaľ čo ak sa uvádza „bežná“ štruktúra systému, ide o pravidlá zdanenia, ktoré sú v ňom uvedené (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. septembra 2006, Portugalsko/Komisia, C-88/03, EU:C:2006:511, bod 81, a zo 7. marca 2012, British Aggregates/Komisia, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, bod 84). Je potrebné zdôrazniť, že pojem cieľ alebo „bežného“ daňového systému odkazuje na vyššie uvedené základné alebo hlavné zásady daného daňového systému a neodkazuje ani na politiky, ktoré v prípade potreby môžu byť financované z prostriedkov, ktoré poskytuje (tak ako v tomto prípade financovanie opatrení v oblasti rodinnej politiky), ani na účely, ktoré by sa mohli hľadať zavedením výnimky z tohto daňového systému.
- 63 V prejednávanej veci treba najskôr preskúmať otázku určenia „bežného“ daňového režimu, vo vzťahu ku ktorému treba v zásade hľadať existenciu či neexistenciu selektívnej výhody.
- 64 Treba zdôrazniť, že v rozsahu, v akom Komisia odkazuje najmä v napadnutých rozhodnutiach na 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), tri dane, ktoré sú predmetom veci, v ktorej bol vydaný tento rozsudok, spolu tvoria všeobecný systém zdanenia všetkých spoločností so sídlom v Gibraltári, zatiaľ čo v prejednávanej veci opatrenie kvalifikované Komisiou ako štátna pomoc patrí do rámca osobitnej sektorovej dane týkajúcej sa maloobchodného predaja tovaru jednotlivcom. „Bežný“ daňový režim teda v žiadnom prípade nemôže prekročiť tento sektor (pozri v tomto zmysle a analogicky rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, body 54 až 63).
- 65 Poľská vláda správne tvrdí, že sadzby dane nemožno vylúčiť z obsahu daňového režimu, ako to urobila Komisia (pozri odôvodnenia 22 a 29 rozhodnutia o začatí konania, prvého napadnutého rozhodnutia, a odôvodnenia 46 a 49 konečného rozhodnutia, druhého napadnutého rozhodnutia). Bez ohľadu na to, že ide o jednotnú alebo progresívnu sadzbu, je úroveň zaťaženia, rovnako ako zdaniteľný základ, zdaniteľná udalosť a okruh zdaniteľných osôb základnými vlastnosťami právneho režimu daňového zaťaženia. Ako zdôrazňuje poľská vláda, Komisia sama v bode 134 oznámenia týkajúceho sa pojmu štátna pomoc uvádza, že „v prípade daní alebo sadzieb je referenčný systém založený na takých prvkoch ako základ dane, zdaniteľné osoby, zdaniteľné udalosti a sadzby dane“. Pri neexistencii úrovne zaťaženia umožňujúcej určiť štruktúru „bežného“ režimu je okrem iného nemožné preskúmať, či existuje zvýhodňujúca výnimka v prospech určitých podnikov (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. septembra 2006, Portugalsko/Komisia, C-88/03, EU:C:2006:511, bod 56, a zo 7. marca 2012, British Aggregates/Komisia, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, bod 52). Pre tento dôvod, pokiaľ v rámci tej istej dane majú niektoré podniky odlišné daňové sadzby, vrátane oslobodenia niektorých podnikov, treba prípadne určiť „bežnú“ situáciu v oblasti, ktorá je súčasťou „bežného“ režimu, keďže bez jej určenia nemožno uplatniť metódu pripomenutú v bodoch 60 a 61 vyššie.
- 66 Z napadnutých rozhodnutí a z argumentácie Komisie v odpovedi okrem toho vyplýva, že Komisia sa snažila určiť „bežný“ režim obsahujúci daňovú štruktúru, na ktorú odkazuje. Z odôvodnení 26 a 32 rozhodnutia o začatí konania, prvého napadnutého rozhodnutia, a z odôvodnení 47, 49 a 54 konečného rozhodnutia, druhého napadnutého rozhodnutia, vyplýva najmä, že podľa Komisie musí tento režim byť režimom, v ktorom je obrat maloobchodníkov najprv zdanený (paušálnou) jednotnou sadzbou PLN. Komisia navyše vyjadrila poľutovanie, že jej poľské orgány neoznámili hodnotu tejto jednotnej sadzby (odôvodnenie 26 rozhodnutia o začatí konania, prvého napadnutého rozhodnutia, a odôvodnenie 47 konečného rozhodnutia, druhého napadnutého rozhodnutia) a navrhla tiež, aby bola stanovená maximálna sadzba vo výške 1,4 % alebo najvyššia priemerná efektívna daňová sadzba určená pre zdaniteľné osoby (odôvodnenie 51 rozhodnutia o začatí konania, prvého napadnutého rozhodnutia). Treba však konštatovať, že „bežný“ režim jednotnej sadzby, na ktorý Komisia v určitých častiach

napadnutých rozhodnutí odkazuje, je hypotetickým režimom, ktorý nemožno použiť. Analýza otázky, či ide o selektívnu povahu daňového zvýhodnenia, ktorá sa vykonala v druhej etape metódy pripomenutej v bodoch 60 a 61 vyššie, sa musí vykonať s prihliadnutím na skutočné vlastnosti „bežného“ daňového režimu, v ktorom sa nachádza, určenej v prvej etape tejto metódy, a nie so zreteľom na predpoklady, ktoré neboli prijaté príslušným orgánom.

