



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
PRIITA PIKAMÄEA
přednesené dne 16. prosince 2021¹

Věc C-898/19 P

**Irsko,
proti**

Evropské komisi

„Kasační opravný prostředek – Státní podpory – Podpora poskytnutá Lucemburským velkovévodstvím – Rozhodnutí prohlašující podporu za neslučitelnou s vnitřním trhem a protiprávní a nařizující její vrácení – Daňové rozhodnutí (*tax ruling*) – Zásada obvyklých tržních podmínek – Zvýhodnění – Referenční rámec – Takzvané ‚obvyklé‘ zdanění – Selektivní povaha – Domněnka“

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	5
	3. Posouzení dotčeného daňového rozhodnutí	5
	C. Řízení před Tribunálem a napadený rozsudek	7
	D. Řízení před Soudním dvorem a návrhová žádání účastníků řízení o kasačním opravném prostředku	9

¹ – Původní jazyk: francouzština.

III. Ke kasačnímu opravnému prostředku	10
A. K prvnímu, třetímu, čtvrtému a pátému důvodu kasačního opravného prostředku	10
1. K relevantnosti	10
2. K přípustnosti	11
3. K opodstatněnosti	12
a) Úvodní poznámky ke zvýhodnění a selektivitě v daňové oblasti	12
1) K „zvýšenému významu“ určení referenčního rámce v případě daňových opatření	12
2) K určení referenčního rámce (a „obvyklého“ zdanění) v daňové oblasti	13
b) K prvnímu důvodu	15
1) Argumenty účastníků řízení	15
2) Posouzení	16
i) Předběžné poznámky ke vzniku zásady obvyklých tržních podmínek	16
ii) K zásadě obvyklých tržních podmínek v napadeném rozsudku	18
iii) K základu zásady obvyklých tržních podmínek	19
iv) K dosahu zásady obvyklých tržních podmínek a zásada právní jistoty	27
3) Závěry k prvnímu důvodu kasačního opravného prostředku	28
c) K třetímu důvodu kasačního opravného prostředku	28
1) Argumenty účastníků řízení	28
2) Posouzení	29
d) Ke čtvrtému důvodu kasačního opravného prostředku	30
1) Argumenty účastníků řízení	30
2) Posouzení	30
e) K pátému důvodu kasačního opravného prostředku	32
1) Argumenty účastníků řízení	32
2) Posouzení	32
B. K druhému důvodu kasačního opravného prostředku	33

1. K relevantnosti	33
2. K opodstatněnosti	34
IV. K žalobě před Tribunálem	37
V. K nákladům řízení	38
VI. Závěry	38

I. Úvod

1. „Ruling fiscal“ nebo „daňové rozhodnutí“ 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 svou 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 Fiat².

3. Souběžně odhalení investigativní žurnalistiky známé jako „Lux Leaks“ v listopadu 2014 přivedla toto téma do povědomí široké veřejnosti a vyvolala většinou pobouřené reakce³. Po těchto odhaleních provedlo několik politických autorit jak na evropské, tak mezinárodní úrovni kroky směřující k nápravě toho, co bylo nyní vnímáno jako vážné porušení daňové spravedlnosti. Nejnovější z těchto kroků se konkretizoval v návrhu, kterým byla zavedena celková daň z příjmu nadnárodních podniků⁴.

4. I když si je Soudní dvůr vědom politického, hospodářského, a dokonce společenského kontextu projednávané věci, bude muset ve svém 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. Komise⁵, který tento přístup potvrdil, je předmětem projednávaného kasačního opravného prostředku.

² – 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“).

³ – Jde o společnou investigativní činnost provedenou konsorciem amerických investigativních novinářů [International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ)] a čtyřiceti dalších médií. V tomto ohledu mimo jiné viz 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.

⁴ – K tomuto tématu mimo jiné viz 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 137 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-soulevés-par-la-numérisation-de-l-economie-octobre-2021.pdf>

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

5. Inovativní povaha přístupu Komise spočívala zejména v zavedení zásady obvyklých tržních podmínek do přezkumu existence hospodářského zvýhodnění. Vzhledem k napadenému právnímu základu povede vložení tohoto pojmu do analýzy vyžadované článkem 107 odst. 1 SFEU Soudní dvůr k tomu, aby si kladl otázku ohledně hranice, kterou Smlouva vytyčuje mezi daňovou autonomií členských států a zákazem poskytování státních podpor.

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 daňových 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 zahájila Komise 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 2016⁶.

⁶ – Body 9 a 52 až 54 sporného rozhodnutí.

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 zákoník“)]⁷, 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 skupiny⁸.

3. Posouzení dotčeného daňového rozhodnutí

12. 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 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“.

13. 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. To stejné platí pro zvláštní ustanovení použitelná na skupiny, která měla 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 situaci⁹.

14. 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

⁷ – 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 velkovodství zavedlo nové články 56 a 56a týkající se zásady obvyklých tržních podmínek v daňovém zákoníku dne 1. ledna 2017.

⁸ – Body 74 až 83 odůvodnění sporného rozhodnutí.

⁹ – Body 193 až 199 odůvodnění sporného rozhodnutí.

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 selektivitu¹⁰.

15. 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“¹¹, slouží jako referenční kritérium pro určení, zda je společnost náležející ke skupině zvýhodněna 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 by podle Komise bylo dotčené daňové rozhodnutí považováno za rozhodnutí poskytující selektivní zvýhodnění společnosti FFT ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU¹².

16. 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 společnosti¹³.

17. 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 skládá se z čl. 164 odst. 3 daňového zákoníku a z oběžníku č. 164/2, které stanovují, že se v lucemburském daňovém právu uplatní zásada obvyklých tržních podmínek¹⁴. 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 č. 164/2, zejména s daňovými rozhodnutími poskytnutými jiným společnostem zabývajícím se financováním a správou hotovosti, které Lucemburské velkovévodství Komisi předložilo v podobě vybraného vzorku jeho praxe v oblasti daňových rozhodnutí¹⁵.

18. 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 který by vyplýval z vlastních mechanismů systému nezbytných k jeho fungování a účinnosti¹⁶.

¹⁰ – Body 216 až 218 odůvodnění sporného rozhodnutí.

¹¹ – Body 225 a 226 odůvodnění sporného rozhodnutí.

¹² – Body 222 až 227 odůvodnění sporného rozhodnutí.

¹³ – Body 234 až 301 odůvodnění sporného rozhodnutí.

¹⁴ – Body 315 až 317 odůvodnění sporného rozhodnutí.

¹⁵ – Body 318 až 336 odůvodnění sporného rozhodnutí.

¹⁶ – Body 337 a 338 odůvodnění sporného rozhodnutí.

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

20. 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 FFT¹⁷.

C. Řízení před Tribunálem a napadený rozsudek

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

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

23. 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.

24. 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.

25. 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 výtka 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 výtka první části prvního žalobního důvodu ve věci T-759/15);

¹⁷ – Body 341 až 345 odůvodnění sporného rozhodnutí.

- 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).

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

27. 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 ceny¹⁸.

28. 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 SFEU¹⁹.

29. 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 práva²⁰.

