



# Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA  
PRIITA PIKAMÄEA  
přednesené dne 16. prosince 2021<sup>1</sup>

**Věc C-885/19 P**

**Fiat Chrysler Finance Europe  
proti**

**Evropské komisi**

„Kasační opravný prostředek – Státní podpory – Podpora poskytnutá Lucemburským velkovodstvím – Rozhodnutí prohlašující podporu za neslučitelnou s vnitřním trhem a protiprávní a nařizující její vrácení – Daňové rozhodnutí (tax ruling) – Zásada obvyklých tržních podmínek – Zvýhodnění – Selektivní povaha – Zásada právní jistoty“

## Obsah

I.	Úvod .....	3
II.	Skutečnosti předcházející sporu .....	4
	A. K daňovému rozhodnutí poskytnutému lucemburskými daňovými orgány společnosti FFT a správnímu řízení před Komisí .....	4
	B. K spornému rozhodnutí .....	4
	1. Popis podstatného obsahu dotčeného daňového rozhodnutí .....	4
	2. Popis relevantních lucemburských právních předpisů .....	4
	3. Popis pokynů OECD .....	5
	4. Posouzení dotčeného daňového rozhodnutí .....	5
	C. Řízení před Tribunálem a napadený rozsudek .....	8
	D. Řízení před Soudním dvorem a návrhová žádání účastníků řízení .....	11

<sup>1</sup> – Původní jazyk: francouzština.

III. Ke kasačnímu opravnému prostředku .....	11
E. K druhému důvodu kasačního opravného prostředku .....	12
1. Argumenty účastníků řízení .....	12
2. K relevantnosti druhého důvodu kasačního opravného prostředku .....	12
3. K opodstatněnosti první části .....	13
4. K opodstatněnosti druhé části .....	16
F. K prvnímu důvodu kasačního opravného prostředku .....	19
1. Argumenty účastníků řízení .....	19
2. K první části .....	20
a) K přípustnosti .....	20
b) K opodstatněnosti .....	22
1) Úvodní poznámky .....	22
2) Posouzení .....	23
3. K druhé části .....	27
a) K relevantnosti .....	27
b) K opodstatněnosti .....	28
G. K třetímu žalobnímu důvodu .....	32
1. Argumenty účastníků řízení .....	32
2. K první části .....	33
a) K relevantnosti .....	33
b) K opodstatněnosti .....	33
3. K druhé části .....	36
a) K relevantnosti .....	36
b) K opodstatněnosti .....	36
H. Závěry ke kasačnímu opravnému prostředku .....	38
IV. K nákladům řízení .....	38
V. Závěry .....	39

## I. Úvod

1. „Ruling fiscal“ nebo „rescrit fiscal“ je běžnou praxí, která podnikům umožňuje požádat daňovou správu o „daňové rozhodnutí“ týkající se daně, kterou budou muset uhradit. Výraz „ruling“ obecně označuje skutečnost, že daňová správa přijme na žádost nejčastěji daňového poplatníka oficiální stanovisko k použití některých platných právních ustanovení ve vztahu k situaci nebo k jedné či více operacím, které ještě nezpůsobily daňové účinky. Daňoví poplatníci se tak snaží získat ujistění zavazující správu, pokud jde o daňové zacházení s jejich operacemi.

2. Od června 2014 zahájila Evropská komise řadu šetření s cílem ověřit soulad praxe daňových orgánů několika členských států vůči nadnárodním podnikům, týkající se zejména rozdělení zisků mezi jednotlivé státy, ve kterých tyto podniky vykonávají činnost, s pravidly Smlouvy o státních podporách. Jedno z těchto šetření vedlo k přijetí rozhodnutí týkajícího se podpory, která byla poskytnuta lucemburskými daňovými orgány skupině Fiat<sup>2</sup>.

3. Souběžně odhalení investigativní žurnalistiky známá jako „Lux Leaks“ v listopadu 2014 přivedla toto téma do povědomí široké veřejnosti a vyvolala většinou pobouřené reakce<sup>3</sup>. Po těchto odhaleních provedlo několik politických autorit, jak na evropské, tak na mezinárodní úrovni, kroky směřující k nápravě toho, co bylo napříště vnímáno jako vážné porušení daňové spravedlnosti. Nejnovější z těchto kroků se konkretizoval v dohodě, kterou byla zavedena celková daň z příjmu nadnárodních podniků<sup>4</sup>.

4. I když si je Soudní dvůr vědom politického, hospodářského a dokonce společenského kontextu projednávané věci, bude muset v rozsudku, který bude vydán, zkoumat otázky, které vyvolává přístup Komise při přijímání sporného rozhodnutí, pouze z hlediska právních úvah. Rozsudek Tribunálu ve věcech Lucembursko a Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise<sup>5</sup>, který tento přístup potvrdil, je předmětem projednávaného kasačního opravného prostředku.

5. Inovativní povaha přístupu Komise spočívala zejména v zavedení zásady obvyklých tržních podmínek do přezkumu existence hospodářského zvýhodnění. Za těchto podmínek bude mít Soudní dvůr příležitost se v rozsudku, který bude vydán, vyjádřit zejména k některým otázkám spojeným s uplatněním této zásady, jako je otázka týkající se nutnosti zohlednit účinky daňového rozhodnutí na skupinu dotyčných společností jako celek za účelem ověření existence zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

<sup>2</sup> – Rozhodnutí Komise (EU) 2016/2326 ze dne 21. října 2015 o státní podpoře SA.38375 2014/C (ex 2014/NN) poskytnuté Lucemburskem ve prospěch skupiny Fiat (Úř. věst. 2016, L 351, s. 1, dále jen „sporné rozhodnutí“).

<sup>3</sup> – Jde o společnou investigativní činnost provedenou konsorciem amerických investigativních novinářů [International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ)] a čtyřiceti dalších médií. V tomto ohledu viz mimo jiné článek publikovaný v novinách Le Monde, dostupný na následující internetové adrese:  
[https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/11/05/evasion-fiscale-tout-sur-les-secrets-du-luxembourg\\_4518895\\_4862750.html](https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/11/05/evasion-fiscale-tout-sur-les-secrets-du-luxembourg_4518895_4862750.html).

<sup>4</sup> – K tomuto tématu viz mimo jiné dokument „Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie“ (Prohlášení o dvoupilířovém řešení daňových problémů vyplývajících z digitalizace hospodářství), projednaný v inkluzivním rámci OECD/G20 pro řešení problému eroze základu daně a převádění zisku a přijatý 136 členskými jurisdikcemi dne 8. října 2021, jež je k dispozici na následující internetové adrese:  
<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-sur-une-solution-reposant-sur-deux-piliers-pour-resoudre-les-defis-fiscaux-souleves-par-la-numerisation-de-l-economie-octobre-2021.pdf>

<sup>5</sup> – Rozsudek ze dne 24. září 2019 (T-755/15 a T-759/15, dále jen „napadený rozsudek“, EU:T:2019:670).

## II. Skutečnosti předcházející sporu

### A. K daňovému rozhodnutí poskytnutému lucemburskými daňovými orgány společnosti FFT a správnímu řízení před Komisí

6. Daňový poradce společnosti Fiat Chrysler Finance Europe, původně zvané Fiat Finance and Trade Ltd (dále jen „FFT“), zaslal dne 14. března 2012 lucemburským daňovým orgánům dopis požadující schválení dohody v oblasti převodních cen. Na podporu této žádosti jim rovněž předložil vlastnoruční zprávu, která analyzovala převodní ceny uplatňované na transakce uskutečněné společností FFT.

7. Dne 3. září 2012 lucemburské daňové orgány přijaly daňové rozhodnutí odpovídající na žádost společnosti FFT (dále jen „dotčené daňové rozhodnutí“). Toto rozhodnutí bylo obsaženo v dopise, ve kterém bylo uvedeno, že „pokud jde o dopis ze dne 14. března 2012 týkající se činnosti společnosti FFT v oblasti financování v rámci skupiny, je potvrzeno, že analýza převodních cen byla provedena v souladu s oběžníkem 164/2 ze dne 28. ledna 2011 a dodržuje zásadu obvyklých tržních podmínek“.

8. Dne 19. června 2013 zaslala Evropská komise Lucemburskému velkovévodství první žádost o informace týkající se podrobných informací ohledně vnitrostátní praxe v oblasti předběžných rozhodnutí. Po této první žádosti o informace proběhla četná jednání mezi Lucemburským velkovévodstvím a Komisí až do okamžiku, kdy Komise dne 24. března 2014 přijala rozhodnutí, kterým po Lucemburském velkovévodství požadovala poskytnutí informací.

9. Dne 11. června 2014 Komise zahájila ohledně dotčeného daňového rozhodnutí formální vyšetřovací řízení upravené v čl. 108 odst. 2 SFEU. Dne 21. října 2015 přijala Komise sporné rozhodnutí, v němž prohlásila, že toto daňové rozhodnutí představuje státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

### B. K spornému rozhodnutí

#### 1. *Popis podstatného obsahu dotčeného daňového rozhodnutí*

10. Komise popsala dotčené daňové rozhodnutí tak, že podporuje metodu přidělování zisků společnosti FFT v rámci skupiny Fiat/Chrysler, což společnosti FFT umožňuje určit každý rok výši své daně z příjmu právnických osob, kterou má platit Lucemburskému velkovévodství. Komise uvedla, že toto rozhodnutí bylo pro daňovou správu závazné po dobu pěti let, tedy od hospodářského roku 2012 do hospodářského roku 2016<sup>6</sup>.

#### 2. *Popis relevantních lucemburských právních předpisů*

11. Komise uvedla, že dotčené daňové rozhodnutí bylo přijato na základě čl. 164 odst. 3 lucemburského zákona o dani z příjmu [loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (zákon ze dne 4. prosince 1967 o daních z příjmu)], v platném znění, dále jen „daňový

<sup>6</sup> – Body 9 a 52 až 54 sporného rozhodnutí.

zákoník“)]<sup>7</sup>, a oběžníku L. I. R. č. 164/2 lucemburského ředitele správy daní ze dne 28. ledna 2011 (dále jen „oběžník č. 164/2“). V tomto ohledu Komise poukázala na to, že uvedený článek stanoví, že se v lucemburském daňovém právu uplatní zásada obvyklých tržních podmínek, podle níž musí být transakce mezi společnostmi téže skupiny odměňovány tak, jako kdyby byly uskutečněny mezi nezávislými společnostmi jednajícími za srovnatelných okolností v obvyklých tržních podmínkách. Zadruhé Komise poznamenala, že oběžník č. 164/2 zejména upřesňuje, jak odměnu za obvyklých tržních podmínek stanovit, pokud byly transakce provedeny finančními společnostmi skupiny<sup>8</sup>.

### 3. *Popis pokynů OECD*

12. Komise uvedla pokyny Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) o převodních cenách a tvrdila, že převodní ceny odkazují na ceny účtované za obchodní transakce mezi různými subjekty patřícími k téže skupině společností. Tvrdila, že aby se zabránilo tomu, že nadnárodní společnosti budou finančně motivovány přidělovat co možná nejméně zisku zemím, kde je na tyto zisky uplatňována vyšší daň, měly by daňové správy uznávat převodní ceny mezi integrovanými společnostmi pouze v případě, že jsou transakce v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek odměňovány v míře, s níž by souhlasily samostatné společnosti vyjednáující za srovnatelných okolností za obvyklých tržních podmínek. Komise uvedla, že tato zásada je uvedena v článku 9 vzorové daňové úmluvy OECD o daních z příjmu a majetku<sup>9</sup>.

13. Komise připomněla, že pokyny o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, přijaté výborem OECD pro finanční záležitosti dne 27. června 1995, ve znění revidovaném dne 22. července 2010 (dále jen „pokyny OECD“), vyjmenovává pět metod stanovení odhadu obvyklých tržních cen pro transakce a rozdělení zisků mezi integrované společnosti<sup>10</sup>.

14. Druhá metoda je transakční metoda čisté marže (dále jen „TNMM“), která představuje nepřímou metodu používanou pro stanovení odhadu obvyklých tržních cen pro transakce a rozdělení zisků mezi společnostmi patřící do téže skupiny. Komise tuto metodu popisuje tak, že spočívá v odhadu potenciální výše zisku na základě zásady obvyklých tržních podmínek pro dotyčnou činnost jako celek spíše než pro konkrétní transakce. Komise kromě toho uvedla, že je za tímto účelem třeba zvolit ukazatel výše zisku, jako jsou náklady, obrat nebo fixní investice, a uplatnit na něj míru zisku, která vyjadřuje zisk pozorovaný v rámci srovnatelných transakcí na volném trhu<sup>11</sup>.

### 4. *Posouzení dotčeného daňového rozhodnutí*

15. Pokud jde o třetí a čtvrtou podmínku existence státní podpory, měla Komise za to, že dotčené daňové rozhodnutí poskytlo společnosti FFT selektivní zvýhodnění, protože vedlo ke snížení daně, kterou byla dotyčná povinna uhradit v Lucembursku, tím, že se odchýlilo od daně, kterou by

<sup>7</sup> – Podle tohoto článku: „Skrytá rozdělení zisku se zahrnují do zdanitelného příjmu. O skryté rozdělení zisku se jedná zejména tehdy, když akcionář, společník, člen sdružení nebo osoba s majetkovou účastí obdrží přímo nebo nepřímo od společnosti nebo sdružení výhody, které by za obvyklých okolností neobdržel, pokud by nebyl v tomto postavení.“ Je třeba poznamenat, že toto ustanovení již není v platnosti poté, co Lucemburské velkovévodství zavedlo nové články 56 a 56a týkající se zásady obvyklých tržních podmínek v daňovém zákoníku dne 1. ledna 2017.

<sup>8</sup> – Body 74 až 83 odůvodnění sporného rozhodnutí.

<sup>9</sup> – Body 84 až 87 odůvodnění sporného rozhodnutí.

<sup>10</sup> – Body 88 a 89 odůvodnění sporného rozhodnutí.

<sup>11</sup> – Bod 91 odůvodnění sporného rozhodnutí.

musela tato společnost uhradit na základě běžného systému daně z příjmu právnických osob. K tomuto závěru dospěla na základě *souběžného přezkumu* zvýhodnění a selektivity, strukturovaného podle tří etap vymezených Soudním dvorem k prokázání, zda dané daňové opatření musí být kvalifikováno jako „selektivní“.

16. V první fázi tohoto rozboru měla Komise za to, že referenčním rámcem je obecný lucemburský systém daně z příjmu právnických osob a *cílem* tohoto režimu je zdanění zisků všech společností, které mají sídlo v Lucembursku. Rozdíl ve výpočtu zdanitelných zisků mezi samostatnými společnostmi a společnostmi téže skupiny neměl podle Komise žádný vliv na uvedený cíl, jelikož tento cíl znamenal zdanění zisků všech společností-rezidentů, bez ohledu na to, zda jsou integrované nebo neintegrované. Také zvláštní ustanovení použitelná na skupiny měl za cíl pouze, postavit tyto dva druhy společností na roveň. Kromě toho cíl dotčeného daňového rozhodnutí, totiž určit zdanitelné zisky společnosti FFT pro účely daně z příjmu právnických osob v rámci uvedeného režimu, potvrzuje, že tento režim představuje referenční rámec, jelikož tento cíl společnost FFT neodlišoval z důvodu její příslušnosti ke skupině. V tomto ohledu měla Komise za to, že integrované a neintegrované společnosti se s ohledem na cíl obecného režimu daně z příjmu právnických osob v Lucembursku nacházejí v podobné skutkové a právní situaci<sup>12</sup>.

17. Ve druhé fázi své analýzy Komise nejprve uvedla, že se otázka, zda se daňové opatření odchyluje od referenčního rámce, *obecně shoduje* se zjištěním, zda příjemci bylo prostřednictvím tohoto opatření poskytnuto zvýhodnění. Podle ní, vede-li daňové opatření k neoprávněnému snížení daně, již má platit jeho příjemce, který by bez tohoto opatření musel uhradit na základě referenčního rámce vyšší daň, představuje toto snížení jak zvýhodnění poskytnuté uvedeným opatřením, tak odchylku od referenčního rámce. Kromě toho Komise připomněla, že v případě takového individuálního opatření, jako je dotčené daňové rozhodnutí, identifikace zvýhodnění v zásadě podle judikatury umožňuje předpokládat jeho selektivitu<sup>13</sup>.

18. Pokud jde o stanovení zvýhodnění v projednávaném případě, Komise připomněla, že daňové opatření, které vede společnost, jež je součástí skupiny, k tomu, aby účtovala převodní ceny, které jsou nižší než ty, které by byly uplatněny mezi nezávislými společnostmi, by poskytlo této společnosti zvýhodnění, jelikož toto opatření vede ke snížení jejího základu daně, a tedy i daně splatné podle obecného systému daně z příjmu právnických osob. Podle názoru Komise tak Soudní dvůr připustil, že zásada obvyklých tržních podmínek, a sice „[z]ásada, podle níž by transakce prováděné mezi společnostmi stejné skupiny měly být odměňovány, jako by byly dohodnuty mezi nezávislými společnostmi vyjednávajícími za srovnatelných okolností v podmínkách volné hospodářské soutěže“<sup>14</sup>, slouží jako referenční kritérium pro určení, zda společnost náležející ke skupině požívá zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Komise tedy uvedla, že musí ověřit, zda se metoda, kterou lucemburská daňová správa schválila prostřednictvím dotčeného daňového rozhodnutí, odchýlila od metody vedoucí ke spolehlivému odhadu tržního výsledku, a tedy od zásady obvyklých tržních podmínek. V takovém případě je podle Komise dotčené daňové rozhodnutí považováno za rozhodnutí poskytující selektivní zvýhodnění společnosti FFT ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU<sup>15</sup>.

<sup>12</sup> – Body 193 až 199 odůvodnění sporného rozhodnutí.

<sup>13</sup> – Body 216 až 218 odůvodnění sporného rozhodnutí.

<sup>14</sup> – Body 225 a 226 odůvodnění sporného rozhodnutí.

<sup>15</sup> – Body 222 až 227 odůvodnění sporného rozhodnutí.

19. Vzhledem k těmto úvahám měla Komise za to, že několik výběrů metody a parametrů a několik úprav, které potvrdilo Lucemburské velkovévodství a které jsou základem analýzy převodních cen v dotčeném daňovém rozhodnutí, vedlo ke snížení daně z příjmu právnických osob, které by musely zaplatit samostatné společnosti<sup>16</sup>.