- 67 V dôsledku toho Komisia v napadnutých rozhodnutiach označila „bežný“ režim buď za neúplný, bez sadzby dane, alebo za hypotetický, s jednotnou sadzbou dane, čo je nesprávnym právnym posúdením.
- 68 Vzhľadom na sektorovú povahu predmetnej dane a neexistenciu stupnice sadzieb rozlišovaných pre určité podniky, samotný „bežný“ režim, ktorý by sa v prejednávanej veci mohol uplatniť, bol, ako to tvrdí poľská vláda, sám osebe daňou v sektore maloobchodného predaja so svojou štruktúrou pozostávajúcou zo stupnice progresívnej sadzby a jej pásiem, vrátane však, na rozdiel od toho, čo tvrdí táto vláda, zníženia základu stanoveného pre pásmo obratu od 0 do 17 miliónov PLN, pretože táto úľava je *de facto* súčasťou štruktúry zdanenia a hoci je príslušná činnosť oslobodená od dane, patrí do pôsobnosti jej odvetvia.
- 69 Aj keby sa však Komisia dopustila nesprávneho určenia príslušného „bežného“ daňového režimu, treba overiť, či záver, ku ktorému dospela, nie je odôvodnený inými dôvodmi obsiahnutými v napadnutých rozhodnutiach, ktoré umožňujú určiť existenciu selektívnej výhody v prospech určitých podnikov.
- 70 Komisia sa totiž neobmedzila na konštatovanie, že sa dotknutá progresívna štruktúra dane odchyľuje od „bežného“ režimu, ktorý bol v prejednávanej veci označený za neúplný alebo hypotetický, ale v podstate aj odôvodnila existenciu selektívnej výhody v prospech podnikov s nižším obratom a opierala sa o 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), týkajúci sa daňového režimu, ktorý bol sám osebe diskriminačný so zreteľom na cieľ, ktorý mal naďalej sledovať, t. j. so zreteľom na jeho povahu. Komisia sa v prejednávanej veci domnievala, že štruktúra dane v sektore maloobchodného predaja s jej progresívnymi sadzbami a pásmami bola v rozpore s cieľom sledovaným touto daňou a mala v tejto súvislosti diskriminačné účinky v rámci podnikov tohto sektora. Treba teda overiť, či je toto posúdenie dôvodné.
- 71 V odôvodnení 23 rozhodnutia o začatí konania, prvého napadnutého rozhodnutia, a v odôvodnení 46 konečného rozhodnutia, druhého napadnutého rozhodnutia, Komisia uviedla, že „je potrebné vyhodnotiť, či členský štát vymedzil systém súdržným spôsobom, alebo naopak, či ho navrhol zreteľne svojvoľným alebo predpojatým spôsobom s cieľom uprednostniť určité podniky pred inými“. V odôvodnení 47 konečného rozhodnutia, druhého napadnutého rozhodnutia, uviedla, že „podniky s nižším obratom podliehajú dani s nižšou priemernou efektívnou sadzbou než podniky s vyšším obratom..., hoci oba druhy podnikov sa venujú tej istej činnosti“. V odôvodneniach 28 a 29 rozhodnutia o začatí konania, prvého napadnutého rozhodnutia, uviedla, že „cieľom dane je získať príjmy pre rozpočet“, že „Komisia sa s prihliadnutím na tento cieľ domnievala, že všetci maloobchodníci sú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii bez ohľadu na ich obrat...“, že „sa preto javí, že Poľsko zámerne navrhlo daň spôsobom, ktorý zvýhodňuje určité podniky“ a že „systém bol zámerne selektívny spôsobom, ktorý nie je odôvodnený cieľom dane“. Odôvodnenie 49 konečného rozhodnutia, druhého napadnutého rozhodnutia, obsahuje podobné posúdenia ako bod 44 toho istého rozhodnutia, tentoraz však s informáciou o tom, že cieľom dane je „zdanenie obratu všetkých maloobchodných predajcov“.
- 72 Cieľ identifikovaný v rozhodnutí o začatí konania, prvom napadnutom rozhodnutí, v odôvodneniach 28 a 29, a to podpora rozpočtu, však v prvom rade je, ako uviedla sama Komisia vo vyjadreniach k žalobe, spoločný pre všetky dane, ktoré nie sú dotknuté, ktoré tvoria podstatu daňových systémov, a sám osebe nepostačuje na určenie povahy jednotlivých daní napríklad podľa typu zdaniteľných osôb, ktorých sa týka, podľa toho, či ide o všeobecné dane alebo sektorové alebo podľa prípadného osobitného cieľa,

ktorý sledujú, napríklad pokiaľ ide o dane, ktoré majú znížiť určité zásahy do životného prostredia (ekologické dane). Samotná progresívna štruktúra sadzby dane navyše nemôže byť v rozpore s cieľom zhromažďovať rozpočtové príjmy.