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

31. Pokud jde o argumenty, podle nichž Komise neposkytla žádný právní základ své zásadě obvyklých tržních podmínek a neupřesnila její obsah, Tribunál s ohledem na právní základ uvedl, že Komise skutečně uvedla, zaprvé 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,

¹⁸ – Body 140 a 141 napadeného rozsudku.

¹⁹ – Bod 143 napadeného rozsudku.

²⁰ – Body 145 a 148 napadeného rozsudku.

kteřá spadá do uplatňování uvedeného článku Smlouvy²¹. 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 společnostmi²².

32. Pokud jde o argument, podle kterého zásada obvyklých tržních podmínek použitá ve sporném rozhodnutí je kritériem, které není součástí lucemburského daňového práva, a umožňuje tak 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 společnosti²³.

33. 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 SFEU²⁴.

D. Řízení před Soudním dvorem a návrhová žádání účastníků řízení o kasačním opravném prostředku

34. Svým kasačním opravným prostředkem Irsko navrhuje, aby Soudní dvůr:

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

35. Komise navrhuje, aby Soudní dvůr:

- zamítl kasační opravný prostředek a
- uložil Irsku náhradu nákladů řízení.

36. Fiat Chrysler Finance Europe navrhuje, aby Soudní dvůr:

- vyhověl kasačnímu opravnému prostředku a
- uložil Komisi náhradu nákladů společnosti Fiat Chrysler Finance Europe spojených s kasační odpovědí a následnou účastí společnosti Finance Chrysler Finance Europe v řízení zahájeném kasačním opravným prostředkem.

37. Lucemburské velkovévodství navrhuje, aby Soudní dvůr:

- vyhověl žádostem Irska;

²¹ – Bod 150 napadeného rozsudku.

²² – Bod 155 napadeného rozsudku.

²³ – Body 156 až 158 napadeného rozsudku.

²⁴ – Body 160 a 161 napadeného rozsudku.

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

38. Irsko, Fiat Chrysler Finance Europe, 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

39. Irsko, k němuž se připojily Lucemburské velkovévodství a společnost FFT, uplatňuje na podporu svého kasačního opravného prostředku pět důvodů. Prvním, třetím, čtvrtým a pátým důvodem Irsko zpochybňuje v několika ohledech analýzu provedenou Tribunálem za účelem určení existence hospodářského zvýhodnění, a konkrétněji z hlediska pravidel použitelných v oblasti státních podpor (první důvod), povinnosti uvést odůvodnění (třetí důvod), zásady právní jistoty (čtvrtý důvod) a respektování dělby pravomocí mezi Unii a členské státy (pátý důvod). Začnu přezkumem těchto důvodů kasačního opravného prostředku a poté se budu zabývat druhým důvodem kasačního opravného prostředku Irska, kterým kritizuje přezkum selektivity sporného opatření provedený v bodech 351 až 355 napadeného rozsudku.

A. K prvnímu, třetímu, čtvrtému a pátému důvodu kasačního opravného prostředku

1. *K relevantnosti*

40. Komise má za to, že první, třetí, čtvrtý a pátý důvod kasačního opravného prostředku jsou irelevantní, jelikož i za předpokladu, že by jeden z těchto důvodů byl přijat, žádný z nich nemůže vést ke zrušení napadeného rozsudku. Všechny uvedené důvody kasačního opravného prostředku spočívají na tvrzení, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení, když potvrdil použití zásady obvyklých tržních podmínek *ad hoc* Komisí, jejíž právní základ je nesprávný, na podporu svého hlavního konstatování týkajícího se 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 byly zpochybněny Irskem.

41. V tomto ohledu je třeba rovnou připomenout, že body 315 až 317 odůvodnění sporného rozhodnutí uvádějí podpůrnou argumentaci, podle které dotčené daňové rozhodnutí rovněž poskytuje společnosti FFT selektivní výhodu, 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. Takové úvahy byly v podstatě potvrzeny Tribunálem v bodech 287 až 299 napadeného rozsudku.

42. Je přitom zjevné, že otázka týkající se základu a dosahu zásady obvyklých tržních podmínek byla Tribunálem především přezkoumána v bodech 140 až 148 napadeného rozsudku, což by mohlo vést k domněnce, že případné uznání opodstatněnosti jednoho z důvodů vznesených Irskem nemá vliv na přezkum, který Tribunál podpůrně provedl v bodech 287 až 299 téhož

rozsudku. Pozornější výklad napadeného rozsudku však ukazuje, že tento přezkum nelze považovat za *oddělitelný a autonomní* na úvahách rozvinutých Tribunálem v bodech 140 až 148 uvedeného rozsudku.

43. Při posouzení podpůrné argumentace Komise totiž Tribunál uznal, že Komise právem provedla některé prvky analýzy vlastní její hlavní argumentaci. Zejména v bodech 292 a 294 napadeného rozsudku konstatoval, že podpůrná argumentace Komise byla založena na jejím hlavním přezkumu dotčeného daňového rozhodnutí, a zejména na oddílu 7.2.2 sporného rozhodnutí, který, zdá se mi, obsahuje úvahy Komise k právnímu základu a rozsahu zásady obvyklých tržních podmínek, jakož i k použití této zásady na projednávaný případ²⁵. Vzhledem k tomu, že právní základ podpůrného odůvodnění Komise, jak bylo potvrzeno Tribunálem, vyplývá z jejího hlavního přezkumu, nemůže prvně uvedené právně přežít při protiprávnosti druhého. Jinými slovy, pokud by bylo vyhověno jednomu z důvodů uplatněných Irskem, čímž by bylo zpochybněno použití zásady obvyklých tržních podmínek, bylo by toto podpůrné odůvodnění rovněž stiženo nesprávným právním posouzením, takže závěr učiněný ve sporném rozhodnutí, jak byl potvrzen napadeným rozsudkem, by již nebyl platný.

44. Mám tudíž za to, že první, třetí, čtvrtý a pátý důvod tohoto kasačního opravného prostředku nemohou být bez dalšího prohlášeny za irelevantní.

45. Kromě toho souhlasím s analýzou, kterou Irsko uvádí v replice, která zdůrazňuje choulostivé důsledky rozhodnutí Komise zahrnout do sporného rozhodnutí dvě alternativní odůvodnění a nežádoucí důsledky prohlášení irelevance dotčených důvodů. V tomto ohledu je nesporné, že důvod kasačního opravného prostředku je považován za irelevantní, pokud směřuje proti nadbytečnému odůvodnění rozsudku Tribunálu, a nemůže tedy vést ke zrušení tohoto rozsudku, jelikož předchozí přezkum hlavního odůvodnění neodhalil žádné nesprávné právní posouzení. Za těchto podmínek je obtížné pochopit, jak lze skloubit irelevantnost, připisovanou dotčeným důvodům, s logikou a celkovým odůvodněním napadeného rozsudku. V bodě 287 tohoto rozsudku totiž Tribunál upřesnil, že jeho přezkum podpůrného odůvodnění Komise byl proveden „pro úplnost“, zatímco kvalifikace uvedených důvodů jako irelevantní by se rovnala tomu, že by *hlavní* argumentace tohoto soudu byla kvalifikována jako nadbytečná.