20. Zaprvé měla Komise, pokud jde o vlastní kapitál, za nějž náleží odměna, za to, že hypotetický regulatorní vlastní kapitál společnosti FFT, který zvolil daňový poradce, nepředstavuje při uplatnění TNMM za účelem stanovení odhadu odměny za obvyklých tržních podmínek pro funkce vykonávané společností FFT vhodný ukazatel výše zisku. Komise tedy konstatovala, že daňový poradce tím, že zohlednil hypotetické regulatorní fondy ve výši 28,5 milionu eur, místo aby zohlednil účetní vlastní kapitál ve výši 287,5 milionu eur v roce 2011, na základě čehož byl použit model hodnocení kapitálových aktiv (dále jen „CAPM“), vydělil zdanitelnou odměnu společnosti FFT deseti<sup>17</sup>.

21. Zadruhé měla Komise, pokud jde o uplatnění rámce Basilej II za účelem stanovení hypotetického regulatorního vlastního kapitálu, za to, že se Lucemburské velkovévodství dopustilo pochybení, která jej vedla k tomu, že podhodnotilo výši hypotetického regulatorního vlastního kapitálu společnosti FFT, a zapříčinila snížení částky daně splatné společností FFT<sup>18</sup>.

22. Zatřetí měla Komise za to, že daňový poradce společnosti FFT provedl několik odpočtů od zbývajících kapitálu této společnosti, které se odchylovaly od tržního výsledku. V tomto ohledu měla Komise za to, že rozhodnutí daňového poradce oddělit pro stanovení základu daně společnosti FFT od vlastního kapitálu jeho součástí zvanou „vlastní kapitál na pokrytí finančních investic do společností [Fiat Finance North America Inc. (dále jen „FFNA“) a [Fiat Finance Canada (dále jen „FFC“)]“ a přisoudit mu pro účely odhadu základu daně společnosti FFT nulovou odměnu bylo nevhodné<sup>19</sup>.

23. Začtvrté měla Komise za to, že výběr koeficientu beta ve výši 0,29 daňovým poradcem v rámci uplatnění CAPM za účelem určení výnosnosti vlastního kapitálu, která má být uplatněna na hypotetický regulatorní vlastní kapitál společnosti FFT, vedl k přičtení zisku společnosti FFT, které nebylo v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek<sup>20</sup>.

24. Komise měla zejména za to, že zaprvé vhodná výše odměny za finanční funkce a správy hotovosti společnosti FFT měla být stanovena na základě jejího účetního vlastního kapitálu, zadruhé že rok 2012 byl vhodným referenčním rokem pro posouzení daňové základny společnosti FFT v Lucembursku, zatřetí že výnosnost vlastního kapitálu před zdaněním ve výši 6,05 % (a po zdanění ve výši 4,3 %), kterou schválilo dotčené daňové rozhodnutí a která byla vypočítána podle CAPM, byla výrazně nižší než výnosnost vlastního kapitálu požadovaná ve finančním odvětví, která se stále udržovala na 10 % a výše, a začtvrté že požadovaná výnosnost vlastního kapitálu činila 10 % po zdanění z celkové částky účetního vlastního kapitálu<sup>21</sup>.

25. Podpůrně měla Komise za to, že dotčené daňové rozhodnutí v každém případě poskytlo selektivní zvýhodnění i s ohledem na omezenější referenční systém, kterého se dovolávalo Lucemburské velkovévodství a společnost FFT a který se skládá z čl. 164 odst. 3 daňového

<sup>16</sup> – Body 234 až 301 odůvodnění sporného rozhodnutí.

<sup>17</sup> – Body 248 až 266 odůvodnění sporného rozhodnutí.

<sup>18</sup> – Body 267 až 276 odůvodnění sporného rozhodnutí.

<sup>19</sup> – Body 277 až 291 odůvodnění sporného rozhodnutí.

<sup>20</sup> – Body 292 až 301 odůvodnění sporného rozhodnutí.

<sup>21</sup> – Body 302 až 311 odůvodnění sporného rozhodnutí.

zákoníku a z oběžníku č. 164/2, které stanovují, že se v lucemburském daňovém právu uplatní zásada obvyklých tržních podmínek<sup>22</sup>. Kromě toho Komise zamítla argument společnosti FFT, podle kterého měla Komise za účelem prokázání existence selektivního zacházení ve prospěch společnosti FFT vyplývajícího z dotčeného daňového rozhodnutí toto daňové rozhodnutí porovnat s praxí lucemburské daňové správy uplatňovanou na základě oběžníku, zejména pak s předběžnými rozhodnutími poskytnutými jiným společnostem zabývajícím se financováním a správou hotovosti, které Lucemburské velkovévodství Komisi předložilo v podobě vybraného vzorku své praxe v oblasti daňových rozhodnutí<sup>23</sup>.

26. Ve třetí fázi své analýzy Komise poznamenala, že Lucemburské velkovévodství ani FFT nepředložily sebemenší důvod odůvodňující preferenční zacházení se společností FFT vyplývající z dotčeného daňového rozhodnutí a že každopádně nemohl být identifikován žádný důvod, který by mohl být považován za důvod vyplývající přímo ze základních zásad referenčního systému nebo by vyplýval z vlastních mechanismů systému nezbytných k jeho fungování a účinnosti<sup>24</sup>.

27. Komise měla závěrem za to, že dotčené daňové rozhodnutí poskytlo společnosti FFT selektivní zvýhodnění, a že tedy toto rozhodnutí představuje státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

28. Příjemcem této podpory byla podle Komise skupina Fiat/Chrysler jako celek, jelikož společnost FFT tvořila s ostatními subjekty uvedené skupiny hospodářskou jednotku a snížení daně dlužné společností FFT nutně vedlo ke snížení cenových podmínek úvěrů poskytnutých v rámci skupiny společností FFT<sup>25</sup>.

### **C. Řízení před Tribunálem a napadený rozsudek**

29. Návrhem došlým kanceláři Tribunálu dne 30. prosince 2015 podalo Lucemburské velkovévodství žalobu ve věci T-755/15 znějící na zrušení sporného rozhodnutí.

30. Návrhem došlým kanceláři Tribunálu dne 29. prosince 2015 podala FFT žalobu ve věci T-759/15 znějící rovněž na zrušení sporného rozhodnutí.

31. Usneseními ze dne 25. května 2016 a ze dne 18. července 2016 vyhověl předseda pátého senátu Tribunálu návrhům Irska a Spojeného království na vstup do řízení T-755/15 a T-759/15 jako vedlejších účastníků. Spojené království vzalo zpět své vedlejší účastenství podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 9. prosince 2016 a bylo usnesením předsedy rozšířeného sedmého senátu ze dne 15. prosince 2016 vyškrtáno z obou věcí jako vedlejší účastník.

32. Usnesením předsedy sedmého rozšířeného senátu Tribunálu ze dne 27. dubna 2018 byly po vyslechnutí účastníků řízení věci T-755/15 a T-759/15 v souladu s čl. 68 odst. 1 jednacího řádu Tribunálu spojeny pro účely ústní části řízení. Mimoto, vzhledem k tomu, že účastníci řízení byli na jednání ohledně případného spojení vyslechnuti, Tribunál rozhodl, že je třeba tato řízení ve věcech T-755/15 a T-759/15 pro účely rozhodnutí, jímž se končí řízení, z důvodu jejich vzájemné souvislosti spojit v souladu s tímto ustanovením.

<sup>22</sup> – Body 315 až 317 odůvodnění sporného rozhodnutí.

<sup>23</sup> – Body 318 až 336 odůvodnění sporného rozhodnutí.

<sup>24</sup> – Body 337 a 338 odůvodnění sporného rozhodnutí.

<sup>25</sup> – Body 341 až 345 odůvodnění sporného rozhodnutí.

33. Na podporu svých žalob vznesly FFT a Lucemburské velkovévodství pět skupin žalobních důvodů, které v podstatě vycházejí:

- v případě první skupiny z porušení článků 4 a 5 SEU spočívajícího v tom, že analýza Komise vede ke skryté daňové harmonizaci (třetí část prvního žalobního důvodu ve věci T-755/15);
- v případě druhé skupiny z porušení článku 107 SFEU, povinnosti uvést odůvodnění stanovené v článku 296 SFEU, jakož i zásady právní jistoty a zásady ochrany legitimního očekávání vzhledem k tomu, že Komise měla za to, že dotčené daňové rozhodnutí poskytlo zvýhodnění, a to zejména z důvodu, že dle Komise nebylo toto rozhodnutí v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek (druhá část prvního žalobního důvodu a první část druhého žalobního důvodu ve věci T-755/15, druhá a třetí výtky první části prvního žalobního důvodu, první část druhého žalobního důvodu, třetí žalobní důvod a čtvrtý žalobní důvod ve věci T-759/15);
- v případě třetí skupiny z porušení článku 107 SFEU vzhledem k tomu, že Komise konstatovala, že toto zvýhodnění bylo selektivní (první část prvního žalobního důvodu ve věci T-755/15 a první výtky první části prvního žalobního důvodu ve věci T-759/15);
- v případě čtvrté skupiny z porušení článku 107 SFEU a povinnosti uvést odůvodnění stanovené v článku 296 SFEU vzhledem k tomu, že Komise konstatovala, že dotčené opatření omezilo hospodářskou soutěž a narušilo obchod mezi členskými státy (druhá část druhého žalobního důvodu ve věci T-755/15 a druhá část prvního žalobního důvodu a druhá část druhého žalobního důvodu ve věci T-759/15);
- v případě páté skupiny z porušení zásady právní jistoty a práva na obhajobu vzhledem k tomu, že Komise nařídila navrácení dotčené podpory (třetí žalobní důvod ve věci T-759/15).

34. Napadeným rozsudkem Tribunál všechny tyto žalobní důvody, a tudíž i žaloby ve věcech T-755/15 a T-759/15 zamítl v plném rozsahu.

35. Pokud jde o druhou skupinu žalobních důvodů, a zejména žalobní důvody vycházející z nesprávného použití zásady obvyklých tržních podmínek na přezkum státních podpor, Tribunál nejprve uvedl, že v kontextu určení daňové situace integrované společnosti nejsou transakční ceny uvnitř skupiny stanoveny za tržních podmínek. Dále měl za to, že za účelem určení případné existence zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU může Komise porovnat daňové zatížení vyplývající z uplatnění daňového opatření takového integrovaného podniku s daňovou zátěží vyplývající z použití pravidel obvyklého zdanění vnitrostátního práva podniku vykonávajícího svou činnost za tržních podmínek, pokud vnitrostátní daňové právo nečiní rozdíl mezi integrovanými podniky a nezávislými podniky pro účely jejich zdanění daní z příjmů právnických osob, a zamýšlí tak zdanit zisky prvně uvedených podniků, jako by byly výsledkem transakcí prováděných za tržní ceny<sup>26</sup>.

36. V tomto rámci představuje podle Tribunálu zásada obvyklých tržních podmínek „nástroj“ nebo „referenční kritérium“ umožňující ověřit, zda ceny transakcí uvnitř skupiny schválené vnitrostátními orgány odpovídají cenám uplatňovaným za tržních podmínek, s cílem určit, zda je integrovaná společnost na základě daňového opatření, které definuje její převodní ceny, zvýhodněna ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU<sup>27</sup>.

<sup>26</sup> – Body 140 a 141 napadeného rozsudku.

<sup>27</sup> – Bod 143 napadeného rozsudku.

37. Tribunál dále poznamenal, že v projednávané věci se dotčené daňové rozhodnutí týká určení zdanitelných zisků společnosti FFT na základě lucemburského daňového zákoníku a cílem tohoto zákoníku je zdanit zisk plynoucí z hospodářské činnosti tohoto integrovaného podniku, jako by vyplýval z transakcí provedených za tržní ceny. Na tomto základě měl Tribunál za to, že Komise mohla skutečně porovnat zdanitelný zisk společnosti FFT vyplývající z uplatnění dotčeného daňového rozhodnutí se zdanitelným ziskem podniku, který se nachází ve srovnatelné skutkové situaci a vykonává svou činnost za podmínek volné hospodářské soutěže, se zdanitelným ziskem, který vyplývá z použití běžných pravidel zdanění podle lucemburského práva<sup>28</sup>.

38. Tribunál konečně odmítl argumenty Lucemburského velkovévodství a společnosti FFT směřující ke zpochybnění tohoto závěru.

39. Pokud jde o argumenty, podle nichž Komise neposkytla žádný právní základ zásadě obvyklých tržních podmínek a neupřesnila její obsah, Tribunál s ohledem na právní základ uvedl, že Komise skutečně zaprvé uvedla, že zásada obvyklých tržních podmínek je nezbytně nedílnou součástí zkoumání daňových opatření poskytnutých společností ve skupině podle čl. 107 odst. 1 SFEU, a zadruhé, že tato zásada je obecnou zásadou rovného zacházení v oblasti zdanění, která spadá do uplatňování uvedeného článku Smlouvy<sup>29</sup>. Pokud jde o obsah zásady obvyklých tržních podmínek, Tribunál měl za to, že z napadeného rozhodnutí vyplývá, že se jedná o nástroj pro ověření, že transakce uvnitř skupiny jsou odměňovány tak, jako by byly sjednány nezávislými společnostmi<sup>30</sup>.

40. Pokud jde o argument, podle kterého zásada obvyklých tržních podmínek použitá ve sporném rozhodnutí je kritériem, které není součástí lucemburského daňového práva, a umožňuje tedy Komisi uskutečnit v konečném důsledku skrytou harmonizaci v oblasti přímých daní v rozporu s daňovou autonomií členských států, Tribunál měl za to, že tento argument není opodstatněný, jelikož použití této zásady bylo povoleno skutečností, že lucemburské daňové předpisy stanovily, že integrované společnosti jsou zdaňovány stejným způsobem jako samostatné společnosti<sup>31</sup>.

41. Pokud jde o argument, podle kterého Komise ve sporném rozhodnutí neoprávněně tvrdila existenci obecné zásady rovného zacházení v oblasti zdanění, měl Tribunál za to, že tato formulace Komise nesmí být vytržena z kontextu a nelze ji vykládat v tom smyslu, že Komise uznala existenci zásady rovného zacházení v oblasti zdanění, vlastní čl. 107 odst. 1 SFEU<sup>32</sup>.

42. Pokud jde o žalobní důvod vycházející z existence chyb v metodice výpočtu při určování odměny společnosti FFT, Tribunál rozhodl, že ve sporném rozhodnutí měla Komise zaprvé správně za to, že celý kapitál společnosti FFT měl být zohledněn pro účely výpočtu odměny za její činnosti financování v rámci skupiny a správy hotovosti<sup>33</sup>; zadruhé, že Lucemburské velkovévodství nemělo vzít hypotetický regulační kapitál společnosti FFT za základ pro výpočet odměny za rizika<sup>34</sup>; zatřetí, že Lucemburské velkovévodství neprávem vyloučilo část vlastního kapitálu společnosti FFT, ve výši jejich podílů v dceřiných společnostech, z kapitálu, který bylo třeba zohlednit pro stanovení odměny společnosti FFT za její činnosti v oblasti financování v rámci skupiny a správy hotovosti<sup>35</sup>. V důsledku toho Tribunál konstatoval, že metoda schválená

<sup>28</sup> – Body 145 a 148 napadeného rozsudku.

<sup>29</sup> – Bod 150 napadeného rozsudku.

<sup>30</sup> – Bod 155 napadeného rozsudku.

<sup>31</sup> – Body 156 až 158 napadeného rozsudku.

<sup>32</sup> – Body 160 a 161 napadeného rozsudku.

<sup>33</sup> – Body 209 až 251 napadeného rozsudku.

<sup>34</sup> – Body 252 až 264 napadeného rozsudku.

<sup>35</sup> – Body 265 až 278 napadeného rozsudku.

lucemburskými daňovými orgány minimalizovala odměnu společnosti FFT, která byla použita ke stanovení daně, kterou tato společnost má uhradit, a poskytla jí tak hospodářské zvýhodnění, aniž by bylo nutné zkoumat výtku Lucemburského velkovévodství týkající se pochybení, kterého se Komise údajně dopustila při určování míry výnosnosti.

#### **D. Řízení před Soudním dvorem a návrhová žádání účastníků řízení**

43. Kasačním opravným prostředkem Fiat Chrysler Finance Europe navrhuje, aby Soudní dvůr:

- zrušil napadený rozsudek;
- zrušil sporné rozhodnutí nebo podpůrně, pokud Soudní dvůr nemůže vydat konečné rozhodnutí, vrátil věc Tribunálu a
- uložil Komisi náhradu nákladů řízení společnosti Fiat Chrysler Finance Europe souvisejících s řízením o kasačním opravném prostředku a řízením před Tribunálem.

44. Komise navrhuje, aby Soudní dvůr:

- zamítl kasační opravný prostředek a
- uložil společnosti Fiat Chrysler Finance Europe náhradu nákladů řízení.

45. Irsko navrhuje, aby Soudní dvůr:

- zrušil napadený rozsudek;
- zrušil sporné rozhodnutí a
- uložil Komisi náhradu nákladů řízení.

46. Fiat Chrysler Finance Europe, Irsko, Lucemburské velkovévodství a Komise přednesly před Soudním dvorem ústní vyjádření na společném jednání ve věcech C-885/19 P a C-898/19 P, které se konalo dne 10. května 2021.

#### **III. Ke kasačnímu opravnému prostředku**

47. FFT, k níž se připojilo Irsko, uplatňuje na podporu kasačního opravného prostředku tři důvody. První důvod vychází z porušení čl. 107 odst. 1 SFEU tím, že se Tribunál dopustil několika pochybení při analýze otázky, zda navrhovatelka byla hospodářsky zvýhodněna. Druhý důvod vychází z porušení povinnosti uvést odůvodnění tím, že Tribunál posoudil právní základ zásady obvyklých tržních podmínek nesoudržným a rozporným způsobem. Třetí důvod kasačního opravného prostředku vychází z porušení zásady právní jistoty v rozsahu, v němž Tribunál zaprvé potvrdil nesprávně definovanou zásadu „obvyklých tržních podmínek“, aniž přezkoumal její dosah či obsah, a zadruhé měl za to, že se na dotčené daňové rozhodnutí použije předpoklad selektivity. V zájmu jasnosti a soudržnosti začnu druhým důvodem kasačního opravného prostředku vzneseným společností FFT.