- 73 V druhom rade nemožno prijať ani cieľ identifikovaný v konečnom rozhodnutí, druhom napadnutom rozhodnutí, v odôvodneniach 44 a 49, t. j. zdaniť obrat všetkých maloobchodných predajcov. Žiadne skutočnosti uvedené v spise neumožňujú konštatovať, že poľský zákonodarca mal tento zámer. Naopak, tak dôvodová správa k zákonu o dani v sektore maloobchodného predaja (pozri v tejto súvislosti oddiel nazvaný „daňová povinnosť a sadzba dane“), ako aj pripomienky poľských orgánov v administratívnom konaní, ktoré viedlo ku konečnému rozhodnutiu, druhému napadnutému rozhodnutiu (pozri v tejto súvislosti odôvodnenie 27 tohto rozhodnutia), preukazujú, že cieľom bolo zaviesť sektorovú daň dodržiavajúcu zásadu prerozdelenia daní.
- 74 Zo skutočností uvedených v spise konkrétne vyplýva, že zákon o dani v sektore maloobchodného predaja zaviedol daň z obratu maloobchodníkov bez ohľadu na ich právny status za ich predaj tovaru jednotlivcom, ktorá je spojená s logikou prerozdelenia. Predmetná daň, hoci bola prezentovaná ako umožňujúca financovanie opatrení rodinnej politiky, mala byť príjmom do rozpočtu. Neuviedol sa žiadny iný osobitný účel, ktorý by sa usiloval napríklad o kompenzáciu alebo zabránenie vzniku účinkov, ktoré môže dotknutá činnosť spôsobiť.
- 75 Navyše na rozdiel od toho, čo tvrdí Komisia, dotknuté daňové úspory charakterizované progresívnou štruktúrou zdanenia, boli a *priori* v súlade s týmto cieľom, hoci dotknutá daň bola daňou z obratu. Možno sa totiž dôvodne domnievať, že podnik s vysokým obratom môže mať, vďaka rôznym mieram úspor, pomerne nižšie náklady než náklady spojené s nižším obratom, pretože fixné jednotkové náklady (napr. budovy, dane z nehnuteľnosti, náklady na zamestnancov) a variabilné jednotkové náklady (napr. dodávky primárnych surovín) sa znižujú s objemom činnosti, a že tak možno dosiahnuť proporcionálne vyšší disponibilný príjem, ktorý mu na základe obratu umožňuje platiť proporcionálne vyššiu sumu.
- 76 Treba teda potvrdiť, čo v podstate tvrdí poľská vláda, že cieľom tejto dane bolo zaviesť sektorovú daň dodržiavajúcu logiku prerozdelenia obratu maloobchodných predajcov.
- 77 Komisia sa teda v prejednávanej veci dopustila ďalšieho nesprávneho posúdenia, keď ako cieľ dane v sektore maloobchodného predaja uviedla iný cieľ, než cieľ uvedený poľskými orgánmi.
- 78 Toto druhé nesprávne posúdenie je okrem iného spojené s prvým nesprávnym posúdením Komisie, pretože cieľ zdaniť obrat „všetkých podnikov“ dotknutého sektora, ktorý uviedla, v skutočnosti podľa jeho logiky znamená neexistenciu zníženia, ako aj existenciu jednotnej daňovej sadzby, čo zodpovedá hypotetickému daňovému režimu, ktorý sa snažila určiť, ako to potvrdzujú zhodné posledné vety odôvodnenia 32 rozhodnutia o začatí konania, prvého napadnutého rozhodnutia, a odôvodnenie 54 konečného rozhodnutia, druhého napadnutého rozhodnutia, uvedené nižšie:
- „[Referenčný systém] predstavuje stanovenie dane s jednotnou (paušálnou) sadzbou na maloobchodný predaj podnikov podieľajúcich sa na maloobchodnom predaji v Poľsku...“
- 79 V tejto fáze analýzy je otázkou, či Komisia ešte mohla bez ohľadu na dve vyššie uvedené nesprávne posúdenia, pokiaľ ide o definíciu referenčného režimu a jeho cieľ, správne určiť dôkazy preukazujúce existenciu selektívnych výhod pri dani v sektore maloobchodného predaja s prihliadnutím na referenčný režim a jeho cieľ uvedené v bodoch 68 a 76 vyššie, ako vyplývajú z poľskej právnej úpravy. Konkrétne je otázkou, či preukázala, že štruktúra zdanenia zvolená poľskými orgánmi je v rozpore s cieľom tohto režimu.
- 80 Treba pripomenúť, že súd Únie opakovane rozhodol o existencii či neexistencii selektívnych výhod v rámci daňových režimov alebo všeobecnejšie v režime povinných príspevkov, ktoré sú charakterizované existenciou pravidiel pre úpravu týchto príspevkov podľa situácie osôb povinných

platiť daň. V tejto súvislosti skutočnosť, že daň je charakterizovaná progresívnou štruktúrou zdanenia, základnými úľavami, obmedzeniami alebo inými prostriedkami úprav a že z toho vyplývajú rôzne skutočné úrovne zdanenia podľa výšky zdaniteľného základu zdaniteľných osôb alebo podľa uvedených parametrov prostriedkov úprav, nie je nevyhnutne vyjadrením existencie daňovej výhody v prospech určitých podnikov, ako to vyplýva z judikatúry pripomenutej v bodoch 58 až 62 vyššie.