2. K přípustnosti

46. Komise v podstatě tvrdí, že podstata argumentace Irska v rámci prvního, třetího, čtvrtého a pátého důvodu se omezuje na zpochybnění sporného rozhodnutí, jelikož obecná praxe Komise týkající se daňových rozhodnutí a některých dokumentů tohoto orgánu popisuje přístup Komise k těmto rozhodnutím. Vzhledem k tomu, že se tato argumentace netýká přesně bodů napadeného rozsudku, musí být podle Komise odmítnuta jako nepřijatelná.

47. Je pravda, že některé části argumentace Irska se značně liší od úvah, které Tribunál uvedl v napadeném rozsudku, a týkají se spíše metody použité Komisí pro určení existence selektivního zvýhodnění ve sporném rozhodnutí, jakož i celé její rozhodovací praxe v oblasti daňových rozhodnutí namísto vnesení konkrétních výtek proti napadenému rozsudku. Nedomnívám se však, že by to mělo vést Soudní dvůr k tomu, že by tento kasační opravný prostředek rovnou odmítl jako nepřijatelný. Tyto části argumentace Irska jsou totiž pouze složkami celkové argumentace, jejímž cílem je jasně zpochybnit závěry, ke kterým Tribunál dospěl v napadeném rozsudku, pokud jde o legalitu použití zásady obvyklých tržních podmínek ve sporném

²⁵ – Viz bod 7.2.2.1 sporného rozhodnutí („Selektivní zvýhodnění vyplývající z odchylky od zásady obvyklých tržních podmínek“).

rozhodnutí. Sama Komise ostatně ve své kasační odpovědi připouští, že některé argumenty předložené v kasačním opravném prostředku se týkají konkrétních bodů napadeného rozsudku. Konkrétněji první důvod kasačního opravného prostředku opakovaně kritizuje body 141, 142, 147 a 149 uvedeného rozsudku. Třetí důvod kritizuje body 150 a 161 uvedeného rozsudku. Čtvrtý důvod kritizuje body 180 až 184 napadeného rozsudku. Pátý důvod kritizuje bod 113 uvedeného rozsudku.

48. Za těchto okolností navrhuji Soudnímu dvoru, aby námitku nepřípustnosti vznesenou Komisí zamítl.

3. K opodstatněnosti

a) Úvodní poznámky ke zvýhodnění a selektivě v daňové oblasti

1) K „zvýšenému významu“ určení referenčního rámce v případě daňových opatření

49. Je třeba připomenout, že zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU existuje typicky v případě, kdy je finanční situace podniku zlepšena v důsledku zásahu státu. Za účelem jeho prokázání je nezbytné provést srovnávací posouzení spočívající ve srovnání situace podniku, který je příjemcem podpory, vyplývající z uplatnění dotčeného státního opatření se situací téhož podniku v případě neexistence tohoto opatření.

50. Pokud jde o daňová opatření, Soudní dvůr objasnil, že jelikož jsou státní zásahy definovány v rámci čl. 107 odst. 1 SFEU na základě jejich účinků, pojem státní podpory nezahrnuje pouze poskytování pozitivních výhod, ale také „negativní“ zásahy, které mají v různých podobách vliv na snížení daňové zátěže podniku²⁶. Státní opatření této povahy, které sice není spojeno s převodem státních prostředků, avšak staví příjemce do lepší finanční situace oproti ostatním osobám povinným k dani, může poskytnout těmto podnikům zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU²⁷.

51. Toto posouzení zahrnuje otázku, zda má dotčené opatření účinek na snížení daňového zatížení, které běžně zatěžuje rozpočet podniku-příjemce²⁸. Definice tohoto daňového zatížení vyžaduje podle judikatury Soudního dvora přezkoumání vnitrostátního daňového režimu, který se na něj vztahuje, za účelem vymezení tzv. „běžné“ daně, kterou by musel podnik využívající daňové opatření zaplatit, pokud by takové opatření nebylo přijato²⁹. „Běžné“ zdanění tak představuje srovnávací termín používaný v rámci srovnávacího hypotetického posouzení zaměřeného na určení existence jakéhokoli zvýhodnění poskytnutého prostřednictvím daňového opatření. Teprve po definici tohoto zdanění lze určit, zda zkoumané daňové opatření zvýhodňuje podnik-příjemce.

²⁶ – Rozsudek ze dne 15. března 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, body 13 a 14). Viz rovněž rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, body 71 a 72).

²⁷ – Rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 56 a citovaná judikatura).

²⁸ – Viz rozsudky ze dne 26. září 1996, Francie v. Komise (C-241/94, EU:C:1996:353, bod 40), a ze dne 12. prosince 2002, Belgie v. Komise (C-5/01, EU:C:2002:754, body 38 a 39).

²⁹ – Viz rozsudek ze dne 9. října 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 27).

52. Selektivitu, která znamená určení, zda státní opatření může zvýhodnit „určité podniky nebo určité odvětví výroby“, je třeba předpokládat v případě existence hospodářského zvýhodnění, pokud toto opatření představuje individuální opatření, a bylo tedy jednoznačně přijato za účelem poskytnutí takového zvýhodnění³⁰. Naproti tomu, pokud toto opatření představuje režim podpor obecné povahy, jeho selektivní povaha závisí podle Soudního dvora na otázce, zda v rámci *daného právního režimu* může vnitrostátní opatření zvýhodnit určité podniky nebo určité odvětví výroby ve srovnání s jinými, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci s ohledem na cíl tohoto režimu³¹.

53. Aby Soudní dvůr určil, zda tomu tak je, vyvinul v průběhu let metodu třífázové analýzy, která byla optimalizována nejnovější judikaturou³². Tato metoda vyžaduje zaprvé definovat *referenční rámec* a zadruhé ověřit, zda předmětné daňové opatření zavádí rozdíly mezi hospodářskými subjekty, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, pokud jde o cíl sledovaný referenčním rámcem. V případě kladné odpovědi je opatření považováno za *a priori* selektivní a dotyčný členský stát má tedy pouze možnost prokázat ve třetí a poslední fázi, že takto zjištěné nerovné zacházení vyplývá z povahy nebo obecné systematiky referenčního rámce. Jinými slovy, otázka, zda zkoumané daňové opatření vede k neodůvodněnému nerovnému zacházení, závisí v případě režimu podpor obecné povahy na *předchozím vymezení referenčního rámce*.

54. V této fázi tohoto stanoviska je třeba zdůraznit, že podle judikatury Soudního dvora je určení referenčního rámce pro účely posouzení selektivity „obzvláště důležité v případě daňových opatření, protože samotná existence výhody může být prokázána pouze ve srovnání s takzvaným „obvyklým“ zdaněním³³. Soudní dvůr tak jasně stanoví souvislost mezi pojmem zvýhodnění a pojmem selektivity. Z toho vyvozují, že kritéria přijatá Soudním dvorem za účelem vymezení referenčního rámce pro účely přezkumu selektivní povahy musejí být použita i při určení referenčního rámce, který představuje „obvyklé“ zdanění pro účely ověření existence hospodářského zvýhodnění³⁴. Pokusím se tato kritéria definovat v následujícím oddíle.