## **E. K druhému důvodu kasačního opravného prostředku**

### ***1. Argumenty účastníků řízení***

48. V první části druhého důvodu kasačního opravného prostředku FFT tvrdí, že napadený rozsudek je stižen nesoudržným a rozporným odůvodněním, pokud jde o analýzu právního základu zásady obvyklých tržních podmínek Komise. I když Tribunál potvrdil přístup zastávaný Komisí, tento přístup zjevně nerespektoval, když podmínil uplatnění uvedené zásady jejím začleněním do práva dotčeného členského státu, aniž poskytl jakékoli vysvětlení nebo odůvodnění. Tribunál dále uvedl, že zásada obvyklých tržních podmínek Komise nevyplývá ani z vnitrostátního práva ani z OECD a je vlastní článku 107 SFEU jakožto zásada rovného zacházení v oblasti zdanění, přičemž dodává, že tento článek neobsahuje žádnou zásadu rovného zacházení v oblasti zdanění. Tato zmatená a nesoudržná argumentace představuje podle společnosti FFT vadu odůvodnění rozsudku.

49. V rámci druhé části druhého důvodu kasačního opravného prostředku společnost FFT zaprvé tvrdí, že Tribunál v bodě 142 napadeného rozsudku nesprávně potvrdil odkaz sporného rozhodnutí na rozsudek *Forum 187*<sup>36</sup> na podporu teze, podle níž je zásada obvyklých tržních podmínek použitelná bez ohledu na její předchozí začlenění do vnitrostátního práva. V tomto ohledu má FFT mimoto za to, že Tribunál nezohlednil dopad změny postoje na účel rozsudku *Forum 187*, který má být použit. Zadruhé společnost FFT tvrdí, že úvahy Tribunálu v napadeném rozsudku poskytují rozmazaný obraz základu zásady obvyklých tržních podmínek. Z toho vyplývá, že tato úvaha je zjevně nesprávná, nesoudržná a rozporná, a to v rozporu s povinností Tribunálu uvést odůvodnění.

50. Komise tvrdí, že druhý důvod kasačního opravného prostředku musí být zamítnut z důvodu jeho neúčinnosti. Každopádně musí být jak první, tak druhá část tohoto důvodu kasačního opravného prostředku podle Komise zamítnuty meritorně. Pokud jde o první část, Komise má za to, že tato část vychází ze selektivního a zkresleného výkladu napadeného rozsudku, a musí být tedy zamítnuta. Pokud jde o druhou část, Komise zejména uvádí, že Tribunál právem vycházel z rozsudku *Forum 187* na podporu závěru, který vyvodil z právního základu zásady obvyklých tržních podmínek.

### ***2. K relevantnosti druhého důvodu kasačního opravného prostředku***

51. Komise má za to, že druhý důvod kasačního opravného prostředku je irelevantní, jelikož i za předpokladu, že by byl tento důvod přijat, nemůže vést ke zrušení napadeného rozsudku. Tento důvod kasačního opravného prostředku spočívá na tvrzení, podle kterého se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení, když potvrdil použití zásady obvyklých tržních podmínek *sui generis* Komisí na podporu jejího hlavního konstatování týkajícího se existence selektivního zvýhodnění. I kdyby toto tvrzení bylo správné, což Komise zpochybňuje, sporné rozhodnutí obsahuje podpůrné odůvodnění založené na odlišném právním základě, a sice na čl. 164 odst. 3 daňového zákoníku a oběžníku č. 164/2, přičemž tyto úvahy byly potvrzeny Tribunálem, aniž byly zpochybněny společností FFT.

<sup>36</sup> – Rozsudek ze dne 22. června 2006, *Belgie a Forum 187 v. Komise* (C-182/03 a C-217/03, dále jen „rozsudek *Forum 187*“, EU:C:2006:416).

52. V tomto ohledu je třeba nejprve připomenout, že body 315 až 317 odůvodnění sporného rozhodnutí uvádějí podpůrnou argumentaci, podle které dotčené daňové rozhodnutí rovněž poskytuje společnosti FFT selektivní zvýhodnění, je-li zkoumáno s ohledem na omezenější referenční rámec tvořený všemi integrovanými společnostmi, které uplatňují převodní ceny a na které se vztahují výše uvedená vnitrostátní ustanovení. Tato argumentace byla v podstatě potvrzena Tribunálem v bodech 287 až 299 napadeného rozsudku.

53. Je přitom zjevné, že otázka týkající se právního základu zásady obvyklých tržních podmínek byla Tribunálem přezkoumána hlavně v bodech 140 až 148 napadeného rozsudku, což by mohlo naznačovat, že případné uznání opodstatněnosti tohoto důvodu kasačního opravného prostředku by nemělo vliv na přezkum, který Tribunál podpůrně provedl v bodech 287 až 299 uvedeného rozsudku. Pozornější výklad napadeného rozsudku však ukazuje, že tento přezkum nelze považovat za *oddělitelný a samostatný* ve vztahu k úvahám rozvinutým Tribunálem v bodech 140 až 148 tohoto rozsudku.

54. Při posouzení podpůrné argumentace Komise totiž Tribunál uznal, že Komise právem převzala některé prvky analýzy, které jsou vlastní její hlavní argumentaci. Zvláště v bodech 292 a 294 napadeného rozsudku konstatoval, že podpůrné úvahy Komise byly založeny na jejím hlavním přezkumu dotčeného daňového rozhodnutí, a zvláště na oddílu 7.2.2 sporného rozhodnutí, který, jak se mi zdá, obsahuje úvahy Komise k právnímu základu a rozsahu zásady obvyklých tržních podmínek a k použití této zásady v projednávaném případě<sup>37</sup>. Vzhledem k tomu, že právní základ podpůrných úvah Komise, jak byly potvrzeny Tribunálem, vyplývá z jejího hlavního přezkumu, nemůže prvně uvedené právně přežít při protiprávnosti druhého. Jinými slovy, pokud by bylo vyhověno druhému důvodu kasačního opravného prostředku vznesenému společností FFT, čímž by bylo zneplatněno použití zásady obvyklých tržních podmínek, byly by tyto podpůrné úvahy rovněž stíženy nesprávným právním posouzením, takže závěr učiněný ve sporném rozhodnutí, jak byl potvrzen napadeným rozsudkem, by již nebyl platný.

55. Mám tudíž za to, že druhý důvod tohoto kasačního opravného prostředku nelze prohlásit za irelevantní.

### **3. K opodstatněnosti první části**

56. V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury musí z odůvodnění rozsudku Tribunálu jasně a jednoznačně vyplývat úvahy Tribunálu, tak aby se zúčastněné osoby mohly seznámit s důvody, které vedly k přijetí rozhodnutí, a Soudní dvůr mohl vykonávat soudní přezkum<sup>38</sup>.

57. Soudní dvůr je tak vyzván, aby určil, zda je odůvodnění napadeného rozsudku týkající se právního základu zásady obvyklých tržních podmínek v souladu s podmínkami vyžadovanými touto judikaturou. Odpověď na tuto otázku by měla být podle mého názoru kladná, a to z následujících důvodů.

<sup>37</sup> – Viz oddíl 7.2.2.1 napadeného rozhodnutí („Selektivní zvýhodnění vyplývající z odchylky od zásady obvyklých tržních podmínek“).

<sup>38</sup> – Viz rozsudek ze dne 29. dubna 2021, Achemos Grupė a Achema v. Komise (C-847/19 P, nezveřejněný, EU:C:2021:343, bod 60 a citovaná judikatura)

58. Nejprve je třeba poznamenat, že kritika společnosti FFT v jejím kasačním opravném prostředku směřuje především proti bodům 149 až 162 napadeného rozsudku. Zdá se mi přitom nepochybné, že podstata úvah Tribunálu týkajících se právního základu zásady obvyklých tržních podmínek použité ve sporném rozhodnutí se nachází spíše v bodech 140 až 148 tohoto rozsudku.

59. Jak jsem již připomněl výše, Tribunál v bodě 140 uvedeného rozsudku v podstatě poznamenal, že daňové zatížení každé integrované společnosti není určeno podle tržní logiky z důvodu, že převodní ceny uvnitř skupiny jsou dohodnuty mezi společnostmi patřícími do téže skupiny. Dále Tribunál v bodě 141 napadeného rozsudku uvedl, že je-li daňové opatření poskytnuto integrovanému podniku, může Komise ověřit existenci hospodářského zvýhodnění tak, že srovná daňové zatížení vyplývající z použití tohoto opatření s daňovou zátěží vyplývající z použití „obvyklých“ pravidel vnitrostátního práva týkajících se zdanění podniku nacházejícího se ve srovnatelné situaci.

60. Než takto vyložil obsah zásady obvyklých tržních podmínek použité ve sporném rozhodnutí, Tribunál v témže bodě upřesnil, že tato zásada je použitelná, „v případě, že vnitrostátní daňové právo pro účely povinnosti k dani z příjmu právnických osob nerozlišuje mezi integrovanými podniky a nezávislými podniky“, vzhledem k tomu, že v takovém případě „hodlá zdanit zisk plynoucí z hospodářské činnosti takového integrovaného podniku tak, jako by plynul z transakcí uskutečňovaných za ceny tržní“. Napadený rozsudek tedy jasně uvádí, že právní základ zásady obvyklých tržních podmínek spočívá ve vnitrostátním právu, a konkrétněji v tom, že toto právo odráží cíl vnitrostátního zákonodárce zacházet se společnostmi, které jsou integrovány pro daňové účely, stejně jako se samostatnými společnostmi pro účely zdanění společností. Jestliže Tribunál v bodě 142 odkazuje na rozsudek *Forum 187*, je to pouze na podporu závěrů, které vyvodil.

61. Vzhledem k tomu, že Tribunál takto vymezil právní základ zásady obvyklých tržních podmínek a poté, co v bodech 143 a 144 napadeného rozsudku vysvětlil úlohu této zásady při určování existence zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, měl Tribunál v bodě 145 uvedeného rozsudku za to, že uvedená zásada je v projednávaném případě použitelná, jelikož cílem lucemburského daňového zákoníku bylo právě zdaňovat integrované společnosti a nezávislé společnosti z titulu daně z příjmu právnických osob stejným způsobem. V bodě 147 napadeného rozsudku Tribunál dodal, že i když Komise není při provádění zásady obvyklých tržních podmínek vázána pokyny OECD, tyto pokyny „mají [...] nepochybný praktický význam při výkladu otázek týkajících se převodních cen“.

62. S ohledem na tyto úvahy z odůvodnění Tribunálu obsaženého v bodech 149 až 162 napadeného rozsudku, které bylo doplněno za účelem zohlednění určitých argumentů předložených společnostmi FFT a Lucemburským velkovévodstvím v prvním stupni, nevyplývá vnitřní nesoudržnost nebo rozpor.

63. V tomto ohledu je třeba zaprvé poznamenat, že neexistuje žádný rozpor mezi tvrzením, podle kterého zásada obvyklých tržních podmínek, tak jak je popsána ve sporném rozhodnutí, existuje „nezávisle na provedení takové zásady do vnitrostátního právního systému“ – což vyplývá z bodů 228 a 229 odůvodnění uvedeného rozhodnutí, které Tribunál v podstatě potvrdil v bodě 149 a následujících napadeného rozsudku –, a myšlenkou, že tato zásada je použitelná v projednávaném případě z důvodu, že je „vlastní běžnému systému zdanění, jak je stanoven vnitrostátním právem“, pokud převezmeme termíny použité Komisí na jednání před Tribunálem, které Tribunál zopakoval v bodě 152 napadeného rozsudku.

64. Podle mého názoru musí být výrazy uvedené v bodě 152 napadeného rozsudku postaveny na roveň výrazům z první věty bodu 141 uvedeného rozsudku. Jinak řečeno, bylo by nesprávné je chápat, jak činí společnost FFT, v tom smyslu, že Tribunál podmínil možnost uplatnit zásadu obvyklých tržních podmínek uplatňovanou ve sporném rozhodnutí jejím předchozím začleněním do vnitrostátního práva. Tribunál naopak chtěl vyjádřit, že zásada obvyklých tržních podmínek se použije nezávisle na skutečnosti, že byla *výslovně kodifikována* ve vnitrostátním právu za předpokladu, že lze konstatovat, že vnitrostátní daňový režim, který upravuje zdanění společností, *směřuje k tomu*, aby bylo zacházeno s integrovanými společnostmi pro daňové účely stejně jako se samostatnými společnostmi, což je zcela v souladu s obsahem bodu 149 napadeného rozsudku.

65. Zadruhé mám za to, že ani jasnost a soudržnost úvah Tribunálu týkajících se právního základu zásady obvyklých tržních podmínek nejsou, jak tvrdí FFT, oslabeny skutečností, že Tribunál v bodech 147 a 149 uvedeného rozsudku potvrdil tvrzení Komise, podle kterého se zásada obvyklých tržních podmínek použita ve sporném rozhodnutí liší od zásady OECD. V tomto ohledu trvám na tom, že ze všech úvah vyplývá, že Tribunál nerozhodl, že tato zásada obvyklých tržních podmínek má právní základ v kodifikované normě, která byla nutně zavedena za účelem provedení zásady obvyklých tržních podmínek vypracované v rámci OECD do vnitrostátního daňového práva.

66. Na třetím a posledním místě uvádím, že údajná nesoudržnost mezi body 150 a 161 napadeného rozsudku, tvrzená společností FFT, vychází z nesprávného pochopení těchto bodů. Je tedy užitečné přezkoumat jejich znění.

67. V bodě 150 napadeného rozsudku Tribunál uvedl, že Komise v bodě 228 odůvodnění sporného rozhodnutí uvedla, že zásada obvyklých tržních podmínek je „obecnou zásadou rovného přístupu v oblasti zdanění, která spadá do působnosti článku 107 SFEU“<sup>39</sup>. V bodě 161 uvedeného rozsudku Tribunál odpověděl na výtku vyjádřenou Irskem a společností FFT a uvedl, že toto znění nelze chápat tak, že potvrzuje, že existuje „obecná zásada rovného zacházení v oblasti zdanění vlastní čl. 107 odst. 1 SFEU“<sup>40</sup>.

68. Na rozdíl od toho, co tvrdí FFT, bod 228 odůvodnění sporného rozhodnutí, jak je převzat v bodě 150 napadeného rozsudku, nutně neznamená, že zásada obvyklých tržních podmínek vyplývá z čl. 107 odst. 1 SFEU. Právě naopak se mi zdá, že Tribunál v bodě 161 napadeného rozsudku odmítl takový výklad tohoto bodu odůvodnění v plném souladu se závěrem, který byl předtím učiněn v bodě 141 napadeného rozsudku a právní základ zásady obvyklých tržních podmínek podle něj spočívá ve vnitrostátním právu, a zejména v tom, že toto právo odráží cíl vnitrostátního zákonodárce zacházet s integrovanými společnostmi pro daňové účely stejně jako s nezávislými společnostmi z titulu daně z příjmů právnických osob. Otázka, zda je tento právní základ v souladu s relevantní judikaturou, není předmětem tohoto důvodu kasačního opravného prostředku.

69. Vzhledem k tomu, že odůvodnění Tribunálu týkající se právního základu zásady obvyklých tržních podmínek splňuje podmínky jasnosti a soudržnosti vyžadované judikaturou, jsem toho názoru, že Soudní dvůr by měl první část tohoto důvodu kasačního opravného prostředku zamítnout.

<sup>39</sup> – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

<sup>40</sup> – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

#### 4. K opodstatněnosti druhé části

70. Druhá část druhého důvodu kasačního opravného prostředku rovněž spadá do tvrzení společnosti FFT, že odůvodnění napadeného rozsudku je nesoudržné a rozporné.

71. První výtkou společnost FFT tvrdí, že porušení povinnosti uvést odůvodnění, ke kterému došlo, vychází z nesprávného výkladu dosahu rozsudku Forum 187.

72. V tomto ohledu je třeba připomenout, že Komise měla ve sporném rozhodnutí za to, že rozsudkem Forum 187 Soudní dvůr schválil použití zásady obvyklých tržních podmínek za účelem určení, zda daňové opatření, které používá metodu výpočtu zdanitelného zisku společnosti skupiny, vede k selektivnímu zvýhodnění pro účely čl. 107 odst. 1 SFEU<sup>41</sup>.

73. FFT se domnívá, že Tribunál vyčlenil bod 95 rozsudku Forum 187 z jeho kontextu tím, že v bodě 142 napadeného rozsudku usoudil, že Soudní dvůr uznal, že je nutné odchylný režim podpor porovnat s režimem „obecného práva, jenž je založen na rozdílu mezi zisky a náklady podniku vykonávajícího své činnosti za podmínek volné hospodářské soutěže“. Podle společnosti FFT tato věta opomíjí dotčený právní kontext, v němž „režim obecného práva“ (vnitrostátní daňové právo) sám předepisoval takový přezkum.

74. Je třeba ověřit, zda tento názor může být sdílen.

75. Ve věci, která vedla k tomuto rozsudku, byl Soudní dvůr vyzván, aby přezkoumal rozhodnutí, kterým Komise dospěla k závěru, že daňový režim platný v Belgii ve prospěch schválených koordinačních center je režimem státní podpory, neslučitelným se společným trhem<sup>42</sup>. K mnoha hospodářským zvýhodněním těchto koordinačních center na základě tohoto daňového režimu patřila metoda stanovení jejich zdanitelných příjmů. Zdanitelný zisk byl stanoven paušální částkou podle metody zvané „cost plus“ a odpovídal procentnímu podílu z výše výdajů a provozních nákladů, z nichž byly vyloučeny zejména náklady na zaměstnance a finanční poplatky. Bez jakýchkoli informací o vykonávané činnosti bylo procento ze zisků, které je třeba zohlednit, stanoveno na 8 %. Takto stanovený zisk byl zdaněn běžnou sazbou daně z příjmu právnických osob.