- 81 Táto úvaha je podložená najmä jednotlivými konkrétnymi prípadmi spojenými s otázkou formulovanou v bode 79 vyššie, ktorá umožňuje vymedziť, za akých okolností môže alebo nemôže byť určená existencia výnimky z plánovaného „bežného“ režimu z dôvodu skutočnosti, že opatrenie úpravy dotknutej dane nezohľadňuje povahu uvedeného režimu, t. j. jeho cieľ.
- 82 V prípadoch, že táto výnimka bola teda identifikovaná, v rozsudkoch z 8. novembra 2001, *Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, body 49 až 55); z 22. decembra 2008, *British Aggregates/Komisia* (C-487/06 P, EU:C:2008:757, body 86 a 87); z 26. apríla 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280); 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 85 až 108), 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, body 58 až 94, v spojení s bodom 123), pokiaľ ide o obmedzenie (v prvom z týchto rozsudkov), oslobodenie (v troch nasledujúcich rozsudkoch) a zníženie zdaniteľného základu (v poslednom rozsudku), Súdny dvor konštatoval, že vzhľadom na ciele dotknutých daní, ktorých predmetom bol najmä boj proti negatívnym externalitám, predovšetkým environmentálnym, v prípade týchto prvých troch rozsudkov, zavedenie všeobecného režimu zdanenia všetkých podnikov v prípade nasledujúceho rozsudku a amortizácia v súvislosti s daňou z príjmov právnických osôb goodwillu aktív podnikov za určitých okolností v prípade posledného uvedeného rozsudku, že výhody vyhradené určitým podnikom v porovnaní s inými podnikmi nachádzajúcimi sa v porovnateľnej situácii so zreteľom na tieto ciele sú z tohto dôvodu selektívne.
- 83 Z týchto rozsudkov vyplýva, že nezávisle od okolnosti, že cieľ dane zahŕňa alebo nezahŕňa účel spojený s vplyvom na činnosť podnikov povinných platiť daň, že výhoda smeruje k osobitnému hospodárskemu odvetviu v porovnaní s inými podnikmi povinnými platiť daň alebo k osobitným formám prevádzkovej činnosti podnikov, alebo dokonca že výhoda je potenciálne prístupná každému podniku povinnému platiť daň, pokiaľ táto výhoda vedie k rozdielnemu zaobchádzaniu, ktoré je v rozpore s cieľom dane, má selektívnu povahu. Samotný cieľ dane však môže zahŕňať úpravu, ktorej predmetom je rozloženie daňového zaťaženia alebo obmedzenie jeho dopadu. Bez toho, aby bol opomenutý cieľ dane, možno tiež zohľadniť osobitné situácie, ktoré odlišujú určité zdaniteľné osoby od iných.
- 84 Súdny dvor v tejto súvislosti v rozsudku z 8. novembra 2001, *Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, body 33 až 36), uvedenom v bode 82 vyššie, konštatoval, že čiastočné vrátenie dane z energie spotrebovanej podnikmi, uplatniteľné v prípade, že táto daň prekročí určitú hranicu čistej hodnoty toho, čo uvedené podniky vyrobia, nepredstavuje štátnu pomoc, pokiaľ sa vzťahuje na všetky podniky podliehajúce tejto dani bez ohľadu na ich činnosť, zatiaľ čo môže viesť k rozdielnym úrovňam zdanenia medzi podnikmi, ktoré spotrebujú rovnaké množstvo energie.
- 85 Aj v rozsudku 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 77 až 83), uvedenom v bode 82 vyššie, Súdny dvor rozhodol, že výhody, ktoré môžu vyplývať zo všeobecného obmedzenia dvoch daní podnikov, ktorých zdaniteľným základom nie je zisk, sadzbou vo výške 15 % zo zisku, vedúcu k tomu, že podnikom s rovnakým zdaniteľným základom možno vyrubiť odlišnú daň, sú stanovené na základe objektívnych kritérií nezávislých od voľby dotknutých podnikov a nie sú teda selektívne.
- 86 Súdny dvor v rozsudku z 8. septembra 2011, *Paint Graphos a i.* (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, body 48 až 62), rozhodol, že v rámci dane z príjmov právnických osôb, ktorá v tejto veci predstavuje „bežný“ režim, nepredstavuje úplné oslobodenie od dane družstevných spoločností selektívnu výhodu

z dôvodu, že nie sú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii s obchodnými spoločnosťami, za predpokladu, že je overené, že konajú v súlade s podmienkami inherentnými logike družstva zahrňajúcej najmä ziskové rozpätie nižšie, než je rozpätie kapitálových spoločností.