2) K určení referenčního rámce (a „obvyklého“ zdanění) v daňové oblasti

55. Ve svém sdělení o pojmu státní podpory Komise uvedla, že referenční systém „se skládá z konzistentního souboru pravidel, která se vztahují obecně – na základě objektivních kritérií – na všechny podniky, jež spadají do jeho oblasti působnosti, jak je vymezena jeho cílem“³⁵. Soudní dvůr tuto definici nepřijal a referenční rámec charakterizoval jako obecný nebo „obvyklý“ daňový režim uplatňovaný v dotyčném členském státě³⁶.

³⁰ – Viz mimo jiné rozsudek ze dne 4. června 2015, Komise v. MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, bod 60).

³¹ – Mimo jiné viz rozsudky ze dne 6. září 2006, Portugalsko v. Komise (C-88/03, EU:C:2006:511, bod 56), a ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 41).

³² – Rozsudky ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981); ze dne 28. června 2018, Andres (Heitkamp BauHolding v úpadku) v. Komise (C-203/16 P, EU:C:2018:505), a ze dne 19. prosince 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024).

³³ – Viz rozsudky ze dne 6. září 2006, Portugalsko v. Komise (C-88/03, EU:C:2006:511, bod 56); ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 55); ze dne 28. června 2018 Andres (Heitkamp BauHolding v úpadku) v. Komise (C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 88), a ze dne 7. listopadu 2019, UNESA a další (C-105/18 až C-113/18, EU:C:2019:935, bod 62).

³⁴ – Tato kritéria se mi zdají být relevantní bez ohledu na povahu režimu podpory nebo jednotlivé podpory dotčeného státního opatření. Použití uvedených kritérií při určování „obvyklého“ zdanění v případě individuálního opatření je podle mého názoru nezbytné pro zajištění zachování výlučné pravomoci členských států v oblasti přímých daní.

³⁵ – Sdělení Komise o pojmu „státní podpora“ uvedeném v čl. 107 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie (Úř. věst. 2016, C 262, s. 1), bod 133.

³⁶ – Rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 57).

56. V rozsudku *World Duty Free Group a Španělsko v. Komise* Soudní dvůr upřesnil, že určení referenčního rámce „musí být provedeno po kontradiktorní diskuzi s dotyčným členským státem“ a „musí vyplývat z objektivního přezkumu obsahu, vzájemného vztahu a konkrétních účinků použitelných norem na základě vnitrostátního práva tohoto státu“³⁷. Kritéria, na jejichž základě musí být takové určení provedeno a která již mohla být vyvozena z existující judikatury, byla systematizována tímž rozsudkem.

57. Zaprvé musí být pravidla a zásady, které tvoří referenční rámec, stanoveny *na základě objektivních kritérií*, aby byl zejména umožněn soudní přezkum posouzení, která byla základem pro jeho určení³⁸.

58. Zadruhé musí být referenční rámec *úplný* v rozsahu, v němž musí zahrnovat *veškerá* pravidla a zásady, které mají vliv na daňovou zátěž podniků, a nemůže tedy být tvořen, jak uvedl Soudní dvůr, „několika ustanoveními [...], která byla uměle vytržena z širšího legislativního rámce“³⁹.

59. Zatřetí musí být referenční rámec určen analýzou, jejímž cílem je odhalit ustanovení, kterými *vnitrostátní zákonodárce zamýšlel* stanovit daňovou zátěž podniků. Jedná se zde o *konkrétní* povahu referenčního rámce. Jak bylo správně⁴⁰ poznamenáno, toto kritérium vyplývá ze skutečnosti, že referenční rámec vymezuje dotyčný členský stát při výkonu své výlučné pravomoci v oblasti přímých daní, a znamená tak, že všechna pravidla a zásady, které jej tvoří, patří do daňového režimu uvedeného členského státu.

60. To podle mého názoru znamená, že referenční rámec musí být určen na základě norem *vnitrostátního práva*, samozřejmě včetně unijního práva a mezinárodního práva provedeného do vnitrostátního právního řádu.

61. Rozsudky Soudního dvora, zasedajícího ve velkém senátu, ve věcech *Komise v. Polsko*⁴¹ a *Komise v. Maďarsko*⁴² svědčí o správnosti takového zjištění.

62. První věc se týkala polského opatření, kterým se zavádí daň z maloobchodního prodeje založená na měsíčním obratu všech maloobchodníků. Druhá věc se týkala daně z reklamy založené na čistém ročním obratu dosaženém šířením reklamy hospodářskými subjekty šířícími reklamou (až na několik výjimek). V obou případech měla Komise za to, že posuzované daňové opatření poskytuje selektivní výhodu z důvodu, že rozdíl v průměrných daňových sazbách vyplývající z progresivity sazeb stanovené tímto opatřením zvýhodňoval malé podniky ve srovnání s velkými podniky. Referenční rámec totiž podle Komise spočíval v dani z obratu *s jednotnou sazbou*, přičemž progresivní sazba byla z podstaty věci vyhrazena pouze zdaněním ze zisku. Vystává tedy otázka, zda musí být progresivní sazba vyloučena z referenčního rámce, ve vztahu k němuž musí být prokázána existence selektivního zvýhodnění, nebo zda je jeho nedílnou součástí.

³⁷ – Rozsudek ze dne 6. října 2021 (C-51/19 P a C-64/19 P, EU:C:2021:793, bod 62).

³⁸ – Rozsudek ze dne 6. října 2021, *World Duty Free Group a Španělsko v. Komise* (C-51/19 P a C-64/19 P, EU:C:2021:793, bod 66).

³⁹ – Rozsudek ze dne 6. října 2021, *World Duty Free Group a Španělsko v. Komise* (C-51/19 P a C-64/19 P, EU:C:2021:793, bod 62 a citovaná judikatura).

⁴⁰ – Stanovisko generálního advokáta Pitruzzelly ve spojených věcech *World Duty Free Group a Španělsko v. Komise* (C-51/19 P a C-64/19 P, EU:C:2021:51, bod 42) (kurzivou zvýraznil autor stanoviska).

⁴¹ – Rozsudek ze dne 16. března 2021, *Komise v. Polsko* (C-562/19 P, EU:C:2021:201).

⁴² – Rozsudek ze dne 16. března 2021, *Komise v. Maďarsko* (C-596/19 P, EU:C:2021:202).

63. V tomto ohledu měl Soudní dvůr v podstatě za to, že referenční rámec nebo „obvyklý“ daňový režim je v zásadě definován základními znaky daně, která je předmětem přezkumu, zejména sazbou daně, základem daně a skutečností vedoucí ke vzniku daňové povinnosti. Kromě oblastí, v nichž je daňové právo Unie harmonizováno, spadá určení uvedených znaků podle Soudního dvora do posuzovací pravomoci každého členského státu při výkonu jeho výlučné pravomoci v oblasti přímých daní⁴³.

64. Vzhledem k tomu, že Soudní dvůr stanovil hlavní předpoklad (referenční rámec je vymezen charakteristickými znaky daně) a vedlejší předpoklad (určení těchto znaků přísluší členským státům) syllogismu, dovoluji si z toho vyvodit závěr. Referenční rámec zahrnuje *pouze* pravidla a zásady vlastní vnitrostátnímu právnímu řádu, aniž připouští jejich nahrazení normami cizími tomuto řádu, jelikož takové nahrazení činí referenční rámec, použijí-li formulace užitou Soudním dvorem, „nekompletním a nereálným“⁴⁴.