76. Za účelem ověření, zda uvedený daňový režim poskytuje koordinačním centrům zvýhodnění, považoval Soudní dvůr za nezbytné v pasáži citované Tribunálem v bodě 142 napadeného rozsudku porovnat uvedený daňový režim s režimem obecného práva, ve kterém zdanitelné příjmy každého podniku provozujícího činnost v podmínkách volné soutěže odpovídají rozdílu mezi příjmy a výdaji tohoto podniku<sup>43</sup>. Soudní dvůr tak dospěl k závěru, že vyloučení nákladů na zaměstnance a finančních poplatků, které se převážným způsobem podílely na realizaci příjmů koordinačních center, z nákladů sloužících ke stanovení zdanitelných příjmů těchto center „způsobuje, že účtované ceny se nepodobají cenám, které by se uplatnily za podmínek volné hospodářské soutěže“<sup>44</sup>.

<sup>41</sup> – Viz v tomto ohledu bod 225 odůvodnění sporného rozhodnutí.

<sup>42</sup> – Rozhodnutí Komise 2003/757/ES ze dne 17. února 2003 o režimu podpor, zavedeném v Belgii ve prospěch koordinačních center usazených v Belgii (Úř. věst. 2003, L 282, s. 25).

<sup>43</sup> – Rozsudek Forum 187, bod 95.

<sup>44</sup> – Rozsudek Forum 187, bod 96.

77. Podle Komise není pochyb o tom, že Soudní dvůr takto použil zásadu obvyklých tržních podmínek. I když tato zásada není uvedena v bodech 95 a 96 rozsudku Forum 187, Komise se domnívá, že použití výrazů „vykonávajícímu své činnosti za podmínek volné hospodářské soutěže“ v bodě 95 a „úctované ceny“ v bodě 96 neponechává žádný prostor pro odlišný výklad.

78. Pokud jde o právní základ použití této zásady, Komise se připojuje ke společnosti FFT, aby uvedla, že Soudní dvůr v rozsudku Forum 187 srovnal daňové zacházení s koordinačními centry s běžnými pravidly belgického práva. Dodává však, že důvod, pro který Soudní dvůr považoval daňové zacházení se samostatnými společnostmi za referenční kritérium pro konstatování existence zvýhodnění ve prospěch těchto center, byl stejný jako důvod, který Tribunál použil v bodech 141 a 145 napadeného rozsudku, podle kterého konečný cíl dotčeného vnitrostátního daňového režimu spočíval v zajištění toho, aby byl základ daně u integrovaných společností posuzován stejným způsobem jako základ daně pro samostatné společnosti.

79. Tento výklad rozsudku Forum 187 není podle mého názoru přesvědčivý.

80. Tento rozsudek nikde neříká, že členské státy jsou povinny zavést zásadu obvyklých tržních podmínek, pokud tato zásada není začleněna do vnitrostátního práva. To podle mého názoru není překvapivé, jelikož se nejedná o právní otázku, která byla předmětem výkladu Soudního dvora.

81. Ze struktury úvah Soudního dvora v uvedeném rozsudku to jasně vyplývá. Nejprve Soudní dvůr v bodech 91 až 93 připomenul základní rysy metody stanovení zdanitelného zisku, jak vyplývá z daňového režimu stanoveného královským nařízením č. 187 ze dne 30. prosince 1982 o vytvoření koordinačních center<sup>45</sup>. Dále v bodě 94 uvedl, že tato metoda „je založená na metodě zvané „cost plus“, kterou doporučuje [OECD] pro zdanění služeb poskytovaných dceřinou společností nebo stálou provozovnou na účet společností patřících do téže skupiny a usazených v jiných členských státech“, a následně v bodech 95 a 96 v podstatě konstatoval, že je nutné porovnat výši zdanitelného příjmu vyplývající z použití tohoto daňového systému a zdanitelného příjmu vyplývajícího z použití režimu obecného práva.

82. Z toho vyplývá, že belgický zákonodárce začlenil do vnitrostátního práva metodu obdobnou metodě zvané „cost plus“, která je jednou z metod výpočtu převodních cen doporučených OECD za účelem nepřímého stanovení ceny transakce uvnitř skupiny za obvyklých tržních podmínek. Jak však zdůrazňuje generální advokát P. Léger v bodě 257 svého stanoviska předneseného v uvedené věci, navrhovatelka nezpochybnila skutečnost, že existence zvýhodnění musí být posouzena podle kritéria, které je základem metody OECD „cost plus“, tedy kritéria, podle kterého převodní ceny musí být stanoveny tak, aby vedly k cenám, které by byly uplatňovány za obvyklých tržních podmínek<sup>46</sup>. Kromě toho z rozhodnutí Komise vyplývá, že belgická správa musela pro účely stanovení těchto cen odkázat na zprávy OECD<sup>47</sup>.

83. Soudní dvůr tak podle mého názoru rozhodl o právní otázce, jejímž logickým předpokladem je začlenění zásady obvyklých tržních podmínek do vnitrostátního práva. Jakmile se členský stát rozhodne začlenit do svého vnitrostátního práva metodu určení zdanitelného zisku integrovaných společností obdobnou metodě OECD „cost plus“, *jejímž cílem je zdanit tyto společnosti na srovnatelném základě, jako je základ, který by vyplýval z použití režimu obecného*

<sup>45</sup> – *Moniteur belge* ze dne 13. ledna 1983.

<sup>46</sup> – Stanovisko generálního advokáta P. Légera ve spojených věcech *Belgie a Forum 187 v. Komise* (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:89)

<sup>47</sup> – 2003/757/ES: Rozhodnutí Komise ze dne 17. února 2003 o režimu podpor, zavedeném Belgií ve prospěch koordinačních center usazených v Belgii (Úř. věst. 2003, L 282, s. 25), bod odůvodnění 95. V tomto ohledu Komise odkazuje na č. 26/48 komentáře k belgickému zákoníku o dani z příjmu z roku 1992.

*práva*, poskytuje tento stát uvedeným společnostem hospodářské zvýhodnění, pokud do uvedené metody zahrne ustanovení, která mají za následek snížení daňové zátěže, kterou by tyto společnosti musely obvykle nést na základě uvedeného režimu.

84. Nicméně pouhý nesprávný odkaz na rozsudek Forum 187 nemůže podle mého názoru charakterizovat nesoudržnost nebo rozpor v úvaze Tribunálu, která se vztahuje k právnímu základu zásady obvyklých tržních podmínek, jelikož nepředstavuje nezbytný podklad argumentace rozvinuté v napadeném rozsudku.

85. Pokud jde o druhou výtku, je třeba úvodem poznamenat, že FFT odkazuje na body 152 a 153 napadeného rozsudku, v nichž Tribunál v podstatě rozhodl, že údajná změna postoje Komise na jednání („zásada obvyklých tržních podmínek [...] je vlastní běžnému systému zdanění, jak je stanoven vnitrostátním právem“), nemohla v žádném případě zpochybnit závěr, že ze sporného rozhodnutí vyplývá, že zásada obvyklých tržních podmínek se „uplatní v rámci přezkumu vnitrostátního daňového opatření prováděného na základě čl. 107 odst. 1 SFEU“.

86. Pokud jde o nepřezkoumání dopadu změny postoje Komise na opodstatněnost odkazu na rozsudek Forum 187 na podporu závěru, který je v podstatě podobný závěru dosaženému ve sporném rozhodnutí na právním základě zásady obvyklých tržních podmínek, je třeba uvést, že FFT nemůže tvrdit, jak učinila, že Komise změnila stanovisko, které přijala ve sporném rozhodnutí, a rovněž že Tribunál uvedený argument nesprávně ignoroval. Souhlasím s analýzou uvedenou v bodě 153 napadeného rozsudku, podle níž Komise není oprávněna měnit ve fázi jednání stanovisko zaujaté ve sporném rozhodnutí<sup>48</sup>. Z toho vyplývá, že Tribunál nemohl zahrnout do svého odůvodnění argument předložený na jednání.

87. Pokud jde o matoucí image původu zásady obvyklých tržních podmínek, která vyplývá z napadeného rozsudku, zdá se mi, že FFT míří nejen na body 152 a 153 tohoto rozsudku, ale i na body 150, 151 a 161 tohoto rozsudku. Z těchto důvodů Tribunál rozhodl, že argumenty poukazující na neuvedení právního základu zásady obvyklých tržních podmínek ve sporném rozhodnutí a její nepřesné označení za „obecnou zásad[u] rovného přístupu v oblasti zdanění“ nemohly vyvrátit úvahy uvedené v bodech 140 až 148 napadeného rozsudku.

88. Tribunál měl konkrétně za to, že sporné rozhodnutí charakterizovalo zásadu obvyklých tržních podmínek jako „nástroj“, který lze použít v rámci přezkumu podle čl. 107 odst. 1 SFEU, a jako obecnou zásadu rovného zacházení v oblasti zdanění, která „spadá“ (a nikoli „je vlastní“) do výše uvedeného ustanovení Smlouvy.

89. Body 150 až 153 a 161 se mi přitom jeví zcela v souladu s úvahami, které Tribunál věnoval právnímu základu zásady obvyklých tržních podmínek zejména v bodě 141 napadeného rozsudku. Závěrem a vzhledem k tomu, že v projednávaném případě nelze vytýkat nesoudržnost a rozpornost úvah Tribunálu, nemůže být tato druhá výtka podle mého názoru přijata.

90. Ve světle všech těchto úvah mám za to, že druhá část druhého důvodu kasačního opravného prostředku musí být zamítnuta.

<sup>48</sup> – Na rozdíl od toho, co se domnívá FFT, bod 117 rozsudku ze dne 25. června 1998, *British Airways a další v. Komise* (T-371/94 a T-394/94, EU:T:1998:140), na který Tribunál odkazuje v bodě 153 napadeného rozsudku na podporu tohoto závěru, nijak neuvádí, že ústní prohlášení Komise, která na jednání mění odůvodnění sporného rozhodnutí, mohou být navzdory všemu přijata v odůvodnění Tribunálu.

## F. K prvnímu důvodu kasačního opravného prostředku

### 1. Argumenty účastníků řízení

91. V první části prvního důvodu kasačního opravného prostředku FFT tvrdí, že Tribunál nesprávně použil právní kritérium, které umožňuje zjistit, zda dotčené daňové rozhodnutí podpořilo metodiku převodních cen jdoucí nad rámec nepřesností, které jsou této metodice vlastní<sup>49</sup>. Podle názoru společnosti FFT jsou chyby, kterými je údajně stížena metoda výpočtu odměny společnosti FFT použitá v dotčeném daňovém rozhodnutí, založeny na zásadním nepochopení TNMM použité k určení hypotetických zisků společnosti FFT za obvyklých tržních podmínek pro činnosti dotčené tímto rozhodnutím. Zvláště je nezbytné mít na paměti, že TNMM se netýká všech činností společnosti, ale pouze té, pro kterou se vyhledává zisk za obvyklých tržních podmínek. V rozsahu, v němž FFT vykonává jiné činnosti, nejsou tedy tyto činnosti relevantní pro použití TNMM.

92. FFT zdůrazňuje, že Tribunál nemohl dospět k závěru, že dotčené daňové rozhodnutí schválilo metodologii překračující široký prostor pro uvážení, který musí být v dané oblasti nezbytně přiznán, vzhledem ke složitosti finančních transakcí a prvku subjektivity vlastnímu použití TNMM. Komise je totiž povinna prokázat, že domnělé metodologické chyby vedou k významné odchylce ve vztahu k výsledku za obvyklých tržních podmínek.

93. Tribunál se tím, že nezohlednil rozsah prostoru pro uvážení, který je třeba přiznat při vypracování dotčeného daňového rozhodnutí, dopustil nesprávného právního posouzení při přezkumu prvního, druhého a čtvrtého pochybení tvrzených Komisí, když zohlednil výtky, které Komise uvedla k závěru, že toto rozhodnutí poskytlo společnosti FFT zvýhodnění.

94. Pokud jde o první tvrzené pochybení, které se týká možnosti segmentovat kapitál integrované společnosti v závislosti na jejích jednotlivých činnostech, má FFT v podstatě za to, že se Tribunál dopustil několika pochybení, když se ztotožnil se závěry Komise a měl za to, že FFT měla pro účely použití TNMM použít veškerý vlastní účetní kapitál. Pokud jde o druhé tvrzené pochybení týkající se zohlednění hypotetického regulatorního vlastního kapitálu jakožto ukazatele výše zisku za odměny za nesení rizik spojených s činnostmi společnosti FFT v oblasti financování v rámci skupiny a správy hotovosti, společnost FFT tvrdí, že skutečnost, že tento kapitál nepředstavuje nárok na zisky dotčené společnosti ani odměnu za rizika, která tyto činnosti nesou, není relevantní. Pokud jde o čtvrté tvrzené pochybení související s nezohledněním podílů společnosti FFT ve společnostech FFNA a FFC pro účely výpočtu odměny za činnosti společnosti FFT v oblasti financování a správy hotovosti, je analýza Tribunálu v bodě 274 napadeného rozsudku stížena dvěma nesprávnými právními posouzeními, a sice obrácením důkazního břemene a tvrzením, že vyloučení podílů společnosti FFT v uvedených dceřiných společnostech neumožňuje její řádné srovnání s ostatními podniky působícími na trhu.

95. Komise namítá, že první část prvního důvodu kasačního opravného prostředku musí být prohlášena za nepřípustnou. Pokud jde o věc samou, Komise popírá všechny argumenty předložené společností FFT a má za to, že tato část musí být zamítnuta.

<sup>49</sup> – FFT tak zpochybňuje analýzu provedenou Tribunálem v bodech 188 až 286 napadeného rozsudku v rámci hlavní argumentace Komise, jakož i analýzu v bodech 287 až 299 téhož rozsudku, v rámci argumentace formulované podpůrně.

96. V rámci druhé části prvního důvodu kasačního opravného prostředku má společnost FFT za to, že se Tribunál dopustil pochybení, když zohlednil pouze daňové dopady na společnost FFT za účelem určení, zda dotčené daňové rozhodnutí poskytuje zvýhodnění na základě čl. 107 odst. 1 SFEU. Tribunál tímto řádně nezohlednil intraskupinový a přeshraniční rozměr účinků tohoto rozhodnutí na skupinu Fiat/Chrysler. Napadený rozsudek, konkrétněji jeho body 317 a 318, je tak stížen dvěma soubory pochybení. Zaprvé Tribunál nesprávně dospěl k závěru, že FFT neprokázala „neutralizaci“ zvýhodnění na úrovni skupiny. Zadruhé měl Tribunál nesprávně za to, že při přezkumu existence hospodářského zvýhodnění bylo možné ignorovat skupinový účinek. V tomto posledně uvedeném ohledu FFT tvrdí, že Tribunál tím, že nezohlednil skupinový účinek, přijal stanovisko neslučitelné s vlastním tvrzením, že jakékoli zvýhodnění ve prospěch společnosti FFT je zvýhodněním ve prospěch celé skupiny Fiat/Chrysler.

97. Komise má za to, že druhá část prvního důvodu kasačního opravného prostředku musí být prohlášena za irelevantní nebo musí být každopádně zamítnuta ve věci samé, jelikož všechny argumenty předložené společností FFT na podporu této části nemohou být přijaty.

## 2. K první části

### a) K přípustnosti

98. Komise má za to, že první část prvního žalobního důvodu je nepřijatelná v plném rozsahu z důvodu, že se společnost FFT snaží dosáhnout nového přezkumu metodologických chyb uvedených Komisí v dohodě o převodních cenách, potvrzené dotčeným předběžným rozhodnutím na základě nové skutečnosti nebo nové úvahy.

99. V tomto ohledu Komise uvádí, že hlavní kritika společnosti FFT směřuje k tomu, že Tribunál při přezkumu posouzení provedeného Komisí ve sporném rozhodnutí nezohlednil skutečnost, že FFT vykonávala dvě odlišné činnosti, a sice převzetí rizik spojených s jejími úlohami financování a správy hotovosti a poskytování služeb v oblasti financování v rámci skupiny a správy hotovosti. I když Komise připouští, že Lucemburské velkovévodství před Tribunálem dlouze tvrdilo, že metodické námitky vznesené Komisí ohledně použití TNMM v dohodě o převodních cenách nebyly opodstatněné, zdůrazňuje, že tento členský stát nikdy výše uvedené rozlišení neprovedl. Z toho vyplývá, že společnost FFT v projednávaném kasačním opravném prostředku nevznáší právní otázku týkající se nesprávného použití právního kritéria, jehož cílem bylo ověřit existenci výhody v projednávané věci, ale kritizuje spíše použití tohoto kritéria z důvodu *domnělé skutečnosti*, která nebyla Tribunálu nikdy předložena.

100. Za předpokladu, že by bylo možné tvrdit, že tato předpokládaná skutečnost vyplývala z dokumentů předložených Tribunálu, bylo by podle Komise třeba mít za to, že projednávaná část je založena na úvaze, která nepředstavuje pouhé rozšíření argumentace vznesené v průběhu řízení před Tribunálem, ale zcela nový argument.

101. Úvodem je třeba stručně připomenout zásady, které musí Soudní dvůr vzít v úvahu, aby mohl rozhodnout o námitce nepřijatelnosti vznesené Komisí.

102. Stanovisko Komise se v podstatě zakládá na ustálené judikatuře, podle níž je pravomoc Soudního dvora omezena na posouzení právního řešení žalobních důvodů a argumentů projednávaných před Tribunálem, a účastník řízení tedy v zásadě nemůže poprvé až před Soudním dvorem vznést důvod, který neuplatnil u Tribunálu, jelikož by to znamenalo umožnit

mu, aby Soudnímu dvoru předložil spor v širším rozsahu než spor, který projednával Tribunál<sup>50</sup>.

103. Jak uvádí FFT v replice, Soudní dvůr rovněž opakovaně uvedl, že navrhovatelka může v kasačním opravném prostředku uplatňovat důvody vyplývající ze samotného napadeného rozsudku a jejichž předmětem je kritika opodstatněnosti tohoto rozsudku z právního hlediska<sup>51</sup>. Je tedy dost dobře možné, že právní argumentace rozvinutá v rámci kasačního opravného prostředku se liší od argumentace uvedené v prvním stupni<sup>52</sup>, neboť v takovém případě nejsou důvody kasačního opravného prostředku formulovány na základě rozhodnutí Komise, ale rozsudku Tribunálu.

104. V projednávané věci, i kdyby jak tvrdí Komise, byla první část prvního důvodu kasačního opravného prostředku založena na „nové skutečnosti“ nebo „nové úvaze“ ve vztahu k dovolávaným skutečnostem a úvahám rozvinutým v řízení v prvním stupni, nestačilo by to samo o sobě k tomu, aby byla prohlášena za nepřijatelnou.