- 87 Súdny dvor v rozsudku z 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, body 37 až 44), konštatoval, že aj s prihliadnutím na osobitnú situáciu určitých podnikov, že mechanizmus paušálnej úpravy skorších daňových sporov, prístupný podnikom spĺňajúcim objektívne kritériá, ktorý ich neuvádza do skutkovej a právnej situácii porovnateľnej so situáciou iných podnikov, nevedie k selektívnej výhode, hoci môže viesť k tomu, že príjemcovia tohto mechanizmu zaplatia nižšie dane, pokiaľ nedôjde k zmene, než ostatné podniky.
- 88 Rovnako tak v rozsudku z 26. apríla 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), uvedenom v bode 82 vyššie, Súdny dvor uviedol, že v rámci dane z obchodných prevádzok, ktorej zdaniteľný základ tvorí predovšetkým predajná plocha a ktorej cieľom je náprava a kompenzáciu negatívnych externalít v oblasti životného prostredia a územného plánovania, zníženie o 60 % alebo úplné oslobodenie, ktorého sa dostalo predajciam vykonávajúcim určité činnosti, ako aj tým, ktorých predajná plocha je pod prahovou hodnotou, nepredstavuje štátnu pomoc, pokiaľ sa overí, že tieto inštitúcie boli v inej situácii než iné predajne podliehajúce dani, vzhľadom na dosah, na ktorý sa predmetná daň zamerala s cieľom nápravy a kompenzácie, t. j. vzhľadom na ciele tejto dane.
- 89 Tieto príklady potvrdzujú, že existujú dane, ktorých povaha nebráni tomu, aby súviseli s prostriedkami na úpravu, ktoré môžu viesť až k úplnému oslobodeniu za predpokladu, že uvedené prostriedky nepovedú k poskytnutiu selektívnych výhod. Súhrnne, nemajú selektívnu povahu, pokiaľ tieto rozdiely v zdanení a výhody, ktoré z nich môžu vyplývať, hoci odôvodnené samotnou logikou, ktorou sa riadi prerozdelenie dane medzi platiteľov dane, vyplývajú z čistého a jednoduchého, neodchyľujúceho sa uplatnenia „bežného“ režimu, pokiaľ sa s porovnateľnými situáciami zaobchádza rovnako a pokiaľ prostriedky na úpravu neopomínajú cieľ dotknutej dane. Vzhľadom na to, že aj osobitné ustanovenia stanovené pre určité podniky z dôvodu situácií, ktoré sú im vlastné, ich tiež oprávňujú vykonať úpravu, alebo dokonca oslobodenie od dane, nemali by sa analyzovať ako predstavujúce selektívnu výhodu, pokiaľ tieto ustanovenia nie sú v rozpore s cieľom dotknutej dane. V tejto súvislosti skutočnosť, že len daňovníci, ktorí spĺňajú podmienky uplatnenia opatrenia, môžu mať z neho prospech, sama osebe nedáva tomuto opatreniu selektívnu povahu (pozri 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 59 a citovanú judikatúru). Tieto prostriedky spĺňajú podmienky súladu s povahou a štruktúrou systému, do ktorého patria, uvedené v bode 61 vyššie.
- 90 Naopak, pokiaľ sa na podniky nachádzajúce sa v porovnateľnej situácii z hľadiska cieľa dane alebo logiky, ktorá odôvodňuje jej úpravu, neuplatňuje v tejto súvislosti rovnosť zaobchádzania, predstavuje táto diskriminácia selektívnu výhodu, ktorá môže byť štátnou pomocou, pokiaľ sú splnené ostatné podmienky stanovené v článku 107 ods. 1 ZFEÚ.
- 91 Konkrétne aj progresívne daňové štruktúry, vrátane tých výrazne znižujúcich zdaniteľný základ, ktoré nie sú v rámci daňovej oblasti členských štátov výnimočné, nezahŕňajú samy osebe existenciu prvkov štátnej pomoci. Komisia v tejto súvislosti v oznámení týkajúcom sa pojmu štátna pomoc v bode 139 uviedla, že progresívna povaha dane z príjmov môže byť odôvodnená povahou prerozdelenia sprevádzajúceho takú daň. Nič však neumožňuje obmedziť, ako to urobila Komisia v odôvodneniach 58 a 59 konečného rozhodnutia, druhého napadnutého rozhodnutia, tento typ posúdenia na dane zo zisku a vylúčiť ho pre dane týkajúce sa činnosti podnikov a nie ich čistého zisku alebo ich príjmov. Z judikatúry pripomenutej v bodoch 58 až 62 vyššie totiž nevyplýva, že na to, aby sa členský štát vyhol posúdeniu opatrenia úpravy dane ako selektívnej výhody, môže uplatniť iba kritériá úpravy obmedzené na určité účely, ako je prerozdelenie bohatstva alebo kompenzácia a odrádzanie od nepriaznivých účinkov, ktoré môže dotknutá činnosť spôsobiť. Na tento účel je potrebné, aby zamýšľaná úprava nebola svojvoľná, na rozdiel od prípadu vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 22. decembra 2008, British Aggregates/Komisia (C-487/06 P, EU:C:2008:757), uvedený v bode 82 vyššie, aby bola

uplatňovaná nediskriminačným spôsobom a bola v súlade s cieľom dotknutej dane. Napríklad prostriedky na úpravu uvedené v bodoch 84, 85 a 87 vyššie, o ktorých Súdny dvor rozhodol, že nie sú selektívne, nezodpovedajú logike zdanenia úmerne k negatívnym externalitám, a navyše ani logike prerozdelenia, ale iným účelom. Okrem toho, ako už bolo uvedené v bode 75 vyššie, nie je vylúčené, že logika prerozdelenia môže tiež odôvodniť progresivitu dane z obratu, čo v prejednávanej veci správne tvrdí poľská vláda. Logika prerozdelenia môže okrem toho dokonca odôvodniť úplné oslobodenie pre určité podniky, ako je zrejme vo veci uvedenej v bode 86 vyššie.