65. Dodávám, že pokud je referenční rámec tvořený normami cizími vnitrostátnímu právu, nebo dokonce pouze „kontaminovaný“ jejich zahrnutím, považován za „nereálný“ z důvodu, že by neměl konkrétní povahu vlastní normám vnitrostátního práva, platí to také podle mého názoru pro referenční rámec založený na *odkazu na cíl sledovaný vnitrostátním zákonodárcem* přijetím dotčeného daňového režimu. Jak jsem již vysvětlil výše, rozsah referenčního rámce není určen předpokládanou vůlí vnitrostátního zákonodárce, ale *normativním překladem* této vůle.

66. Proto musejí analýzu, jejímž cílem je definovat „obvyklé“ zdanění v rámci přezkumu existence hospodářské výhody daňové povahy, rovněž určovat kritéria týkající se objektivní, úplné a konkrétní povahy referenčního rámce. Je třeba to mít na paměti v analýze projednávaného kasačního opravného prostředku.

b) K prvnímu důvodu

1) Argumenty účastníků řízení

67. První důvod kasačního opravného prostředku poukazuje na údajné nesprávné právní posouzení při použití článku 107 SFEU, kterého se měl Tribunál dopustit tím, že potvrdil přístup týkající se zásady obvyklých tržních podmínek přijatý Komisí při určování existence hospodářského zvýhodnění. V zájmu jasnosti analýzy je třeba výtky vznesené Irskem, a odmítnuté Komisí, rozdělit do dvou kategorií, a sice na jedné straně argumenty týkající se právního základu této zásady a na straně druhé jejího dosahu. Především považuji za nezbytné vylíčit původ zásady obvyklých tržních podmínek použité ve sporném rozhodnutí, shrnout postupný vývoj formulování jejího obsahu Komisí, jakož i připomenout obsah relevantní části napadeného rozsudku.

⁴³ – Rozsudky ze dne 16. března 2021, Komise v. Polsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, body 37 až 39), a ze dne 16. března 2021, Komise v. Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2021:202, body 43 až 45).

⁴⁴ – Rozsudky ze dne 16. března 2021, Komise v. Polsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 45), a ze dne 16. března 2021, Komise v. Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2021:202, bod 51).

2) Posouzení

i) Předběžné poznámky ke vzniku zásady obvyklých tržních podmínek

68. Právní nástroj známý pod názvem „zásada obvyklých tržních podmínek“ je zásadou spadající do oblasti mezinárodního daňového práva.

69. V současnosti je kodifikována v čl. 9 odst. 1 vzorové daňové úmluvy OECD o daních z příjmu a majetku takto:

„Jsou-li [...] dva [přidružené] podniky ve svých obchodních nebo finančních vztazích vázány dohodnutými či uloženými podmínkami, které se liší od podmínek, na nichž by se dohodly dva nezávislé podniky, zisk, který by býval bez existence těchto podmínek vytvořil jeden z těchto podniků, ale nedosáhl ho kvůli těmto podmínkám, lze zahrnout do zisku tohoto podniku a zdanit jej příslušným způsobem.“

70. Jedná se tedy o zásadu, podle které musí být transakce mezi propojenými podniky zhodnoceny pro daňové účely, jako kdyby byly uzavřeny za obvyklých tržních podmínek mezi nezávislými podniky.

71. Zásada obvyklých tržních podmínek je prováděna prostřednictvím úprav „převodních cen“, tedy cen transakcí uskutečněných mezi společnostmi téže skupiny, které mají sídlo v různých členských státech. Připomínám, že převodní ceny určují rozdělení příjmů a výdajů v rámci skupiny, a tedy rozdělení zdanitelných zisků mezi přidružené podniky spadající pod různé daňové orgány. Přispívají tak k vytvoření příslušného podílu celosvětového zisku, který bude zdaněn v každém státě, kde je skupina přítomna.

72. Tyto úpravy lze vysvětlit skutečností, že na rozdíl od nezávislých podniků není výpočet zdanitelných zisků těchto přidružených podniků závislý na působení tržních sil. Odhad cen transakcí uvnitř skupiny, které jsou prováděny mezi nesoutěžícími subjekty usazenými v různých členských státech, totiž spadá pod společnost ovládající skupinu. V důsledku toho by mohly společnosti náležející ke skupině, při neexistenci těchto úprav, stanovit cenu transakcí uzavřených s jinými společnostmi ze skupiny za netržních podmínek, a převádět tak zisky z jedné země do druhé.

73. Zásada obvyklých tržních podmínek je tedy důsledkem zásady teritoriality daňové pravomoci, jak je uznána na mezinárodní úrovni, podle které je každý stát oprávněn zdaňovat společnosti-rezidenty, pokud jde o jejich celosvětové zisky a společnosti-nerezidenty, pokud jde o zisky pocházející z činností vykonávaných těmito společnostmi v tomto státě. Územní povaha daňové pravomoci totiž znamená, že společnosti nemohou volně přesouvat zisky a ztráty mezi daňovými územími států. Účelem sledovaným zásadou obvyklých tržních podmínek je právě zavést přiměřené zdanění v každé jurisdikci (a zamezit dvojímu zdanění)⁴⁵.

74. V oblasti státních podpor se Komise dovolávala zásady obvyklých tržních podmínek v rámci šetření zahájených v roce 2014 a směřujících k přezkumu praktik daňových rozhodnutí, které prováděly příslušné orgány několika členských států vůči nadnárodním podnikům, jakož i ve svém sdělení o pojmu státní podpory⁴⁶.

⁴⁵ – Pokyny OECD k převodním cenám pro nadnárodní podniky a daňové správy, OECD, 2010, s. 39, bod 1.15.

⁴⁶ – Sdělení Komise o pojmu státní podpory uvedené v čl. 107 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie (Úř. věst. 2016, C 262, s. 1).

75. V tomto sdělení Komise nejprve uvedla, že „[p]otvrzuje-li se v daňovém rozhodnutí výsledek, který spolehlivým způsobem nevypovídá o tom, že by vyplýval z běžného uplatňování režimu obecného práva, může být tímto rozhodnutím příjemci poskytnuta selektivní výhoda v té míře, že vede [...] ke snížení daňové povinnosti uvedeného adresáta oproti společnostem ve srovnatelné faktické a právní situaci“⁴⁷. Poté vymezila úlohu zásady obvyklých tržních podmínek v rámci takového posouzení a uvedla s odkazem na rozsudek Belgie a Forum 187 v. Komise⁴⁸, že „daňov[é] rozhodnutí[...], kterým se schvaluje metodika převodních cen za účelem určení zdanitelného zisku subjektu v rámci skupiny společností, z níž *nevzejde spolehlivá aproximace tržního výsledku v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek*, [...] poskytuje svému příjemci selektivní výhodu“⁴⁹.

76. Pokud jde o právní kvalifikaci této zásady, vývoj její definice Komisí je potvrzen srovnáním rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení, přijatého v roce 2014⁵⁰, a sporného rozhodnutí, přijatého o rok později.