105. Ze znění této části totiž vyplývá, že FFT Tribunálu vytýká, že neprávem podpořil závěr sporného rozhodnutí, podle kterého dotčené daňové rozhodnutí schválilo metodologii stanovování převodních cen, *kteřá jde nad rámec nepřesnosti vlastních takové metodice*. FFT má konkrétně za to, že analýza, kterou Tribunál provedl ohledně údajných pochybení při určování dotčených převodních cen, vychází ze zásadního nepochopení TNMM. TNMM nemá za cíl stanovit úroveň zisku z *celkové* činnosti podniku, ale pouze úroveň jeho činnosti, *pro kterou se vyhledává zisk za obvyklých tržních podmínek*. Do tohoto rámce zapadá argument společnosti FFT, který Tribunálu vytýká, že nezohlednil obě odlišné činnosti vykonávané touto společností.

106. Jinými slovy FFT hodlá touto částí uplatnit argumenty vycházející ze samotného napadeného rozsudku<sup>53</sup>, které směřují ke zpochybnění jeho opodstatněnosti z právního hlediska. Konkrétně zpochybňuje skutečnost, že Tribunál použil právní kritérium použité k určení, zda takové daňové rozhodnutí, jako je dotčené rozhodnutí, poskytuje hospodářské zvýhodnění. Z ustálené judikatury přitom vyplývá, že otázka, zda Tribunál správně použil právní kritérium, jakým je zásada obvyklých tržních podmínek, je právní otázkou, která může být předmětem přezkumu Soudního dvora ve fázi kasačního opravného prostředku<sup>54</sup>.

107. S ohledem na výše uvedené úvahy mám za to, že první část prvního důvodu kasačního opravného prostředku by neměla být bez dalšího zamítnuta v plném rozsahu, a navrhuji tedy Soudnímu dvoru, aby ji prohlásil za přípustnou v rozsahu, v němž se tato část týká pochybení Tribunálu při potvrzení úvah sledovaných ve sporném rozhodnutí, pokud jde o použití TNMM v projednávaném případě.

<sup>50</sup> – Rozsudek ze dne 4. března 2021, Komise v. Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, EU:C:2021:169, bod 47 a citovaná judikatura).

<sup>51</sup> – Rozsudek ze dne 19. března 2020, ClientEarth v. Komise (C 612/18 P, nezveřejněný, EU:C:2020:223, bod 15).

<sup>52</sup> – Viz rozsudek ze dne 19. června 2014, FLS Plast v. Komise (C-243/12 P, EU:C:2014:2006, body 47 a 48).

<sup>53</sup> – Je totiž třeba poznamenat, že každý z argumentů předložených společností FFT odkazuje na konkrétní bod v napadeném rozsudku.

<sup>54</sup> – Viz, pokud jde o kritérium soukromého věřitele, rozsudek ze dne 20. září 2017, Komise v. Frucona Košice (C-300/16 P, EU:C:2017:706, body 10 až 31).

## **b) K opodstatněnosti**

### **1) Úvodní poznámky**

108. Úvodem je třeba konstatovat, že za účelem určení, zda dotčené daňové rozhodnutí poskytlo společnosti FFT zvýhodnění, Tribunál v bodě 141 napadeného rozsudku uvedl, že „Komise [...] může porovnat daňové zatížení takového integrovaného podniku, které je důsledkem uplatnění uvedeného daňového opatření, s daňovým zatížením vyplývajícím z uplatnění běžných pravidel zdanění dle vnitrostátního práva podniku ve srovnatelné skutkové situaci, který své činnosti vykonává za tržních podmínek“. Tribunál poté v bodě 143 uvedeného rozsudku uvedl, že pokud vnitrostátní orgány prostřednictvím zamýšleného daňového opatření odsouhlasily určitou výši cen transakcí uvnitř skupiny, „čl. 107 odst. 1 SFEU Komisi umožňuje přezkoumat, zda tato cena odpovídá ceně, která by se uplatnila za tržních podmínek, aby ověřila, zda v důsledku tohoto opatření nebyly sníženy náklady, které obvykle zatěžují rozpočet dotčeného podniku, a tomuto podniku tak nebyla poskytnuta výhoda ve smyslu uvedeného článku“. Zásada obvyklých tržních podmínek tak podle Tribunálu představuje „nástroj“ nebo „referenční kritérium“ umožňující Komisi určit, zda má integrovaná společnost na základě daňového opatření stanovícího její převodní ceny výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

109. Jak vyplývá z bodu 196 napadeného rozsudku, uplatnění zásady obvyklých tržních podmínek Komise vedlo v projednávaném případě ke konstatování existence zvýhodnění z důvodu skutečnosti, že metodologie výpočtu odměny společnosti FFT, jak byla potvrzena lucemburskými daňovými orgány, byla stížena několika pochybeními týkajícími se jednak výše kapitálu, který měl být odměňován, a jednak míry výnosnosti, která měla být uplatněna.

110. Tribunál v bodech 197 až 199 uvedeného rozsudku upřesnil, že pět pochybení zjištěných Komisí se týkalo zaprvé volby segmentovat kapitál do tří kategorií, na které se použily míry výnosnosti, zadruhé použití hypotetického regulatorního vlastního kapitálu jako ukazatele výše zisků, zatřetí za předpokladu, že by toto použití bylo povoleno, obdobného uplatnění rámce Basilej II pro stanovení výše hypotetického regulatorního vlastního kapitálu společnosti FFT, začtvrté odpočtu podílů ve společnostech FFNA a FFC a zapáté úrovně výnosnosti kapitálu, který měl být odměňován, jež byla na základě metody CAPM stanovena na 6,05 %.

111. Tribunál konečně v bodech 264 až 284 uvedeného rozsudku přezkoumal argumenty Lucemburského velkovévodství týkající se prvního, druhého a čtvrtého pochybení uvedených Komisí. S ohledem na závěry tohoto přezkumu měl Tribunál za to, že nebylo nutné rozšířit svou analýzu na opodstatněnost argumentů týkajících se třetího a pátého pochybení uvedených Komisí.

112. Soudní dvůr má tedy v rozsudku, který bude vydán, určit, zda Tribunál právem potvrdil závěry Komise týkající se prvního, druhého a čtvrtého pochybení, na které poukázala.

113. V tomto ohledu je třeba nejprve uvést, že neshoda mezi účastníky řízení se netýká ani cíle ani obsahu metodologie použité Komisí v projednávaném případě. Je totiž nesporné, že TNMM směřuje ke stanovení převodní ceny *transakcí* uzavřených mezi dvěma integrovanými společnostmi a probíhá ve třech etapách. První spočívá ve vymezení *činnosti*, pro kterou je vyhledávána cena za obvyklých tržních podmínek. Druhou je výběr vhodného základu nazývaného *ukazatel výše zisku*. Třetí spočívá v tom, že se na tento ukazatel uplatní míra výnosnosti, která odráží míru pozorovanou ve srovnatelných transakcích na volném trhu.

114. Účastníci řízení se však rozcházejí v otázce volby relevantního ukazatele výše zisku. Zatímco FFT má za to, že dotčené daňové rozhodnutí jako ukazatel zisku správně uplatnilo kapitál regulativně požadovaný bankovními institucemi, Tribunál potvrdil existenci prvního, třetího a čtvrtého pochybení uvedeného ve sporném rozhodnutí z toho důvodu, že měl být naopak zohledněn celý vlastní účetní kapitál společnosti FFT, který zahrnoval rovněž kapitál vlastněný společností FFT v některých dceřiných společnostech skupiny. Tribunál tímto podle společnosti FFT náležitě nezohlednil prostor pro uvážení, kterým disponuje lucemburská daňová správa při schvalování převodních cen.

## 2) Posouzení

115. Před zahájením analýzy opodstatněnosti výtek, které FFT vytýká Tribunálu za to, že nerespektoval prostor pro uvážení, kterým disponují vnitrostátní orgány při uplatňování takových metodik, jako je TNMM, je podle mého názoru třeba dvojího upřesnění.

116. Pokud jde o povahu soudního přezkumu prováděného Tribunálem, Tribunál měl v bodě 207 napadeného rozsudku za to, že jeho přezkum spočívá v „ověř[ení], zda pochybení zjištěná v[*e* sporném] rozhodnutí, na nichž Komise založila konstatování ohledně existence výhody, *jdou nad rámec nepřesností vlastních použití metody směřující ke stanovení spolehlivého odhadu tržního výsledku*“<sup>55</sup>. Jinými slovy, Tribunál by měl ověřit, zda Komise prokázala, že metodická pochybení, která zjistila, neumožňují dosáhnout spolehlivého odhadu výsledku za obvyklých podmínek, z důvodu, že tato pochybení vedla ke snížení zdanitelného zisku ve vztahu k daňovému zatížení vyplývajícím z použití běžných daňových pravidel vnitrostátního práva. Tento popis soudního přezkumu Tribunálu musí být podle mého názoru sdílen, jelikož dokáže uvést v soulad požadavek zajistit, aby kvalifikace státní podpory závisela výlučně na účincích dotčeného státního opatření, a požadavek přiznání prostoru pro uvážení vnitrostátním daňovým orgánům z důvodu přibližného charakteru metod stanovení převodních cen.

117. Pokud jde o prostor pro uvážení přiznaný vnitrostátním daňovým orgánům v rámci tohoto přezkumu, Tribunál v bodě 204 napadeného rozsudku uvedl, že „členský stát má při schvalování převodních cen prostor pro uvážení“ a že „tento prostor pro uvážení nicméně nemůže vést k tomu, že Komise bude zbavena své pravomoci kontrolovat, zda dotčené převodní ceny nevedou k poskytnutí selektivní výhody ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU“, přičemž následně dodal, že „*[v] této souvislosti* musí Komise zohlednit skutečnost, že jí zásada obvyklých tržních podmínek umožňuje ověřit, zda převodní cena odsouhlasená členským státem odpovídá spolehlivému odhadu tržního výsledku a zda rozdíl, který byl případně v rámci tohoto přezkumu zjištěn, nejde nad rámec nepřesností, které jsou vlastní metodě, jež byla za účelem dosažení uvedeného odhadu použita“<sup>56</sup>.

118. Zdá se mi tedy nezbytné vyvrátit výklad tohoto bodu, který FFT uvedla v kasačním opravném prostředku a podle kterého vnitrostátní daňová správa při přijímání daňových rozhodnutí nutně má *široký* prostor pro uvážení, a že z toho nevyhnutelně vyplývá prvek subjektivity, pokud jde o způsob, jakým jsou metody pro stanovení převodních cen používány v každém konkrétním případě. Jsem totiž přesvědčen, že uvedený bod musí být jednoduše vykládán v tom smyslu, že vnitrostátní daňové orgány mají prostor pro uvážení – který není v napadeném rozsudku nijak kvalifikován jako „široký“ – z důvodu *přibližného charakteru* metod stanovení převodních cen.

<sup>55</sup> – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

<sup>56</sup> – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

119. Po tomto upřesnění je třeba ověřit opodstatněnost kritiky společnosti FFT, podle níž Tribunál neprávem rozhodl, že tři pochybení, kterých se podle Komise údajně dopustila lucemburská daňová správa při provádění TNMM, neumožňují dospět ke spolehlivému odhadu výsledku za obvyklých tržních podmínek.

120. Pokud jde o první pochybení, které se týkalo volby segmentovat kapitál společnosti FFT do tří kategorií, Tribunál potvrdil závěry Komise ze dvou důvodů. Zaprvé segmentace kapitálu nesplňovala požadavek diferenciací funkcí společnosti FFT<sup>57</sup>. Zadruhé tato segmentace byla založena na čistě umělé analýze použití vlastních prostředků společnosti FFT<sup>58</sup>.

121. Pokud jde o tyto důvody, hlavní kritika společnosti FFT se týká bodu 235 napadeného rozsudku, v němž Tribunál nejprve uvedl, že „[t]ři kategorie vlastních zdrojů, které byly schváleny v [e sporném daňovém] rozhodnutí, se [...] týkají odměny za rizika, odměny za činnosti v oblasti holdingu a odměny za plnění funkcí“, a následně dospěl k závěru, že „[posledně uvedený] segment tedy odpovídá *veškeré* činnosti společnosti FFT, která je předmětem dotčeného [daňového] rozhodnutí“<sup>59</sup>. Podle společnosti FFT Tribunál nezohlednil skutečnost, že vykonává *dvě odlišné činnosti*, které musí být odměňovány dvěma různými způsoby, a sice zaprvé držení majetku třetích osob (odměňované „odměnou za rizika“) a zadruhé poskytování úvěrů v rámci skupiny Fiat/Chrysler (odměňované „odměnou za plnění funkcí“), a dospěl tak nesprávně k závěru, že kapitál společnosti FFT neměl být segmentován pro účely výpočtu odměny za obvyklých tržních podmínek. Vzhledem k tomu, že FFT vykonává dvě odlišné činnosti, Tribunál rovněž nemůže mít za to, jak to učinil v bodech 238 a 239, že vlastní kapitál společnosti FFT musí být odměňován v plném rozsahu, s vyloučením vsí segmentace, jelikož celý tento vlastní kapitál je vystaven rizikům a k dispozici na podporu solventnosti této společnosti.

122. Není pochyb o tom, že odůvodnění společnosti FFT je v zásadě v souladu s logikou TNMM. Jak bylo uvedeno výše, účastníci tohoto řízení se shodují na skutečnosti, že první etapa této metodologie spočívá ve vymezení *činnosti*, pro kterou je hledána cena za obvyklých tržních podmínek. Mám však za to, že předpoklad pro takové odůvodnění, a sice výkon dvou odlišných činností společností FFT, nebyl právně dostačujícím způsobem prokázán.

123. V tomto ohledu je třeba uvést, že ze znění písemností ve spise vyplývá, že FFT má zjevně obtíže při definování „držení aktiv třetích osob“ uvedeného v jejím kasačním opravném prostředku. Pro případ, že by společnost FFT měla v úmyslu odkázat, jak se mi zdá, na činnost spočívající v převzetí rizika v rámci služeb financování a správy hotovosti poskytovaných ostatním společnostem skupiny, sdílím názor Komise, že rozlišení mezi takovou činností a poskytováním stejných finančních a hotovostních služeb není relevantní, jelikož se jedná o dvě části téže činnosti (nebo „funkce“ za účelem použití terminologie pokynů OECD), a sice činnosti financování v rámci skupiny a správy hotovosti.

124. Hlavní argument společnosti FFT, jakož i argumenty, které s ním logicky souvisejí, jsou tedy podle mého názoru neopodstatněné.

125. Pokud jde o důvod, že segmentace kapitálu společnosti FFT spočívala na čistě vykonstruované analýze využívání vlastního kapitálu této společnosti, FFT tvrdí, že Tribunál nemohl správně tvrdit, jak učinil v bodě 241 napadeného rozsudku, že „segmentace vlastního kapitálu podle činností společnosti FFT [...] nezohledňuje skutečnost, že se její zdanitelné zisky

<sup>57</sup> – Body 231 až 236 napadeného rozsudku.

<sup>58</sup> – Body 237 až 246 napadeného rozsudku.

<sup>59</sup> – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

mění v závislosti na jejích výpůjčních nákladech, které závisejí zejména na výši jejího kapitálu“. Podle názoru společnosti FFT Tribunál nevzal na zřetel, že pokud se částka kapitálu vypůjčovatele zvýší nad úroveň, která je rozumně dostačující k pokrytí jeho rizik, je jakékoli dodatečné snížení nákladů na půjčky způsobené zvýšením kapitálu minimální nebo rovno nule. Tribunál měl sporné rozhodnutí zrušit v rozsahu, v němž v něm Komise nepřezkoumala, zda kapitál společnosti FFT, který přesahuje hypotetický regulatorní kapitál, skutečně zvýšil svou výnosnost. Společnost FFT se tak podle mého názoru omezuje na uvedení obecného tvrzení, které se mi nezdá samo o sobě dostatečné k prokázání, že bod 241 napadeného rozsudku vychází z nesprávného předpokladu. Tento argument tedy musí být odmítnut.

126. FFT rovněž zpochybňuje doplňující argument, který Tribunál použil na podporu závěru, že druhý segment kapitálu společnosti FFT (podíly ve společnostech FFNA a FFC), jak byl odsouhlasen dotčeným daňovým rozhodnutím, nelze pro účely výpočtu odměny za obvyklých tržních podmínek odlišit od prvního segmentu. Konkrétně podle společnosti FFT není správné tvrdit, že podíly mateřské společnosti v dceřiných společnostech by mohly být pojaty, jak konstatoval Tribunál v bodě 245 napadeného rozsudku, jako forma kapitálová injekce namísto poskytnutí úvěru v rámci skupiny. Podle mého názoru vzhledem k tomu, že FFT nevytýká *hlavní* konstatování, na němž je založen takový závěr uvedený v bodě 244 napadeného rozsudku, podle něhož podíly společnosti FFT ve společnostech FFNA a FFC nemohly být odděleny od prvního segmentu, jelikož byly rovněž vystaveny rizikům v případě platební neschopnosti společnosti FFT, musí být tato výtky považovány za irelevantní.

127. Pokud jde o argument předložený společností FFT, podle kterého je použití vlastního účetního kapitálu jakožto ukazatele výše zisku společnosti FFT nepřiměřené, jelikož by s ním mohlo být snadno manipulováno, mám podobně jako Komise za to, že tento argument je nepřijatelný, neboť nesměřuje proti napadenému rozsudku.

128. Pokud jde o druhé pochybení, spočívající v zohlednění hypotetického regulatorního kapitálu jako ukazatele výše zisku, FFT Tribunálu vytýká, že rozhodl, že tyto finanční prostředky nelze takto kvalifikovat z důvodu, že „nepředstavuj[í] nárok na zisk dotčeného subjektu ani odměnu za rizika, která tento subjekt nese“<sup>60</sup>. Pokud by tomu tak bylo, řada ukazatelů úrovně zisku přípuštěných pokyny OECD<sup>61</sup>, jako jsou prodeje, provozní výdaje a provozní aktiva, by byla vyloučena. Domnívám se však, že výklad začátku následujícího odstavce napadeného rozsudku („Na druhém místě je, pokud jde o hlavní posouzení Komise, podle kterého volba, [...] která spočívá v zohlednění hypotetického regulatorního vlastního kapitálu společnosti FFT, je nesprávná [...]“<sup>62</sup>), je pouze úvodním zjištěním pro posouzení provedené Tribunálem v bodě 255 uvedeného rozsudku. Tímto konstatováním Tribunál podle mého názoru nijak nezamýšlel vyjádřit nezbytnou podmínku pro kvalifikaci „ukazatele výše zisku“. Tento argument musí být tedy zamítnut jako neopodstatněný.