- 92 V dôsledku toho, pokiaľ ide o daň z obratu, kritérium úpravy formou progresívneho zdanenia od určitého prahu, dokonca zvýšeného, ktoré môže zodpovedať praniu zdaní činnosť podniku, až keď dosiahne určitú výšku, neznamená samo osebe existenciu selektívnej výhody.
- 93 Z bodov 79 až 92 vyššie teda vyplýva, že Komisia nemohla správne vyvodiť existenciu selektívnej výhody sprevádzajúcu daň v sektore maloobchodného predaja iba z progresívnej štruktúry tejto novej dane.
- 94 Pokiaľ by však Komisia v napadnutých rozhodnutiach preukázala, že konkrétne stanovená progresívna štruktúra zdanenia bola prijatá spôsobom, ktorý značne rozširuje podstatu cieľa dotknutej dane, bolo by možné domnievať sa, že výhoda, ktorú z toho môžu mať podniky s nulovým alebo nízkym zdanením v porovnaní s inými podnikmi, je selektívna.
- 95 Treba teda ešte overiť, či to Komisia v napadnutých rozhodnutiach preukázala.
- 96 Treba teda konštatovať, že Komisia sa v napadnutých rozhodnutiach obmedzila na domnienku, že samotný princíp progresívneho zdanenia vedie k selektívnej výhode (odôvodnenia 32 a 37 rozhodnutia o začatí konania, prvého napadnutého rozhodnutia, a odôvodnenia 47, 49 a 54 konečného rozhodnutia, druhého napadnutého rozhodnutia), čo s prihliadnutím na to, čo je uvedené v bode 92 vyššie, predstavuje nesprávne právne posúdenie.
- 97 Komisia iba v odôvodnení 51 konečného rozhodnutia, druhého napadnutého rozhodnutia, uviedla skutočnosti, ktoré by mohli viesť k preukázaniu toho, že progresívna štruktúra zavedená v prejednávanej veci na účely dane v sektore maloobchodného predaja nie je v súlade s cieľom, ako je uvedený v bode 76 vyššie. Komisia v ňom totiž uviedla, že z rôznych verejných údajov v podstate vyvodila, že v septembri 2016 iba 109 zdaniteľných osôb z 200 000 podnikov pôsobiacich v sektore maloobchodného predaja prekročilo prahovú hodnotu mesačného obratu 17 miliónov PLN, teda 4 milióny eur, od ktorej sa obrat zdaňuje.
- 98 Táto izolovaná skutočnosť, ktorá nebola, ako to na pojednávaní potvrdili účastníci konania, predmetom diskusie s poľskými orgánmi počas administratívneho konania, však nebola spojená s inou úvahou než s tou týkajúcou sa samotnej zásady progresívneho zdanenia a v dôsledku toho nepostačuje na to, aby predstavovala odôvodnenie umožňujúce preukázať, že progresívna štruktúra zavedená v prejednávanej veci pre daň v sektore maloobchodného predaja nie je zlučiteľná s cieľom tejto dane.
- 99 Komisia síce v napadnutých rozhodnutiach uviedla, že štruktúra progresívneho zdanenia dane v sektore maloobchodného predaja vedie k rozdielnemu zaobchádzaniu s podnikmi, ktoré sa nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii, inými slovami, že vedie k diskriminačnému zaobchádzaniu. Napriek tomu, že ju konkrétne ilustrovala, poukázala však iba na skutočnosť, že priemerná selektívna sadzba dane a hraničná sadzba zdanenia podnikov sa musí líšiť v závislosti od výšky ich obratov (odôvodnenia 24, 25, 27, 28, 32 a 37 rozhodnutia o začatí konania, prvého napadnutého rozhodnutia, a odôvodnenia 47, 49, 53 a 54 konečného rozhodnutia, druhého napadnutého rozhodnutia). Táto variácia priemernej efektívnej sadzby dane a hraničnej sadzby v závislosti od výšky zdaniteľného základu je vlastná akémukoľvek daňovému systému s progresívnou štruktúrou a taký systém nie je, ako bolo uvedené v bode 92 vyššie, ako taký a iba z toho dôvodu, takej

povahy, aby viedol k vzniku selektívnych výhod. Okrem toho, pokiaľ progresívna daňová štruktúra odráža cieľ sledovaný touto daňou, nemožno sa domnievať, že dva podniky s rôznym zdaniteľným základom sú s prihliadnutím na tento cieľ v porovnateľnej skutkovej situácii.