77. V bodě 60 tohoto rozhodnutí o zahájení řízení Komise při řešení otázky existence hospodářského zvýhodnění uvedla, že „pokud se [předběžná dohoda o cenách] týká ujednání o převodních cenách mezi propojenými podniky v rámci skupiny podniků, nesmí se dotyčná ujednání odchylovat od dohody ani od odměny, *kteou by obezřetný nezávislý hospodářský subjekt přijal za běžných tržních podmínek*“⁵¹, než v bodě 61 dodala, že „[v] této souvislosti je možné *vytvořit tržní podmínky* stanovením převodních cen podle zásady obvyklých tržních podmínek“⁵² a, v bodě 62, pokud jde o dodržení zásady obvyklých tržních podmínek, že „[p]řed přijetím metody výpočtu základu daně navrženého poplatníkem by měla daňová správa porovnat tuto metodu s *obezřetným chováním hypotetického tržního subjektu*, který požaduje od dceřiné společnosti nebo pobočky odměnu odpovídající trhu a odrážející běžné podmínky hospodářské soutěže“⁵³. Není těžké tu rozpoznat logický přístup, jakož i terminologii, která je vlastní *zásadě soukromého hospodářského subjektu v tržním hospodářství*, jelikož chování vnitrostátního daňového úřadu je srovnáváno s chováním obezřetného hospodářského subjektu jednajícího v tržních podmínkách, přičemž je upřesněno, že tyto jsou stanoveny odkazem na převodní ceny, které by akceptoval hypotetický tržní subjekt.

78. V bodě 228 sporného rozhodnutí Komise tvrdí, že „zásada obvyklých tržních podmínek, již Komise používá pro posouzení státní podpory, není zásada, která vyplývá z článku 9 vzorové úmluvy OECD o daních z příjmu a majetku, jež představuje nezávazný nástroj. Jedná se o *zásadu rovného zacházení v oblasti zdanění, jež spadá do oblasti působnosti čl. 107 odst. 1 SFEU*, který je pro členské státy závazný a pokrývá vnitrostátní daňové předpisy“⁵⁴. Zásada obvyklých tržních podmínek je tedy charakterizována jako vztahující se k rovnému zacházení v daňových záležitostech.

⁴⁷ – Sdělení Komise o pojmu státní podpory uvedené v čl. 107 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie, bod 170.

⁴⁸ – Rozsudek ze dne 22. června 2006 (C-182/03 a C-217/03, dále jen „rozsudek Forum 187“, EU:C:2006:416).

⁴⁹ – Sdělení Komise o pojmu státní podpory uvedené v čl. 107 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie, bod 171 (kurzivou zvýraznil autor stanoviska).

⁵⁰ – Rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení o státní podpoře SA.38375 (2014/C ex 2014/NN ex 2014/CP) – Lucembursko, Údajná podpora ve prospěch FFT, C(2014) 3627 final.

⁵¹ – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

⁵² – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

⁵³ – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

⁵⁴ – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

ii) *K zásadě obvyklých tržních podmínek v napadeném rozsudku*

79. Je třeba stručně připomenout odůvodnění napadeného rozsudku věnované otázce, zda zásada obvyklých tržních podmínek mohla být použita ve sporném rozhodnutí pro účely určení existence hospodářského zvýhodnění.

80. V bodech 141 až 154 napadeného rozsudku Tribunál vysvětlil, že pokud vnitrostátní daňové právo pro účely povinnosti k dani z příjmu právnických osob nerozlišuje mezi integrovanými podniky a nezávislými podniky, hodlá toto právo zdanit zisk plynoucí z hospodářské činnosti takových integrovaných podniků tak, jako by plynul z transakcí uskutečňovaných za ceny tržní. To je ostatně podle Tribunálu potvrzeno rozsudkem Forum 187, který se týkal právě daňového režimu, který stanoví, že s integrovanými společnostmi a nezávislými společnostmi musí být zacházeno za stejných podmínek. Tribunál připomenul, že Soudní dvůr totiž v bodě 95 uvedeného rozsudku uznal, že je nutné 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“. Za těchto podmínek měl Tribunál za to, že Komise mohla použít zásadu obvyklých tržních podmínek jako *nástroj*, který jí v rámci svých pravomocí na základě čl. 107 odst. 1 SFEU umožňuje ověřit, zda daňové opatření, kterým vnitrostátní orgány přijaly určitou úroveň cen transakcí uvnitř skupiny, vede ke snížení nákladů, které obvykle zatěžují rozpočet integrovaného podniku, který je příjemcem podpory, a tomuto podniku tak poskytuje výhodu. Vzhledem k tomu, že lucemburský daňový zákoník měl v projednávaném případě za cíl zdanit integrované společnosti a nezávislé společnosti stejným způsobem, Komise právem využila uvedeného nástroje k provedení takového ověření.

81. Pokud jde o argument, podle kterého Komise neuvedla ve sporném rozhodnutí právní základ zásady obvyklých tržních podmínek, Tribunál připustil, že Komise uvedla, že zásada obvyklých tržních podmínek existuje nezávisle na otázce, zda tato zásada byla začleněna do vnitrostátního práva a že je odlišná od zásady zakotvené v článku 9 vzorové daňové úmluvy OECD. Dodal však, že Komise tam rovněž upřesnila, že zásada obvyklých tržních podmínek je nutně nedílnou součástí přezkumu podle čl. 107 odst. 1 SFEU daňových opatření přijatých ve prospěch společností patřících do skupiny a že zásada obvyklých tržních podmínek je „obecnou zásadou rovného přístupu v oblasti zdanění“, na kterou se použije toto ustanovení Smlouvy.

82. V bodech 155 až 161 napadeného rozsudku Tribunál odpověděl zaprvé na argument, podle kterého Komise přezkoumala dotčené daňové rozhodnutí ve světle zásady obvyklých tržních podmínek uplatněné jako kritérium nesouvisející s lucemburským daňovým právem, což mělo za následek skrytou harmonizaci v rozporu s daňovou autonomií členských států v oblasti přímých daní. V tomto ohledu měl Tribunál v podstatě za to, že Komise nepřekročila své pravomoci, jelikož skutečně použila zásadu obvyklých tržních podmínek, aby ověřila, zda dotčené daňové rozhodnutí vedlo ke snížení daňového zatížení společnosti FFT podle pravidel vnitrostátního práva. Z posledně uvedeného totiž vyplývalo, že integrované společnosti byly zdaňovány za stejných podmínek jako samostatné společnosti. Zadruhé, pokud jde o argument, podle kterého Komise v bodě 228 odůvodnění sporného rozhodnutí neoprávněně tvrdila, že zásada obvyklých tržních podmínek je „[obecnou] zásad[o]u rovného zacházení v oblasti zdanění, jež spadá do působnosti čl. 107 odst. 1 SFEU“, Tribunál rozhodl, že tato formulace nesmí být „vytrhována z kontextu“ a neznamená, že Komise potvrdila, že existuje „obecná zásada rovného zacházení v oblasti zdanění *vlastní* čl. 107 odst. 1 SFEU“⁵⁵. Takový výklad by totiž podle Tribunálu vedl k příliš extenzivnímu dosahu tohoto článku.