129. FFT rovněž zpochybňuje posouzení Tribunálu, obsažené v bodě 255 napadeného rozsudku, podle něhož hypotetické regulatorní fondy nemohou být zohledněny, jelikož „nijak nesouvisí se zisky, které by investor vyžadoval od společnosti, do které investoval“. FFT tvrdí, že TNMM nevyžaduje, aby ukazatel výše zisku vykazoval „vazbu“ s těmito zisky, ale nanejvýš přiměřeně spolehlivou „korelaci“<sup>63</sup>.

<sup>60</sup> – Bod 254 napadeného rozsudku.

<sup>61</sup> – FFT v tomto ohledu cituje odstavec 2.87 těchto pokynů.

<sup>62</sup> – Bod 255 napadeného rozsudku.

<sup>63</sup> – Slovník Larousse definuje korelaci jako „vztah mezi dvěma skutečnostmi spojenými nezbytnou závislostí“.

130. Rozlišení mezi „vazbou“ a „korelací“ je přitom umělé a podle mého názoru nemůže vyvrátit posouzení Tribunálu, a to tím spíše, že, jak připomíná Komise v kasační odpovědi, bod 2.87 pokynů OECD podle všeho naznačuje, že ukazatel výše zisku musí odrážet hodnotu funkcí vykonávaných dotčeným subjektem, a tudíž i zisk, který je tento subjekt schopen generovat. Ani tento argument tedy není přesvědčivý.

131. Konečně, pokud jde o čtvrté pochybení, které spočívá v nezohlednění kapitálu spojeného s podíly společnosti FFT ve společnostech FFC a FFNA při výpočtu odměny za činnosti společnosti FFT v oblasti financování v rámci skupiny a správy hotovosti, tato společnost především zpochybňuje tvrzení Tribunálu obsažené v bodě 273 napadeného rozsudku, podle kterého je celý vlastní kapitál vzhledem ke své zastupitelnosti také vystaven riziku, a musí tedy být zahrnut do výpočtu takové odměny. Na rozdíl od toho, co tvrdí FFT, ze znění oddílu kasačního opravného prostředku věnovaného prvnímu pochybení zjevně vyplývá, že FFT nepředložila žádný argument na podporu svého tvrzení, podle kterého zastupitelnost vlastního kapitálu nebrání jeho segmentaci.

132. FFT kromě toho tvrdí, že konstatování Tribunálu v bodě 274 napadeného rozsudku, podle něhož Lucemburské velkovévodství neprokázalo, že společnosti, se kterými Komise srovnala společnost FFT, odečetly ze svého kapitálu své podíly v dceřiných společnostech nebo že nevědělo o tom, že finanční instituce působící na trhu takové podíly vlastní, je stíženo dvěma nesprávnými právními posouzeními.

133. Zaprvé toto zjištění obrací důkazní břemeno vzhledem k tomu, že Komisi přísluší prokázat, že srovnávací údaje použité lucemburskou daňovou správou byly nevhodné, a nikoli členskému státu, aby takové použití zdůvodnil. S tímto argumentem nesouhlasím. Jak uvádí Komise v replice, bod 274 napadeného rozsudku je ve skutečnosti odpovědí na argument předložený Lucemburským velkovévodstvím v jeho žalobě v prvním stupni a snažící se zpochybnit, na základě konsolidovaných údajů 28 systémových bank sestavených tímto členským státem, zjištění učiněné ve sporném rozhodnutí, že výše vlastního kapitálu společnosti FFT právně neumožňovala provést jakýkoli odpočet<sup>64</sup>. V uvedeném bodě 274 Tribunál pouze schválil přístup Komise, který vycházel z průměrného pákového poměru stanoveného Evropským orgánem pro bankovníctví. Vzhledem k tomu, že nedošlo k obrácení důkazního břemene, které by mohlo být takto určeno, nelze tento argument podle mého názoru přijmout.

134. Zadruhé společnost FFT zpochybňuje předpoklad konstatování vyplývajícího z bodu 274 napadeného rozsudku, podle kterého není možné posoudit výnosnost činnosti vykonávané srovnatelnou samostatnou společností na konsolidovaném základě, jsou-li k dispozici pouze konsolidované údaje. Naopak podle společnosti FFT nic nebrání v provedení takového hodnocení. Tento argument nelze podle mého názoru přijmout, jelikož je důvodné se domnívat, jak poznamenává Komise ve své kasační odpovědi, že konsolidované údaje mohou být za tímto účelem použity pouze tehdy, pokud všechny dceřiné společnosti srovnatelné společnosti vykonávají tytéž funkce v rámci téže činnosti.

135. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby Soudní dvůr zamítl první část prvního důvodu kasačního opravného prostředku v plném rozsahu, jelikož se Tribunál nedopustil nesprávného právního posouzení, když měl za to, že tři pochybení, k nimž došlo při výpočtu odměny za činnost v oblasti financování a správy hotovosti vykonávanou společností FFT, jak je uvedla Komise ve sporném rozhodnutí, neumožňovala dospět ke spolehlivému odhadu výsledku za obvyklých

<sup>64</sup> – Viz body 285 až 287 odůvodnění sporného rozhodnutí.

tržních podmínek, a mohla tak sloužit jako základ pro konstatování existence zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. V tomto ohledu zdůrazňuji, že FFT nezpochybňuje tvrzení Tribunálu obsažené v bodě 283 napadeného rozsudku, podle kterého za předpokladu, že by se použila míra výnosnosti navrhovaná Lucemburským velkovévodstvím, by výše odměny FFT, která by z ní plynula, zůstala výrazně vyšší než výše odměny, kterou odsouhlasilo dotčené daňové rozhodnutí, neboť tato míra by byla uplatněna na celou výši vlastního kapitálu, která je desetkrát vyšší než výše kapitálu, na kterou byla tato míra uplatňována na základě dotčeného daňového rozhodnutí.

### 3. K druhé části

#### a) K relevantnosti

136. Údajná irelevantnost druhé části prvního důvodu kasačního opravného prostředku je podle Komise způsobena tím, že se netýká bodu 316 napadeného rozsudku, který uvádí hlavní odůvodnění, které vedlo Tribunál k odmítnutí argumentu, podle kterého byla Komise povinna prokázat existenci zvýhodnění na úrovni skupiny.

137. Je třeba připomenout, že Tribunál v bodě 316 napadeného rozsudku nejprve uvedl, že Lucemburské velkovévodství nepředložilo žádný argument „prokazující, že skupina Fiat/Chrysler a společnost FFT tvoří hospodářskou jednotku ve smyslu práva státních podpor“. Dále měl za to, že FFT je každopádně zcela ovládána společností Fiat SpA, která sama kontroluje skupinu Fiat/Chrysler. Tribunál konečně došel k závěru, že „[z] každé výhody, ze které by měla prospěch společnost FFT, by proto měla prospěch uvedená skupina jako celek, zejména pokud tato výhoda ovlivňuje [...] podmínky úvěrů poskytovaných společnostmi FFT ostatním společnostem ve skupině, které jsou výhodnější z důvodu snížení daňového zatížení, [z kterého má společnost FFT prospěch]“.

138. Je pravda, že FFT v kasačním opravném prostředku tyto závěry Tribunálu nezpochybňuje. Zdá se mi však nesprávné vyvodit z toho irelevantnost tohoto důvodu kasačního opravného prostředku. Na rozdíl od Komise totiž neshledávám důvod vykládat úvahy Tribunálu uvedené v bodech 316, 317 a 318 napadeného rozsudku v tom smyslu, že první z těchto bodů uvádí hlavní odůvodnění a poslední dva jsou čistě podpůrnými posouzeními. Jak jsem právě ilustroval, Tribunál v bodě 316 uvedeného rozsudku potvrdil konstatování Komise, podle kterého FFT a skupina Fiat/Chrysler byly příjemci dotčené podpory, a poté v bodech 317 a 318 uvedeného rozsudku konstatoval, že skutečnost, že Komise neprovedla posouzení existence hospodářského zvýhodnění na úrovni skupiny, nemůže být kritizována. Jedná se tedy o dvě nezbytné složky *jednotné argumentace*, jejichž cílem je prokázat, že se Komise nedopustila nesprávného právního posouzení, když měla za to, že společnosti FFT a skupině Fiat/Chrysler bylo poskytnuto zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Tento výklad není podle mého názoru vyvrácen použitím výrazů „navíc“ [v bodech] 317 a 318 rozsudku, jak tvrdí Komise<sup>65</sup>.

139. FFT v kasačním opravném prostředku Tribunálu vytýká, že v rámci přezkumu týkajícího se existence hospodářského zvýhodnění nezohlednil „skupinový účinek“, který vyžaduje analýzu hospodářských účinků daňového rozhodnutí v oblasti převodních cen na celou dotčnou skupinu. Jak Komise uznala v bodě 343 odůvodnění sporného rozhodnutí, „mechanismus

<sup>65</sup> – Rovněž poznamenávám, že výrazy „v každém případě“ a „i za předpokladu“, uvedené v bodě 317 napadeného rozsudku, a „i kdyby tomu tak bylo“, uvedené v bodě 318 uvedeného rozsudku, se zdají odkazovat pouze na logický vztah mezi těmito dvěma body, s výjimkou bodu 316.

stanovení převodních cen má již svou povahou dopad na více než jednu společnost skupiny (zvýšení cen v rámci jedné společnosti sníží zisk jiné společnosti)“. Zdá se mi tedy zjevné, že pokud by bylo této části vyhověno, závěr Tribunálu, podle kterého měla Komise správně za to, že společnosti FFT a skupině Fiat/Chrysler bylo poskytnuto hospodářské zvýhodnění, by byl neplatný, což by vedlo ke zrušení napadeného rozsudku.

140. Za těchto podmínek se domnívám, že druhá část prvního důvodu kasačního opravného prostředku by měla být prohlášena za relevantní.

### **b) K opodstatněnosti**

141. Připomínám, že Tribunál v bodě 317 napadeného rozsudku konstatoval, že i kdyby tato skutečnost byla relevantní pro účely přezkumu existence hospodářského zvýhodnění, Lucemburské velkovévodství ani FFT „neprokazují, že snížení daně ve prospěch společnosti FFT v Lucembursku bylo ‚neutralizováno‘ zvýšením daně v jiných členských státech“. Tribunál dále v bodě 318 uvedeného rozsudku upřesnil, že i kdyby byla prokázána taková „neutralizace“, nebylo by možné mít za to, že společnosti FFT a skupině Fiat/Chrysler nebylo poskytnuto zvýhodnění, jelikož existence tohoto zvýhodnění se „určuje z hlediska běžných pravidel zdanění, a daňová pravidla jiného členského státu tudíž nejsou relevantní“. Z toho podle Tribunálu vyplývá, že „[v] případě, že bylo prokázáno, že integrovaný podnik má na základě daňového opatření poskytnutého členským státem prospěch z nižšího daňového zatížení, než které by obvykle musel nést podle běžných pravidel zdanění, nemá daňová situace jiného podniku ze skupiny v jiném členském státě na existenci výhody vliv“. Z téhož důvodu Tribunál odmítl argument společnosti FFT, podle kterého každopádně neměla prospěch z žádného zvýhodnění z důvodu, že tyto příjmy byly zdaněny buď v Itálii, nebo v Lucembursku.

142. Nejprve se budu zabývat výtkou namířenou proti bodu 317 napadeného rozsudku, jejímž cílem je v podstatě zpochybnit závěr Tribunálu, podle kterého daňová neutralizace, na úrovni skupiny, zvýhodnění poskytnutého společnosti FFT nebyla touto společností prokázána, a dále výtkou namířenou proti bodu 318 tohoto rozsudku, která zpochybňuje samotnou *relevanci* této neutralizace pro účely posouzení existence zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

143. Pokud jde o výtku, podle které měl Tribunál za to, že společnost FFT neprokázala, že údajně poskytnuté zvýhodnění je neutralizováno na úrovni skupiny, FFT zaprvé tvrdí, že Tribunál v bodě 317 napadeného rozsudku obrátil důkazní břemeno, když požadoval, aby FFT prokázala neexistenci zvýhodnění, což je v rozporu s klasickou judikaturou, podle které Komisi přísluší existenci takového zvýhodnění prokázat.

144. Pouhé zohlednění struktury napadeného rozsudku podle mého názoru vede k závěru, že tomu tak není. Je totiž třeba poznamenat, že bod 317 je součástí oddílu 4 hlavy D tohoto rozsudku. Hlava D, nazvaná „K druhé skupině žalobních důvodů vycházejících z neexistence výhody“, se skládá ze čtyř oddílů, a sice oddílů 1 („Úvodní poznámky“), 2 („K hlavní argumentaci Komise, podle které se dotčené daňové rozhodnutí odchyluje od lucemburského obecného systému daně z příjmu právnických osob“), 3 („K podpůrné argumentaci Komise, podle které se dotčené daňové rozhodnutí odchýlilo od čl. 164 odst. 3 daňového zákoníku a od oběžníku [č. 164/2]“) a 4 („K žalobnímu důvodu vycházejícímu z neexistence výhody na úrovni skupiny“). Oddíly 2 a 3, rozpracované jako hlavní a jako podpůrné, obsahují stejný závěr, totiž že Komise právem usoudila, že dotčené daňové rozhodnutí poskytlo společnosti FFT zvýhodnění<sup>66</sup>. Komise

<sup>66</sup> – Viz body 286 a 299 napadeného rozsudku.

tak řádně unesla důkazní břemeno, které nesla, a to prokázat existenci zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Za těchto podmínek příslušelo společnosti FFT a Lucemburskému velkovévodství, aniž to znamenalo obrácení důkazního břemene, prokázat, že takové zvýhodnění bylo neutralizováno na úrovni skupiny z důvodu, že snížení daňového zatížení společnosti FFT v Lucembursku bylo zcela kompenzováno zvýšením daňového zatížení jiného podniku skupiny v jiném členském státě. Nemohu tudíž souhlasit s prvním argumentem vzneseným společností FFT.

145. Zadruhé FFT tvrdí, že se Tribunál v bodě 317 napadeného rozsudku omezil na tvrzení, že nepředložila žádný důkaz na podporu existence daňové neutralizace na úrovni skupiny Fiat/Chrysler, čímž ponechal bez povšimnutí četné argumenty, kterými společnost FFT poukázala na chyby a nepřesnosti, které vedly Komisi k takovému závěru<sup>67</sup>. Z toho vyplývá porušení povinnosti Tribunálu uvést odůvodnění.

146. Podle FFT tato společnost předložila zprávu o auditu italské daňové policie a dvě stanoviska italské daňové správy ke stanovení daně z příjmu právnických osob tvrdící, že FFT nadhodnotila své zdanitelné zisky a zaplatila tak v Lucembursku příliš vysokou daň z příjmu právnických osob z důvodu příliš vysoké částky úroků z úvěrů uvnitř skupiny poskytnutých jedné z jejích dceřiných společností (Fiat Chrysler Finance SpA, dále jen „FCF“). Je tedy zjevné, že mezi zisky společnosti FFT a zisky společnosti FCF existuje nesporná vazba v tom smyslu, že vyšší příjem společnosti FFT (z důvodu pobírání vyšších úroků) vede ke snížení příjmů společnosti FCF (z důvodu zaplacení vyšších úroků) a naopak. Kromě toho smírné řízení na základě rozhodčí smlouvy k zabránění dvojímu zdanění mezi Itálií a Lucemburskem by ukázalo, že vyšší částka příjmů zdanitelných v Lucembursku nutně zahrnuje nižší částku zdanitelných příjmů v Itálii.

147. Tímto argumentem podle mého názoru FFT Tribunálu vytýká *nezohlednění* důkazů předložených v prvním stupni na podporu existence daňové neutralizace zvýhodnění údajně poskytnuté společnosti FFT na úrovni skupiny Fiat/Chrysler. Pokud správně chápu argumentaci společnosti FFT, je třeba zvážit příslušnou větu bodu 317 napadeného rozsudku, která zní takto: „[...] je [...] třeba konstatovat, že ani Lucemburské velkovévodství, ani společnost FFT *neprokazují*, že snížení daně ve prospěch společnosti FFT v Lucembursku bylo ‚neutralizováno‘ zvýšením daně v jiných členských státech“<sup>68</sup>. Nicméně sloveso „prokázat“, které Tribunál dle všeho zvolil pečlivě, podle mého názoru jasně naznačuje, že důkazy předložené FFT byly skutečně přezkoumány, i když byly považovány za nedostatečné pro potvrzení argumentu společnosti FFT. Za těchto okolností nelze posuzovaný argument podle mého názoru následovat, protože, jak vyplývá z ustálené judikatury Soudního dvora<sup>69</sup>, Tribunál nemusí výslovně odůvodnit svá posouzení, pokud jde o hodnotu každého důkazu, který je mu předložen, zejména má-li za to, že tyto důkazy jsou bezvýznamné či postrádají relevanci pro vyřešení sporu, pokud přitom dodržuje obecné zásady a procesní pravidla v oblasti důkazního břemene a provádění důkazů a nezkrslí důkazy<sup>70</sup>.

148. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby Soudní dvůr první výtku druhé části prvního důvodu kasačního opravného prostředku zamítl.

<sup>67</sup> – Zdá se mi zřejmé, že jde o překlep a že FFT se místo toho chtěla odvolat na závěr Komise, že účinek na skupinu Fiat/Chrysler *nebyl* neutrální. Každopádně je třeba poznamenat, že Komise ve skutečnosti nezaujala žádné stanovisko k otázce daňové neutralizace na úrovni skupiny. Viz zejména bod 314 odůvodnění sporného rozhodnutí.

<sup>68</sup> – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

<sup>69</sup> – Viz zejména rozsudek ze dne 26. ledna 2017, Komise v. Keramag Keramische Werke a další (C-613/13 P, EU:C:2017:49, bod 39 a citovaná judikatura).