- 100 Komisia v napadnutých rozhodnutiach tiež poukázala na okolnosti, že daň v sektore maloobchodného predaja *de facto* zaťažuje viac zahraničné podniky než poľské podniky a viac zaťažuje distribučné siete organizované na integrovanom základe (holding) než distribučné siete, ktoré značne využívajú franšízing.
- 101 V súvislosti s prvou z týchto okolností, spochybňovanou poľskou vládou, stačí konštatovať, ako je uvedené v bode 47 vyššie, že samotná Komisia na pojednávaní pripomenula, že napadnuté rozhodnutia nie sú dôvodné, pokiaľ ide o preukázanie selektívnych výhod zavedených štruktúrou sadzby tejto dane, pokiaľ ide o určenie diskriminácie podľa krajiny pôvodu zdaniteľných osôb. Okrem toho treba zdôrazniť, že aj keby sa preukázali, pokiaľ sú okolnosti uvedené v bode 100 vyššie iba dôsledkom uplatnenia progresívnej daňovej štruktúry zodpovedajúcej cieľu a systematike dotknutej dane a pokiaľ jednotlivé podniky, na ktoré sa daň môže vzťahovať, môžu slobodne rozhodnúť o ich organizačnom modeli, nemôžu tieto okolnosti viesť k záveru, že s porovnateľnými skutkovými a právnymi situáciami sa zaobchádza rozdielne, alebo naopak. Ako uviedla poľská vláda vo svojich žalobách, bez toho, aby to Komisia spochybnila, franšízing v Poľsku využívajú zahraničné distribučné reťazce a distribučné reťazce poľského pôvodu. Navyše situácia obchodu, ktorý je franšízou, sa líši od situácie integrovaného obchodu. Prvý uvedený je v zásade nezávislý, tak z právneho, ako aj finančného hľadiska, od svojho poskytovateľa franšízy, čo nie je prípad integrovaného obchodu vo vzťahu k podniku, ktorý ho riadi, bez ohľadu na to, či ide o dcérsku spoločnosť, alebo pobočku v rámci distribučnej siete.
- 102 V dôsledku toho sa Komisii v napadnutých rozhodnutiach nepodarilo preukázať existenciu selektívnej výhody, ktorá zavádza rozlišovanie medzi podnikmi, ktoré sa so zreteľom na cieľ určený poľským zákonodarcom dane v sektore maloobchodného predaja nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii. Chyby, ktorých sa dopustila, pokiaľ ide o definíciu „bežného“ daňového režimu v súvislosti s jeho cieľom a povahou selektívnych výhod v rámci štruktúry progresívnej dane z obratu, jej neumožnili overiť, či konkrétne uplatňovaná progresívna štruktúra viedla s prihliadnutím na cieľ predmetnej dane k rozdielnemu zaobchádzaniu s podnikmi, ktoré sa nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii, napríklad vhodným spôsobom overiť, či predmetná sektorová daň v skutočnosti nezaťažovala sčasti veľmi nedostatočnú činnosť, ktorú mala posudzovať, čo spôsobilo selektívnu výhodu v prospech podnikov, ktoré sa tejto časti nezúčastňujú, hoci majú výraznú aktivitu v tejto oblasti.
- 103 Bez toho, aby bolo potrebné preskúmať ostatné dôvody a argumenty poľskej vlády, treba zrušiť konečné rozhodnutie, druhé napadnuté rozhodnutie, z dôvodu založeného na existencii nesprávneho právneho posúdenia predmetného opatrenia štátnej pomoci v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.
- 104 So zreteľom na ten istý dôvod, pokiaľ ide o rozhodnutie o začatí konania, prvé napadnuté rozhodnutie, treba pripomenúť, že z ustálenej judikatúry vyplýva, že Komisia pri skúmaní opatrení pomoci z hľadiska článku 107 ZFEÚ s cieľom určiť, či sú tieto opatrenia zlučiteľné so spoločným trhom, musí začať konanie podľa článku 108 ods. 2 ZFEÚ, ak po predbežnom preskúmaní nemohla vylúčiť všetky pochybnosti o zlučiteľnosti týchto opatrení so spoločným trhom. Rovnaké zásady platia, ak má Komisia naďalej pochybnosti o kvalifikácii skúmaného opatrenia ako pomoci v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Nemožno teda Komisii vytýkať začatie uvedeného konania najmä na základe pochybností o tom, či opatrenia, ktoré sú jeho predmetom, majú charakter pomoci vo vyššie uvedenom zmysle (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. mája 2005, Taliansko/Komisia, C-400/99, EU:C:2005:275, bod 47).