⁵⁵ – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

iii) *K základu zásady obvyklých tržních podmínek*

83. První výtká předložená Irskem v rámci tohoto důvodu kasačního opravného prostředku se týká právě bodu 161 napadeného rozsudku. V tomto ohledu Irsko v podstatě tvrdí, že Tribunál nesprávně potvrdil poslední tvrzení obsažené v bodě 228 odůvodnění sporného rozhodnutí, podle kterého je zásada obvyklých tržních podmínek „[obecnou] zásad[o]u rovného zacházení v oblasti zdanění, jež spadá do oblasti působnosti čl. 107 odst. 1 SFEU“, přičemž měl za to, že tato formulace nemůže být vytržena ze svého kontextu, a nemůže být tedy vykládána v tom smyslu, že zásada obvyklých tržních podmínek vychází z tohoto ustanovení primárního práva. Tribunál totiž podle ustálené judikatury nemůže sporné rozhodnutí přeformulovat ani doplnit jeho odůvodnění. Druhá výtká Irska se týká téhož tvrzení sporného rozhodnutí, jak bylo potvrzeno Tribunálem v bodě 141 napadeného rozsudku. Podle Irska neexistuje žádná obecná zásada unijního práva, která by vyžadovala rovné zacházení s daňovými poplatníky. V tomto ohledu totiž poznamenává, že v oblasti zdanění podniků unijní právo a vnitrostátní právní předpisy často rozlišují mezi integrovanými společnostmi a nezávislými společnostmi.

84. Pokud jde o první výtku Irska, je třeba úvodem poznamenat, že výklad oddílu 7.2.2.1 sporného rozhodnutí, a zejména bodu 228 jeho odůvodnění, je mimořádně obtížný z důvodu neobratného znění některých pasáží úvah rozvinutých Komisí. Za těchto okolností je tím spíše politováníhodné, že se Tribunál rozhodl potvrdit poslední větu tohoto bodu odůvodnění tím, že obecně zmínil „kontext“, ve kterém byla použita taková formulace, aniž by uvedl jakékoli další upřesnění.

85. Po tomto upřesnění je však třeba zaujmout stanovisko k otázce, zda tak Tribunál překročil meze svého soudního přezkumu.

86. Jak připomíná Irsko ve svém kasačním opravném prostředku, je ustálenou judikaturou, že Tribunál není oprávněn *nahradit vlastním odůvodněním* odůvodnění autora napadeného aktu a nemůže *vlastním odůvodněním vyplnit mezeru* v odůvodnění tohoto aktu, v důsledku čehož by se jeho přezkum nepojil k žádnému posouzení obsaženému v tomto aktu⁵⁶. Stejně tak je nesporné – dodávám – že *výklad* uvedeného aktu skutečně podléhá přezkumu prováděnému Tribunálem⁵⁷.

87. Přepsal nebo doplnil Tribunál odůvodnění sporného rozhodnutí, nebo se omezil pouze na využití legitimního prostoru při jeho výkladu?

88. Nedomnívám se, že by bylo možné na tuto otázku odpovědět bez provedení důkladné analýzy směřující ke správnému výkladu bodu 228 odůvodnění sporného rozhodnutí. Pouze tato analýza umožní pochopit předmět posouzení provedeného Tribunálem v bodě 161 napadeného rozsudku, což umožní vyjádřit se k výtkám vyjádřeným Irskem.

89. Pokud jde o jeho znění, tento bod odůvodnění uvádí, že „[z]ásada obvyklých tržních podmínek je proto nedílnou součástí posouzení Komise daňových opatření poskytnutých společností skupiny na základě čl. 107 odst. 1 SFEU“. Připouštím, že tato věta by mohla vést k domněnce, že podle sporného rozhodnutí zásada obvyklých tržních podmínek vyplývá z ustanovení uvedené Smlouvy. Zdá se mi však, že uvedená věta může být rovněž chápána méně široce v závislosti na vývoji, podle kterého je tato zásada použitelná nezávisle na jejím předchozím začlenění do práva dotyčného členského státu („bez ohledu na otázku, zda členský stát zahrnul tuto zásadu do svého vnitrostátního právního systému“). Jinými slovy, i když Komise uvádí, že zásada obvyklých tržních

⁵⁶ – Viz rozsudek ze dne 24. ledna 2013, Frucona Košice v. Komise (C-73/11 P, EU:C:2013:32, body 87 až 90).

⁵⁷ – Viz rozsudek ze dne 26. března 2020, Larko v. Komise (C-244/18 P, EU:C:2020:238, body 104 a 105).

podmínek je nedílnou součástí tohoto posouzení i v případě neexistence takového začlenění do vnitrostátního práva, neznamená to, že použití zásady obvyklých tržních podmínek v tomto kontextu nepodléhá jiným podmínkám, jako je například skutečnost, že cílem daňového režimu představujícího „obvyklé“ zdanění je zacházet s integrovanými společnostmi a s nezávislými společnostmi stejným způsobem.

90. Ostatně uvedená věta zkoumaného bodu 228 odůvodnění, která je předmětem přezkumu Tribunálu v bodě 161 napadeného rozsudku, uvádí, že zásada obvyklých tržních podmínek je „[obecnou] zásad[o]u rovného zacházení v oblasti zdanění, jež *spadá do působnosti* čl. 107 odst. 1 SFEU“⁵⁸, a nikoli že „vyplývá z“ nebo že je „vlastní“ tomuto ustanovení Smlouvy.

91. Pokud jde o systematiku sporného rozhodnutí, uvádím nejprve, že body 224, 226, 227 a 228 odůvodnění tohoto rozhodnutí, které uvádějí základ a dosah zásady obvyklých tržních podmínek, všechny odkazují na skutečnost, že tato zásada umožňuje odhalit existenci zvýhodněného daňového zacházení ve prospěch integrovaných společností *podle obecného režimu daně z příjmu právnických osob*, což je upřesnění, které by nebylo nijak relevantní, pokud by Komise měla za to, že kořeny uvedené zásady byly zakotveny v čl. 107 odst. 1 SFEU.

92. Kromě toho sdílím postoj zaujatý Komisí v její kasační odpovědi, podle kterého musí být oddíl 7.2.2.1 sporného rozhodnutí („Selektivní zvýhodnění vyplývající z odchylky od zásady obvyklých tržních podmínek“), v němž se nachází bod 228 odůvodnění, vykládán ve světle oddílu 7.2.1 tohoto rozhodnutí („Určení referenčního systému“).

93. Oddíl 7.2.2.1 totiž tvoří úvodní část oddílu 7.2.2 („Selektivní zvýhodnění vyplývající z odchylky od lucemburského obecného systému daně z příjmu právnických osob“), ve kterém se Komise snažila prokázat, že lucemburská daňová správa tím, že schválila dohodu v oblasti převodních cen, jejíž výsledek je nižší než výsledek vyplývající z použití zásady obvyklých tržních podmínek, poskytla společnosti FFT zvýhodnění, a z tohoto důvodu se odchýlila od vnitrostátních pravidel týkajících se zdanění právnických osob. Přitom v oddíle 7.2.1 měla Komise za to, že obecný lucemburský režim daně z příjmu právnických osob představuje referenční rámec, podle kterého musí být zkoumána existence selektivního zvýhodnění, a rovněž uvedla, že integrované společnosti a samostatné společnosti se s ohledem na cíl uvedeného režimu nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci. S ohledem na toto zjištění oddíl 7.2.2.1 vysvětluje, že referenční kritérium uvedené Komisí ve sporném rozhodnutí za účelem určení, zda daňové rozhodnutí v oblasti převodních cen poskytuje selektivní zvýhodnění, spočívá v daňovém zacházení s nezávislými společnostmi v rámci obecného systému daně z příjmu právnických osob v Lucembursku.