<sup>70</sup> – V tomto ohledu je důležité poznamenat, že společnost FFT v tomto případě netvrdila žádné zkrslení důkazů.

149. Pokud jde o výtku týkající se relevance zohlednění daňové neutralizace na úrovni skupiny, je třeba nejprve připomenout, že Tribunál rozhodl, že existence zvýhodnění musí být určena ve vztahu k běžným pravidlům zdanění, což vylučuje, aby bylo možné zohlednit daňová pravidla jiného členského státu za účelem posouzení účinku daňového opatření na situaci skupiny jako celku.

150. Je třeba uvést, že Tribunál v tomto ohledu vycházel z rozsudku Španělsko v. Komise<sup>71</sup>. Ve věci, ve které byl vydán tento rozsudek, spočívala sporná opatření v daňových výhodách při převodu určitých pozemků a v dotaci půjček a záruk ve prospěch španělských zemědělců za účelem zmírnění dopadů výrazného zvýšení ceny ropy na celém světě. Španělské království se hájilo zejména tvrzením, že tato opatření nemohou být kvalifikována jako státní podpory z důvodu, že takto poskytnuté zvýhodnění je nižší než zvýhodnění, které mají zemědělci z jiných členských států na základě opatření přijatých těmito státy za účelem snížení zdanění pohonných hmot na jejich území. Soudní dvůr tento důvod zamítl, když uvedl, že „pojem zvýhodnění poskytnutého příjemcům státní podpory [...] se určuje srovnáním s jinými podniky *téhož členského státu*, a nikoli s podniky z jiných členských států“<sup>72</sup>.

151. Podle společnosti FFT tento rozsudek závěr Tribunálu nepotvrzuje. I když z toho jasně vyplývá, že přezkum existence výhody nemůže zahrnovat srovnání daňové situace společnosti FFT se situací jiných daňových poplatníků usazených v jiných členských státech, nelze z toho naopak vyvodit, že tento přezkum může odhlédnout od skupinového účinku. V tomto ohledu FFT v podstatě tvrdí, že zohlednění účinku skupiny je o to naléhavější, že, jak uvedla Komise v bodě 343 odůvodnění sporného rozhodnutí, „mechanismus stanovení převodních cen má již svou povahou dopad na více než jednu společnost skupiny“.

152. Vystává tedy otázka, zda na rozdíl od toho, jak rozhodl Tribunál v napadeném rozsudku, byla Komise povinna zohlednit *intraskupinový a přeshraniční rozměr* účinků dotčeného daňového rozhodnutí, když ověřila, zda toto rozhodnutí poskytuje zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Pokud by tak Komise učinila, mohla by podle společnosti FFT konstatovat snížení zisků na úrovni skupiny nebo jejich neutralizaci, takže výše *skutečného* zvýhodnění by byla buď nižší než částka okamžitě obdržitelného zvýhodnění, anebo snížena na nulu.

153. Odpověď na tuto otázku podle mého názoru nutně vyžaduje připomenutí jedné z mezí působnosti pravidel v oblasti státních podpor.

154. Je všeobecně známo, že čl. 107 odst. 1 SFEU zakazuje poskytnutí jakéhokoli neoprávněného zvýhodnění ze strany členského státu. Důvod existence tohoto zákazu musí být přirovnán k důvodu existence unijních pravidel o volném pohybu. Podobně jako posledně uvedená pravidla ho lze vysvětlit postupným zrušením regulačních opatření, která mohou bránit volnému pohybu hospodářských subjektů<sup>73</sup>.

155. Konkrétně cílem pravidel v oblasti státních podpor je, jak je známo, vyhnout se „dotační válce“ (*subsidies war*) mezi členskými státy Unie, která by vedla k vytvoření překážek volného pohybu společností, jakož i zboží, služeb, pracovníků a kapitálu<sup>74</sup>.

<sup>71</sup> – Rozsudek ze dne 11. listopadu 2004 (C-73/03, nezveřejněný, EU:C:2004:711).

<sup>72</sup> – Rozsudek ze dne 11. listopadu 2004, Španělsko v. Komise (C-73/03, nezveřejněný, EU:C:2004:711, bod 28). Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

<sup>73</sup> – Viz mimo jiné Biondi, A., „The Rationale of State Aid Control: A Return to Orthodoxy“, sv. 12, *CYELS*, 2010, s. 35 až 52.

<sup>74</sup> – Viz Buendía Sierra, J. L., a Smulders, B., „The Limited Role of the ‚Refined Economic Approach‘ in Achieving the Objectives of State Aid Control: Time for Some Realism“, *EC State Aid Law: Liber Amicorum Francisco Santaolalla Gadea*, Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2008.

156. Zákaz poskytování státních podpor se tedy vztahuje na opatření, včetně daňových opatření přijatých členským státem, která mohou bránit přístupu na jeho vnitrostátní trh. Je samozřejmé, že pravidla upravující činnost společností na tomto posledně uvedeném trhu, označovaná jako „běžná pravidla zdanění“, pokud mají daňovou povahu, mohou patřit pouze do právního řádu uvedeného státu.

157. Za těchto okolností měl Tribunál podle mého názoru správně za to, že pravidla platná v jiných členských státech nemají význam pro přezkum existence hospodářské výhody v projednávané věci, i když tato pravidla mohou vést ke snížení nebo neutralizaci zisků na úrovni skupiny, a tedy skutečného zvýhodnění získaného celou dotyčnou skupinou.

158. Mám za to, že tento výklad je podpořen dvěma konstatováními.

159. Zaprvé považuji za zřejmé, že autonomie členského státu v oblasti přímých daní, tak jak je uznána ustálenou judikaturou<sup>75</sup>, nemůže být plně zajištěna, pokud běžná pravidla zdanění zohledněná pro účely přezkumu prováděného na základě čl. 107 odst. 1 SFEU nebyla stanovena *vylučně* zákonodárcem dotyčného členského státu.

160. Zadruhé lze snadno uvést, že pokud by daňové orgány členského státu byly povinny zvážit účinek daňových pravidel jiných členských států, nebyly by vůbec schopny posoudit, zda předběžná rozhodnutí, jejichž přijetí je zamýšleno, poskytují hospodářské zvýhodnění, a představují tudíž státní podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Za těchto podmínek se mi nezdá myslitelné, aby tyto orgány reagovaly tím, že Komisi oznámí znění všech těchto předběžných rozhodnutí, což by mělo za následek přinejmenším nadměrnou pracovní zátěž tohoto orgánu.

161. Ostatní argumenty, které FFT předložila na podporu zohlednění skupinového účinku, nemohou podle mého názoru zpochybnit výše navržený výklad.

162. Takové zohlednění je podle společnosti FFT v souladu se zásadou formulovanou Tribunálem v bodě 47 rozsudku *Fútbol Club Barcelona v. Komise*<sup>76</sup>, podle níž musí být existence hospodářské výhody posuzována na základě účinků opatření posuzovaných jako celek. Jsem si přitom plně vědom existence této judikatury. Ostatně právě v rozsudku vydaném ve fázi kasačního opravného prostředku Soudní dvůr nedávno připomněl, že za účelem určení, zda státní opatření představuje státní podporu, „je nezbytné zohlednit všechny právní a skutkové okolnosti, které jsou s tímto opatřením spojeny, zejména zisk a s ním spojené zatížení [...] a tudíž provést posouzení uvedeného opatření jako celku s přihlédnutím ke všem charakteristikám, které jsou mu vlastní“<sup>77</sup>.

163. Je však třeba uvést, že ani v této věci, ani ve věcech, ve kterých byly vydány rozsudky uvedené Soudním dvorem<sup>78</sup>, „právní okolnosti“, které se vztahovaly na dotčené státní opatření, nezahrnovaly daňová pravidla jiného členského státu. Z toho vyplývá, že celková povaha posouzení, které je Komise povinna provést, v projednávaném případě neukládá posoudit, zda je snížení částky daně z příjmu právnických osob zaplacené společností FFT v Lucembursku z důvodu přijetí dotčeného daňového rozhodnutí zcela nebo částečně kompenzováno zvýšením částky daně zaplacené jinými společnostmi skupiny Fiat/Chrysler z titulu daně z příjmu právnických osob v jiných členských státech.

<sup>75</sup> – Viz například rozsudek ze dne 12. července 2012, *Komise v. Španělsko* (C-269/09, EU:C:2012:439).

<sup>76</sup> – Rozsudek ze dne 26. února 2019 (T-865/16, EU:T:2019:113).

<sup>77</sup> – Rozsudek ze dne 4. března 2021, *Komise v. Fútbol Club Barcelona* (C-362/19 P, EU:C:2021:169, bod 63 a citovaná judikatura).

<sup>78</sup> – Jedná se o rozsudky ze dne 15. listopadu 2011, *Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království* (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732), a ze dne 8. prosince 2011, *France Télécom v. Komise* (C-81/10 P, EU:C:2011:811).

164. Zohlednění účinku skupiny by mohlo být podle společnosti FFT rovněž v souladu se sedmi rozsudky, kterými Soudní dvůr určil, že možnost kompenzovat zvýhodnění je irelevantní pouze v rozsahu, v němž taková vyrovnání pocházejí z nákladů, které jsou „odlišné“ a „nemají žádný vztah“ k daňovému opatření, které je považováno za státní podporu<sup>79</sup>. Mám za to, že tato judikatura není v projednávané věci relevantní. Zátěže, kterými příjemci daňových opatření zkoumaných v těchto rozsudcích chtěli vyrovnat hospodářské zvýhodnění získané díky těmto opatřením, totiž nijak nevyplývaly z použití daňových pravidel patřících do právního řádu jiného členského státu.

165. FFT zdůrazňuje, že její argument je potvrzen skutečností, že nezohlednění účinků daňového rozhodnutí na úrovni skupiny Fiat/Chrysler je neslučitelné s tvrzením Tribunálu, že jakékoli zvýhodnění ve prospěch společnosti FFT znamená přínos pro skupinu jako celek<sup>80</sup>. Jediný výklad navržený v rámci kasačního opravného prostředku lze totiž považovat za soudržný s posledně uvedeným tvrzením.

166. Ani tento dodatečný argument mě nevede ke změně odpovědi, kterou navrhuji Soudnímu dvoru na druhou část prvního důvodu kasačního opravného prostředku.

167. FFT totiž nepochybně konstatování Tribunálu obsažené v bodech 313 a 316 napadeného rozsudku, podle něhož je příjemcem zvýhodňujícího daňového zacházení přiznaného společnosti FFT skupina Fiat/Chrysler jako celek, jelikož FFT a skupina Fiat/Chrysler tvořily hospodářskou jednotku. Právě naopak, přijímá uvedenou identifikaci jako příjemce tak, jako by se jednalo o postulát.

168. Druhá část prvního důvodu kasačního opravného prostředku musí být tudíž podle mého názoru zamítnuta.

169. Vzhledem k těmto úvahám Soudnímu dvoru navrhuji, aby první důvod zamítl v celém rozsahu.

## **G. K třetímu žalobnímu důvodu**

### ***1. Argumenty účastníků řízení***

170. V první části třetího důvodu kasačního opravného prostředku FFT tvrdí, že se Tribunál omezil na prosté potvrzení inovační zásady obvyklých tržních podmínek, kterou Komise nesprávně definovala. Příмым důsledkem tohoto přístupu je oprávnění Komise upravit dosah této zásady podle svého uvážení, což s sebou nese značnou právní nejistotu jak pro členské státy, tak pro podniky. Tato nejistota je posílena takřka retroaktivní povahou použití zásady obvyklých tržních podmínek Komisí na individuální daňové dohody. Nepřiměřená analýza dosahu této zásady provedená Tribunálem tudíž závažně ohrožuje schopnost podniků stanovovat a plánovat své daňové povinnosti.

<sup>79</sup> – Jedná se o rozsudky ze dne 23. února 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg v. Vysoký úřad* (30/59, EU:C:1961:2); ze dne 2. července 1974, *Itálie v. Komise* (173/73, EU:C:1974:71); ze dne 5. října 1999, *Francie v. Komise* (C-251/97, EU:C:1999:480); ze dne 11. listopadu 2004, *Španělsko v. Komise* (C-73/03, nezveřejněný, EU:C:2004:711); ze dne 8. prosince 2011, *France Télécom v. Komise* (C-81/10 P, EU:C:2011:811); ze dne 30. listopadu 2009, *Francie a France Télécom v. Komise* (T-427/04 a T-17/05, EU:T:2009:474), jakož i ze dne 16. září 2013, *British Telecommunications a BT Pension Scheme Trustees v. Komise* (T-226/09 a T-230/09, nezveřejněný, EU:T:2013:466).

<sup>80</sup> – Bod 316 napadeného rozsudku.

171. Komise odpovídá, že tato část musí být zamítnuta jako irelevantní. Pokud jde o věc samou, má Komise za to, že této části, která v podstatě přebírá druhý důvod kasačního opravného prostředku, nelze vyhovět. V tomto ohledu Komise zejména tvrdí, že dosah a obsah zásady obvyklých tržních podmínek jsou velmi jasné, jelikož Tribunál uvedl, že podle lucemburského daňového práva musí být transakce mezi propojenými hospodářskými subjekty posuzovány pro daňové účely tak, jako kdyby byly uzavřeny za obvyklých tržních podmínek mezi nepropojenými hospodářskými subjekty.

172. Ve druhé části třetího důvodu kasačního opravného prostředku má FFT za to, že Tribunál porušil zásadu právní jistoty, když v bodech 339 až 359 napadeného rozsudku potvrdil předpoklad selektivity, který Komise přiznala napadenému opatření. V projednávaném případě nic neumožňuje tvrdit, že toto opatření představuje jednotlivou podporu a že se uplatní domněnka selektivity stanovená judikaturou Soudního dvora. Schválení této domněnky, která je spojena s předběžnými daňovými rozhodnutími, podle společnosti FFT vytváří pro podniky a členské státy značnou právní nejistotu.

173. Komise odpovídá, že tato část musí být rovněž zamítnuta jako irelevantní. Tato výtky není opodstatněná ani v rozsahu, v němž FFT neuvedla žádný argument na podporu výtky, že Tribunál porušil zásadu právní jistoty, když se dovolával domněnky selektivity ve vztahu k individuálním daňovým opatřením. Komise s ohledem na judikaturu Soudního dvora tvrdí, že individuální daňové rozhodnutí v oblasti převodních cen nelze považovat za poskytnuté v rámci režimu podpor, jak potvrdil Tribunál v napadeném rozsudku.

## **2. K první části**

### **a) K relevantnosti**

174. Komise má za to, že první část třetího důvodu kasačního opravného prostředku je irelevantní, jelikož i za předpokladu, že by tato část byla přijata, nemůže vést ke zrušení napadeného rozsudku. Tento důvod kasačního opravného prostředku spočívá na tvrzení, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení, když potvrdil, že Komise použila zásadu obvyklých tržních podmínek *ad hoc*, jejíž právní základ je chybný, na podporu svého hlavního konstatování existence selektivního zvýhodnění. I kdyby toto tvrzení bylo správné, což Komise zpochybňuje, sporné rozhodnutí obsahuje podpůrné odůvodnění jiného právního základu, a sice čl. 164 odst. 3 daňového zákoníku a oběžník č. 164/2, přičemž tyto úvahy byly schváleny Tribunálem, aniž by byly zpochybněny společností FFT.

175. Mám tudíž za to, na rozdíl od toho co, tvrdí Komise, že první část třetího důvodu projednávaného kasačního opravného prostředku nemůže být prohlášena za irelevantní ze stejných důvodů, jaké byly uvedeny v bodech 52 až 54 tohoto stanoviska.

### **b) K opodstatněnosti**

176. Úvodem je třeba upřesnit, že touto částí FFT v podstatě tvrdí, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení tím, že nekritizoval nedostatečné vymezení *rozsahu* zásady obvyklých tržních podmínek ze strany Komise z důvodu porušení zásady právní jistoty. Na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, je tedy třeba odlišit předmět této části od předmětu druhého důvodu

kasačního opravného prostředku v rozsahu, v němž uvedený důvod na rozdíl od posledně uvedeného důvodu nesměruje ke zpochybnění definice *právního základu* zásady obvyklých tržních podmínek vyplývající z napadeného rozsudku.

177. Po tomto upřesnění je třeba uvést několik úvodních poznámek k zásadě právní jistoty.

178. Zásada právní jistoty, která představuje obecnou zásadu unijního práva, a vztahuje se tedy na akty orgánů, institucí a jiných subjektů Unie, vyžaduje podle ustálené judikatury, aby právní normy byly jasné a přesné a aby byly předvídatelné<sup>81</sup>. Konkrétně tato zásada zahrnuje posouzení, zda právní akt Unie umožňuje dotčeným osobám přesně a jednoznačně zjistit rozsah jejich práv a povinností a podle toho následně přijímat opatření<sup>82</sup>. Tento imperativ je uplatňován se zvláštní přísností, pokud jde o jednání, které může mít finanční důsledky<sup>83</sup>.

179. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že zásada právní jistoty je vnitřně spjata s normativní tvorbou Unie a vnitrostátních orgánů, pokud uplatňují unijní právo, a že umožňuje soudní přezkum nedokonalostí, které mohou vést k nejistému použití inkriminovaného normativního aktu<sup>84</sup>.

180. Jak vyplývá z judikatury týkající se státních podpor, zásada právní jistoty má omezenější dosah ve vztahu ke správnímu rozhodnutí. V této oblasti Soudní dvůr konstatoval porušení zásady právní jistoty pouze tehdy, když se jednalo o jednání Komise před nebo během *řízení*, které vedlo k přijetí rozhodnutí o navrácení státní podpory<sup>85</sup>.