- 105 Vzhľadom na dôsledky začatia konania podľa článku 108 ods. 2 ZFEÚ s prihliadnutím na opatrenia posudzované ako nová pomoc podliehajúca predchádzajúcemu schváleniu Komisiou podľa článku 108 ods. 3 ZFEÚ (ďalej len „nová pomoc“), musí Komisia v prípade, že členský štát vo fáze predbežného preskúmania tvrdí, že tieto opatrenia nie sú pomocou v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, pred začatím tohto konania dostatočne túto otázku preskúmať na základe informácií, ktoré jej v tomto štádiu poskytol uvedený štát, aj ak takéto skúmanie nevyústi do definitívneho posúdenia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. mája 2005, Taliansko/Komisia, C-400/99, EU:C:2005:275, bod 48). Toto začatie konania má zvyčajne najmä za následok pozastavenie posudzovaných opatrení, najmä pokiaľ je, ako je to v prejednávanej veci, nariadené Komisiou dotknutému členskému štátu na základe článku 13 ods. 1 nariadenia 2015/1589.
- 106 V tejto súvislosti, pokiaľ predbežná kvalifikácia ako novej pomoci Komisiou vyplýva zo skutkovej alebo hospodárskej neistoty týkajúcej sa povahy, obsahu a účinkov dotknutého opatrenia a jeho kontextu, a hoci sa v konečnom dôsledku zdá, že táto kvalifikácia bola nesprávna s prihliadnutím na nové zistené skutočnosti, rozhodnutie o začatí konania nie je odôvodnené o nič menej s prihliadnutím na samotné legitímne pochybnosti, ktoré mala Komisia v okamihu prijatia tohto rozhodnutia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. mája 2005, Taliansko/Komisia, C-400/99, EU:C:2005:275, body 48 a 49). V tejto súvislosti sa rozhodlo, že preskúmanie zákonnosti rozhodnutia o začatí konania vo veci formálneho zisťovania vykonané Všeobecným súdom má byť nevyhnutne obmedzené a že ak žalobcovia spochybňujú posúdenie Komisie v otázke kvalifikovania sporného opatrenia ako štátnej pomoci, preskúmanie súdom Európskej únie je obmedzené na preskúmanie toho, či sa Komisia nedopustila zjavne nesprávneho posúdenia tým, že usúdila, že nemôže prekonať všetky ťažkosti v tejto otázke počas prvého preskúmania dotknutého opatrenia (rozsudky z 21. júla 2011, Alcoa Trasformazioni/Komisia, C-194/09 P, EU:C:2011:497, bod 61, a z 9. septembra 2014, Hansestadt Lübeck/Komisia, T-461/12, EU:T:2014:758, bod 42).
- 107 Pokiaľ s prihliadnutím na skutočnosti, ktoré už mala Komisia k dispozícii v okamihu začatia konania, je teda zjavné, že kvalifikácia dotknutého opatrenia ako novej pomoci musí byť od tohto štádia vylúčená, treba rozhodnutie o začatí konania proti tomuto opatreniu zrušiť (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. mája 2005, Taliansko/Komisia, C-400/99, EU:C:2005:275, bod 48).
- 108 To isté platí aj v tejto situácii, keď Komisia v zásade založila svoju predbežnú kvalifikáciu ako novej pomoci na analýze informácií, ktoré mala k dispozícii, ktorá sa javí ako zjavne nesprávna. Rozhodnutie o začatí konania, prvé napadnuté rozhodnutie, totiž nebolo odôvodnené so zreteľom na otázku existencie novej pomoci legitímnymi pochybnosťami s prihliadnutím na stav spisu, ale zaujatím stanoviska podporovaného právnou argumentáciou neumožňujúcou legálne odôvodniť toto rozhodnutie, ako vyplýva z bodov 63 až 102 vyššie. Princiálna povaha stanoviska zaujatého Komisiou, podľa ktorého najmä progresívna sadzba uplatnená na daň z obratu sama osebe obsahuje selektívnu výhodu, je navyše potvrdená skutočnosťou, že jeho odôvodnenie sa bez významných rozdielov objavuje v uvedenom rozhodnutí a v konečnom rozhodnutí, druhom napadnutom rozhodnutí.
- 109 Rozhodnutie o začatí konania, prvé napadnuté rozhodnutie, teda musí byť zrušené aj vrátane príkazu na pozastavenie „uplatňovania progresívnej sadzby dane“, ktorý je v ňom uvedený, pretože takýto príkaz si vyžaduje, aby štátne opatrenie, ktorého sa týka, bolo správne kvalifikované ako nová protiprávna pomoc podľa predbežnej analýzy za podmienok uvedených v bodoch 104 až 108 vyššie, ako to vyplýva z článku 13 ods. 1 nariadenia 2015/1589, podľa ktorého „Komisia môže, potom ako poskytla dotknutému členskému štátu príležitosť predložiť jeho pripomienky, prijať rozhodnutie, ktoré od členského štátu vyžaduje pozastaviť akúkoľvek neoprávnenú pomoc, až kým Komisia neprijme rozhodnutie o zlučiteľnosti pomoci s vnútorným trhom“. Toto ustanovenie sa totiž vzťahuje iba na nové protiprávne pomoci v zmysle článku 1 písm. f) toho istého nariadenia, t. j. opatrenia, ktoré musia byť spôsobilé v rámci predbežnej analýzy uvedenej vyššie zodpovedať definícii štátnej pomoci, ako je uvedená v článku 107 ods. 1 ZFEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudok z 25. apríla 2018, Maďarsko/Komisia, T-554/15 a T-555/15, ktorý je predmetom odvolania, EU:T:2018:220, body 30, 153

a 154). V prejednávanej veci tak vydanie príkazu pozastaviť opatrenia nemožno oddeliť od rozhodnutia o začatí konania a treba ho zrušiť bez toho, aby bolo potrebné preskúmať, či bolo prijaté samostatne, je žalobný dôvod predložený poľskou vládou založený na porušení článku 13 ods. 1 nariadenia 2015/1589 dôvodný alebo nedôvodný s prihliadnutím na argumenty vznesené na jeho podporu.

- 110 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy nie je potrebné preskúmať ostatné žalobné dôvody a argumenty predložené poľskou vládou proti rozhodnutiu o začatí konania, prvému napadnutému rozhodnutiu.
- 111 Zo všetkých vyššie uvedených úvah vyplýva, že obom žalobám Poľskej republiky o neplatnosť treba vyhovieť.

### O trovách

- 112 Podľa článku 134 ods. 1 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Komisia nemala vo veci úspech, je opodstatnené uložiť jej povinnosť nahradiť trovy konania Poľskej republiky v súlade s návrhom Poľskej republiky.
- 113 Podľa článku 138 ods. 1 rokovacieho poriadku členské štáty, ktoré do konania vstúpili ako vedľajší účastníci, znášajú vlastné trovy konania. Maďarsko znáša teda svoje vlastné trovy konania.

Z týchto dôvodov

VŠEOBECNÝ SÚD (deviata rozšírená komora)

rozhodol takto:

- 1. Rozhodnutie Komisie C(2016) 5596 final z 19. septembra 2016 týkajúce sa štátnej pomoci SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) – Poľsko – Poľská daň v oblasti maloobchodného predaja sa zrušuje.**
- 2. Rozhodnutie Komisie (EÚ) 2018/160 z 30. júna 2017 o štátnej pomoci SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN), ktorú poskytlo Poľsko vo veci dane v maloobchodnom sektore, sa zrušuje.**
- 3. Európska komisia znáša svoje vlastné trovy konania, ako aj trovy konania vynaložené Poľskou republikou vo veciach T-836/16 a T-624/17.**
- 4. Maďarsko znáša svoje vlastné trovy konania vo veciach T-836/16 a T-624/17.**

Gervasoni

Madise

da Silva Passos

Kowalik-Bańczyk

Mac Eochaidh

Rozsudok bol vyhlásený na verejnom pojednávaní v Luxemburgu 16. mája 2019.

Podpisy