181. V projednávaném případě je zásada právní jistoty uplatňována proti použití, pro účely přezkumu podmínky zvýhodnění, zásady obvyklých tržních podmínek z *důvodu nevymezení dosahu této zásady*. Předmětem tohoto zpochybnění je jinými slovy opodstatněnost posouzení Komise, které se týká *kvalifikace státního opatření jako státní podpory*. Opodstatněnost takového posouzení však nemůže být zpochybněna z hlediska souladu se zásadou právní jistoty. Opačné stanovisko by znamenalo zakázat Komisi, aby zvažila nové přístupy při uplatňování právních pravidel, a byla by tak odsouzena k tomu, aby své stanovisko fixovala v čase. Takový výklad by zvláště znamenal, že by Komise nemohla použít žádné nové referenční kritérium jako vodítko při svém posuzování existence zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

182. S ohledem na výše uvedenou judikaturu a na skutečnost, že kritika společnosti FFT se v konečném důsledku týká konstatování existence zvýhodnění pro účely kvalifikace dotčeného daňového rozhodnutí jako státní podpory, je třeba dospět k závěru, že zásadu právní jistoty nelze v projednávané věci platně uplatnit. Tribunálu tedy nemůže být přičítáno žádné nesprávné právní posouzení za to, že nezrušil vymezení dosahu zásady obvyklých tržních podmínek tak, jak vyplývá ze sporného rozhodnutí. První část třetího důvodu kasačního opravného prostředku tak musí být podle mého názoru zamítnuta.

183. Každopádně měl Tribunál v odpovědi na argumenty vznesené společností FFT a Lucemburským velkovévodstvím, které jsou uvedeny v bodech 155 a 176 napadeného rozsudku, správně za to, že Komise dostatečně vymezila dosah a obsah zásady obvyklých tržních

<sup>81</sup> – Rozsudek ze dne 11. září 2019, Călin (C-676/17, EU:C:2019:700, bod 50 a citovaná judikatura).

<sup>82</sup> – Rozsudek ze dne 29. března 2011, ThyssenKrupp Nirosta v. Komise (C-352/09 P, EU:C:2011:191, bod 81).

<sup>83</sup> – Rozsudek ze dne 23. září 2020, Španělsko a další v. Komise (T-515/13 RENV a T-719/13 RENV, EU:T:2020:434, bod 194).

<sup>84</sup> – Viz Puissochet, J., a Legal, H., „Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes”, *Les Cahiers du Conseil constitutionnel*, č. 11, 2001.

<sup>85</sup> – Viz zejména rozsudek ze dne 8. prosince 2011, France Télécom v. Komise (C-81/10 P, EU:C:2011:811, body 99 až 108).

podmínek použité ve sporném rozhodnutí, a že tato charakterizace nepodléhá žádné kritice vycházející z příliš široké povahy posuzovací pravomoci svěřené Komisi při uplatňování této zásady. Mám na mysli zejména tvrzení Tribunálu, že zásada obvyklých tržních podmínek je „nástroj umožňující přezkoumat, zda jsou transakce uvnitř skupiny odměňovány tak, jako kdyby byly sjednány mezi nezávislými podniky“ a podle kterých přezkum s ohledem na tuto zásadu „spočívá [...] v přezkumu toho, zda metoda stanovení převodních cen, kterou odsouhlasilo dotčené daňové rozhodnutí, umožňuje stanovit spolehlivý odhad tržního výsledku“.

184. Pokud jde o argument společnosti FFT, podle kterého příliš široká posuzovací pravomoc Komise vyplývá ze skutečnosti, že, jak Tribunál uvedl v bodě 413 napadeného rozsudku, pokyny OECD „nejsou pro Komisi závazné“ a nemají „vliv“ na její analýzu, je obtížné pochopit, jak by tento argument mohl potvrdit porušení zásady právní jistoty vytýkané Komisi v takovém individuálním rozhodnutí, jako je sporné rozhodnutí. Tento orgán totiž pro účely analýzy existence hospodářského zvýhodnění do značné míry odkázal na podmínky uplatnění zásady obvyklých tržních podmínek stanovené v uvedených pokynech, jak potvrdil Tribunál v bodě 176 napadeného rozsudku.

185. Tvrzení, že Tribunál měl sporné rozhodnutí zrušit z důvodu, že Komise neupřesnila dosah ani obsah zásady obvyklých tržních podmínek, je tedy chybné.

186. Tento závěr nemůže být podle mého názoru vyvrácen argumentem společnosti FFT, který tvrdí, že Tribunál měl poukázat na „kvaziretroaktivní“ povahu použití zásady obvyklých tržních podmínek Komisí na individuální daňové dohody. Takovou povahu lze podle společnosti FFT vysvětlit skutečností, že Komise může podle čl. 107 SFEU znovu otevřít řízení a přezkoumat tyto individuální daňové dohody, aby ověřila, zda nepředstavují protiprávní státní podpory, což by bránilo vnitrostátním daňovým orgánům i podnikům, které jsou jejími příjemci, aby posoudily a přiměřeně stanovily, zda daňová dohoda bude nebo nebude Komisí úspěšně zpochybněna.

187. V tomto ohledu je třeba poznamenat, že taková kvalifikace může *prima facie* poukazovat na právní situaci neslučitelnosti se zásadou právní jistoty. Tato zásada je totiž obecně překážkou zpětné účinnosti unijních pravidel hmotného práva tím, že ji povoluje pouze tehdy, když je z jejich znění, účelu nebo struktury zřejmé, že jim musí být přiznána zpětná účinnost<sup>86</sup>. Je nicméně zjevné, že uplatňování zásady obvyklých tržních podmínek Komisí je ze strany společnosti FFT kvalifikováno jako „kvazi retroaktivní“ pouze z toho důvodu, že zahrnuje zkoumání daňových dohod, které vnitrostátní daňová správa s dotčnými podniky již uzavřela. Nejenže toto použití nemá žádnou spojitost se zpětnou účinností, ale představuje typické plnění úkolu kontroly státních podpor svěřené Komisi. Pokud bylo podniku poskytnuto státní opatření hospodářské podpory, aniž bylo předem oznámeno Komisi, je Komise oprávněna takové opatření přezkoumat podle článků 107 a 108 SFEU.

188. Neuniklo mi, že dotčené daňové dohody byly uzavřeny právě za účelem vytvoření právní jistoty ve vztahu k výši daně dlužné podnikem, který je jejich stranou. Toto konstatování však podle mého názoru neumožňuje výjimku z pravidla judikatury, podle kterého se podniky, které využívají státní opatření hospodářské podpory, nemohou dovolávat legitimního očekávání – „subjektivního aspektu objektivní zásady právní jistoty“<sup>87</sup> – týkající se jejich legality, pokud tato opatření nebyla poskytnuta v souladu s postupem oznamování státních podpor<sup>88</sup>.

<sup>86</sup> – V tomto ohledu viz mimo jiné rozsudek ze dne 6. října 2015, Komise v. Andersen (C-303/13 P, EU:C:2015:647).

<sup>87</sup> – Simon, D., „La confiance légitime en droit communautaire: vers un principe général de limitation de la volonté de l'auteur de l'acte?“, *Le rôle de la volonté dans les actes juridiques. Études à la mémoire du professeur Alfred Rieg*, Bruylant, Bruxelles, 2000, s. 733.

<sup>88</sup> – Viz rozsudek ze dne 22. dubna 2008, Komise v. Salzgitter (C-408/04 P, EU:C:2008:236, bod 104 a citovaná judikatura).

189. Za těchto okolností tedy první část třetího důvodu kasačního opravného prostředku nemůže být podle mého názoru přijata.

### **3. K druhé části**

#### **a) K relevantnosti**

190. Pokud jde o druhou část třetího důvodu kasačního opravného prostředku, Komise tvrdí, že musí být rovněž zamítnuta jako irelevantní. Podle Komise sporné rozhodnutí rovněž prokázalo selektivitu dotčeného daňového rozhodnutí prostřednictvím třífázové analýzy použitelné na režimy podpor a Tribunál ji potvrdil v bodech 360 až 366 napadeného rozsudku. Vzhledem k tomu, že FFT tyto body v kasačním opravném prostředku nezpochybnila, závěr týkající se selektivity dotčeného daňového rozhodnutí zůstává platný, i kdyby bylo této části vyhověno.

191. Je třeba konstatovat, že ve sporném rozhodnutí je selektivita posuzována nejen s použitím domněnky, ale rovněž třífázové analýzy, která již byla popsána v tomto stanovisku. Tato podpůrně provedená analýza byla potvrzena Tribunálem v bodech 360 až 366 napadeného rozsudku.

192. V tomto ohledu považuji za nezbytné připomenout, jak to činí Tribunál v bodě 361 napadeného rozsudku, že první dvě fáze uvedené analýzy, a sice etapy týkající se určení referenčního rámce a ověření existence odchylky od tohoto rámce, byly zkoumány *současně* s hospodářským zvýhodněním a že otázka, zda se daňové rozhodnutí odchyluje od referenčního rámce, ať už je nejširší či nejužší, *se překrývá* se zjištěním zvýhodnění poskytnutého podnikem-příjemci.

193. Vzhledem k tomu se omezím na konstatování, že tato samotná podpůrná analýza by si nemohla zachovat platnost, pokud by se Soudní dvůr v rozsudku, který bude vydán, rozhodl kritizovat závěry Tribunálu týkající se základu zásady obvyklých tržních podmínek, jak to navrhuji ve svém stanovisku ve věci C-898/19 P, Irsko v. Komise a další, což by vedlo k vyvrácení celého jeho přezkumu selektivního zvýhodnění jak v rámci hlavního odůvodnění, tak v podpůrném odůvodnění.

194. Navrhuji tedy, aby Soudní dvůr prohlásil, že druhá část třetího důvodu kasačního opravného prostředku není irelevantní.

#### **b) K opodstatněnosti**

195. Úvodem je třeba připomenout, že domněnka selektivity byla poprvé zmíněna v rozsudku Komise v. MOL, ve kterém Soudní dvůr uvedl, že „požadavek selektivity je pojmán odlišně v závislosti na tom, zda je dotčené opatření koncipováno jako individuální podpora, či jako obecný režim podpor“, a následně dodal, že „[p]ři posouzení individuálního opatření totiž identifikace hospodářské výhody v zásadě umožňuje předpokládat její selektivitu“<sup>89</sup>. Jedná se o vyvratitelnou domněnku, jejíž uplatnění je podmíněno splněním dvojí podmínky, a to existence zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU a individuální povahy dotčeného opatření.

<sup>89</sup> – Rozsudek ze dne 4. června 2015 (C-15/14 P, EU:C:2015:362, bod 60).

196. Tato část obsahuje podle mého názoru dvě různé výtky. Pokud jde o první z nich, porušení právní jistoty se FFT dovolává z důvodu, že v důsledku schválení domněnky selektivity Tribunálem kvalifikace dotčeného daňového rozhodnutí jako státní podpory závisí pouze na přezkumu existence hospodářského zvýhodnění, který je prováděn použitím zásady, jakou je zásada obvyklých tržních podmínek, jejíž právní základ je údajně neurčitý a dosah špatně vymezený. V tomto ohledu stačí uvést, že předpoklady této výtky, a sice nejistota ohledně právního základu zásady obvyklých tržních podmínek a nevymezení jejího dosahu, již byly vyvráceny v tomto stanovisku při analýze první části druhého důvodu kasačního opravného prostředku a první části třetího důvodu kasačního opravného prostředku. Dotčená výtka tedy musí být podle mého názoru zamítnuta.

197. Pokud jde o druhou výtku, která se týká legality uplatnění domněnky selektivity v projednávané věci, je třeba připomenout, že Tribunál dospěl na základě analýzy provedené v bodech 342 a 343 napadeného rozsudku z hlediska definic „jednotlivé podpory“ a „režimu podpory“ uvedených v čl. 1 písm. e) a čl. 1 písm. d) nařízení (EU) č. 2015/1589<sup>90</sup> k závěru o individuální povaze dotčeného daňového rozhodnutí.

198. První z těchto ustanovení v podstatě charakterizuje jednotlivou podporu jako podporu, která není poskytnuta na základě režimu podpor, zatímco druhé ustanovení podmiňuje kvalifikaci „režimu podpor“ dané státnímu opatření splněním tří kumulativních podmínek. Zaprvé podpory mohou být poskytnuty jednotlivě pro podniky na základě určitého aktu. Zadruhé pro poskytnutí těchto podpor není vyžadováno žádné další prováděcí opatření. Zatřetí podniky, kterým mohou být jednotlivé podpory poskytnuty, musejí být definovány „obecným nebo abstraktním způsobem“<sup>91</sup>. Jak Tribunál uvedl v bodech 346 a 347 napadeného rozsudku a jak Soudní dvůr nedávno potvrdil, splnění výše uvedených podmínek zejména znamená, že základní prvky režimu podpor vyplývají z ustanovení identifikovaných jako právní základ tohoto režimu a že vnitrostátní daňová správa, která opatření přijímá, nemá *posuzovací pravomoc*, která by jí umožnila ovlivnit výši podpory, její vlastnosti nebo podmínky, za kterých je podpora poskytována<sup>92</sup>.

199. Podobně jako Komise uvádím, že FFT nepředložila žádný důkaz na podporu svého argumentu, podle kterého dotčené daňové rozhodnutí není individuálním opatřením. Z toho vyplývá, že druhá část třetího důvodu kasačního opravného prostředku Komise nemůže být podle mého názoru přijata.

200. Každopádně závěr Tribunálu, který dotčené daňové rozhodnutí kvalifikuje jako „individuální opatření“, nelze podle mého názoru nijak kritizovat. Zejména se zdá správné mít za to, jak učinil Tribunál v bodě 352 napadeného rozsudku, že při přijímání daňového rozhodnutí lucemburská daňová správa „má prostor pro uvážení, aby mohla s ohledem na okolnosti každého případu posoudit, jaká je nejlepší metoda výpočtu zdanitelné částky každé společnosti, která podá žádost o přijetí [daňového] rozhodnutí“. Kromě toho se zdá obtížné zpochybnit identifikaci základních prvků podpory v bodě 351 napadeného rozsudku s prvky zakládajícími hospodářské zvýhodnění, totiž „schválení metody stanovení odměny společnosti FFT na základě segmentace vlastního kapitálu a použití rozdílných mír výnosnosti v závislosti na této segmentaci“. Pokud je tento předpoklad přijat, není pochyb o tom, že tyto skutečnosti vyplývají v projednávaném případě pouze z dotčeného daňového rozhodnutí, a nikoli z ustanovení vnitrostátního práva, na jejichž

<sup>90</sup> – Nařízení Rady ze dne 13. července 2015, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 Smlouvy o fungování Evropské unie (Úř. věst. 2015, L 248, s. 9).

<sup>91</sup> – Rozsudek ze dne 16. září 2021, Komise v. Belgie a Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, bod 60).

<sup>92</sup> – Rozsudek ze dne 16. září 2021, Komise v. Belgie a Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, bod 105).

základě bylo daňové rozhodnutí přijato, a sice z čl. 164 odst. 3 daňového zákoníku a oběžníku č. 164/2. Navrhuji tedy, aby Soudní dvůr druhou část třetího důvodu kasačního opravného prostředku zamítl.

201. Pro úplnost je podle mého názoru nezbytné dodat upřesnění. Když žalobci v řízení v prvním stupni před Tribunálem uvedli, že dotčené daňové rozhodnutí musí být považováno za podporu poskytnutou na základě režimu podpor, netvrdili, že tento režim je založen na čl. 164 odst. 3 daňového zákoníku a oběžníku č. 164/2 ve spojení s *ustálenou praxí lucemburské daňové správy* v daňových rozhodnutích poskytnutých jiným společnostem zabývajícím se financováním a správou hotovosti než společnosti FFT. Pokud by byla potvrzena existence takové ustálené správní praxe, byla by odpověď, kterou navrhuji na konci předcházejícího bodu tohoto stanoviska, pravděpodobně opačná.

202. To je důsledkem zohlednění výkladu pojmu „režim podpory“ uvedeného v čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589, který byl nedávno podán Soudním dvorem v rozsudku Komise v. Belgie a Magnetrol International ohledně daňových osvobození nadměrného zisku poskytnutých belgickými orgány ve formě daňových rozhodnutí. Při přezkumu týkajícím se splnění první podmínky stanovené tímto článkem totiž Soudní dvůr upřesnil, že „ustanovení“ režimu, na němž je poskytování individuálních podpor založeno, může být rovněž ustálenou správní praxí finančních úřadů členského státu, „pokud tato praxe svědčí o ‚systematickém přístupu‘, jehož rysy odpovídají požadavkům stanoveným v [uvedeném článku]“, a pokud se zohlednění takové správní praxe neomezuje na situace, kdy neexistuje žádné právní ustanovení, které je základem dotčeného režimu<sup>93</sup>. Jak vyplývá z uvedeného rozsudku, existence uvedené správní praxe obecně znamená, že jsou splněny i ostatní podmínky, neboť Soudní dvůr považuje podmínky stanovené v čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589 za „úzce souvis[ející]“<sup>94</sup>.

203. S ohledem na předcházející úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr třetí důvod kasačního opravného prostředku v plném rozsahu zamítl.

## H. Závěry ke kasačnímu opravnému prostředku

204. S ohledem na tyto úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby kasační opravný prostředek v plném rozsahu zamítl.

## IV. K nákladům řízení

205. Podle čl. 184 odst. 2 jednacího řádu Soudního dvora rozhodne Soudní dvůr o nákladech řízení, není-li kasační opravný prostředek opodstatněný.

206. Podle čl. 138 odst. 1 jednacího řádu Soudního dvora, jenž se na řízení o kasačním opravném prostředku použije na základě čl. 184 odst. 1 téhož jednacího řádu, se účastník řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise požadovala náhradu nákladů řízení, je třeba společnosti FFT uložit náhradu nákladů řízení vynaložených Komisí v rámci tohoto kasačního opravného prostředku.

<sup>93</sup> – Rozsudek ze dne 16. září 2021 (C-337/19 P, EU:C:2021:741, body 80 a 81).

<sup>94</sup> – Viz mimo jiné rozsudek ze dne 16. září 2021, Komise v. Belgie a Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, body 106 a 121).

207. Podle čl. 140 odst. 1 jednacího řádu členské státy a orgány, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci, nesou vlastní náklady řízení. Irsko, vedlejší účastník řízení, tedy ponese vlastní náklady řízení vynaložené v rámci tohoto kasačního opravného prostředku.

## V. Závěry

208. S ohledem na tyto úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr rozhodl následovně:

- „1) Kasační opravný prostředek se zamítá.
- 2) Fiat Chrysler Finance Europe ponese vlastní náklady řízení a nahradí náklady řízení vynaložené Evropskou komisí v rámci tohoto kasačního opravného prostředku.
- 3) Irsko ponese vlastní náklady řízení vynaložené v rámci tohoto kasačního opravného prostředku.“