94. „Kontextem“, na který odkazuje bod 161 napadeného rozsudku, je tedy právě ten, v němž tento vnitrostátní daňový režim, který představuje referenční rámec pro přezkum existence selektivního zvýhodnění, zamýšlí zdanit stejným způsobem integrované společnosti a nezávislé společnosti. Zdá se tedy, že zásada obvyklých tržních podmínek, jak je uvedena ve sporném rozhodnutí, vyplývá z vnitrostátního práva, a nikoli ze samotného čl. 107 odst. 1 SFEU.

⁵⁸ – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

95. Z toho vyplývá, že Tribunál nepřeformuloval ani nedoplnil odůvodnění sporného rozhodnutí, ale pouze jej vyložil, aniž překročil meze svého soudního přezkumu. První výtka Irska by tedy měla být podle mého názoru zamítnuta⁵⁹.

96. Pro případ, že by Soudní dvůr nesouhlasil s mým návrhem, je třeba učinit poslední poznámku. Pokud by měl totiž Soudní dvůr za to, že na rozdíl od toho, jak rozhodl Tribunál v napadeném rozsudku, musí být odůvodnění sporného rozhodnutí chápáno v tom smyslu, že zásada obvyklých tržních podmínek vyplývá z čl. 107 odst. 1 SFEU, zůstává otázkou, zda z tohoto ustanovení Smlouvy může být skutečně vyvozena zásada rovného zacházení s daňovými poplatníky.

97. Jak Irsko tvrdí ve svém kasačním opravném prostředku, Soudní dvůr již uznal, že ve Smlouvě neexistuje žádná obecná zásada zákazu diskriminace kromě případů v ní *výslovně* uvedených (národnost, pohlaví, věk atd.)⁶⁰. Je však zřejmé, že čl. 107 odst. 1 SFEU, který zakotvuje obecný zákaz poskytování státních podpor, v žádném případě nestanoví obecnou zásadu nařizující rovné zacházení s daňovými poplatníky. Takové zásady se tak lze dovolávat vůči vnitrostátním právním předpisům pouze tehdy, byla-li předtím vypracována unijním zákonodárcem v aktu, ze kterého vyplývá přesně určený obsah⁶¹, což podle mého názoru není případ rovného zacházení s integrovanými a nezávislými podniky.

98. Pokud jde o druhou výtku Irska, je založena na předpokladu, že bod 141 napadeného rozsudku uvádí, že zásada obvyklých tržních podmínek *vychází z čl. 107 odst. 1 SFEU*. Vzhledem k tomu, že tento bod naopak uvádí, že zásada obvyklých tržních podmínek se použije, pokud *vnitrostátní právo* má za cíl poskytnout stejné zacházení integrovaným společnostem a nezávislým společnostem pro účely zdanění právnických osob, mám za to, že tato výtka musí být rovněž zamítnuta.

99. Nyní je třeba přezkoumat pátou výtku vznesenou Irskem. Ta tvrdí, že zásadu obvyklých tržních podmínek lze uplatnit za účelem ověření existence zvýhodnění v takové situaci, jakou je situace v projednávané věci, pouze pokud je tato zásada začleněna do vnitrostátního daňového režimu stanovícího „obvyklé“ zdanění, a že to předpokládá zohlednění pravidel konkrétně používaných v dotčeném členském státě, a nikoliv pravidel stojících mimo tento systém. Tribunál tento požadavek nesplnil, když v bodech 141 a 145 napadeného rozsudku potvrdil použití uvedené zásady Komisí na základě předpokládaného cíle lucemburského daňového práva.

100. Nejprve je třeba vymezit obsah diskuse. Účastníci řízení se shodují na dvou základních zjištěních vyplývajících z úvah Tribunálu v napadeném rozsudku. Zaprvé *a priori* neexistuje překážka použití zásady obvyklých tržních podmínek jakožto „nástroje“ pro účely přezkumu existence zvýhodnění ve prospěch integrovaného podniku. Zadruhé možnost použití této zásady závisí na tom, zda tato zásada spadá pod všechna obvyklá pravidla zdanění použitelná na takový podnik v případě neexistence dotčeného daňového rozhodnutí. Rozdíl mezi účastníky řízení se týká pouze způsobu, jakým Tribunál odpověděl na posledně uvedenou otázku.

⁵⁹ – V této fázi je důležité upřesnit, že navrhovaná odpověď odpovídá formální výtce týkající se odůvodnění napadeného rozhodnutí, a nikoli možnému nesprávnému právnímu posouzení, kterého se Tribunál dopustil při přezkumu meritorního posouzení provedeného Komisí. Tento posledně uvedený bod se týká samotné páté výtky, která bude zkoumána v následujících bodech tohoto stanoviska.

⁶⁰ – Rozsudek ze dne 18. prosince 2014, FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, bod 33).

⁶¹ – Viz zejména rozsudky ze dne 15. října 2009, Audiolux a další (C-101/08, EU:C:2009:626, bod 34), a ze dne 29. října 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, bod 42).

101. K tomuto bodu je tedy třeba zaujmout stanovisko, což vyžaduje zohlednit kritéria, jimiž se řídí určení tohoto „obvyklého“ zdanění.

102. Jak vyplývá z mých předcházejících úvah, podstatné postavení pojmu „obvyklé“ zdanění, který je použit při posouzení existence hospodářského zvýhodnění, na roveň pojmu „referenční rámec“ použitému v analýze selektivity vede k závěru, že kritéria použitá judikaturou pro určení obsahu tohoto posledně uvedeného pojmu mohou být skutečně použita na prvně uvedený pojem. Tato kritéria se týkají objektivitu, úplnosti a konkrétní povahy souboru norem, které tvoří „obvyklé“ zdanění.

103. S ohledem na předmět této výtky mám za to, že kritérium týkající se *konkrétní* povahy „obvyklého“ zdanění má zvláštní význam.

104. V tomto ohledu je třeba nejprve konstatovat, že znění bodu 139 napadeného rozsudku ve spojení s odkazem na počátek jeho bodu 141 ukazuje, že Tribunál implicitně připustil postulát, podle kterého „obvyklé“ zdanění musí zahrnovat pouze pravidla vnitrostátního práva.

105. Dále z bodů 141 a 145 uvedeného rozsudku vyplývá, že podle Tribunálu je *cíl* lucemburského daňového zákoníku zdanit integrované podniky a nezávislé podniky stejným způsobem na základě daně z příjmu právnických osob dostatečný k odůvodnění závěru, podle kterého zásada obvyklých tržních podmínek spadá pod „obvyklé“ zdanění. V bodě 141 napadeného rozsudku totiž Tribunál poukázal na skutečnost, že „v případě, že vnitrostátní daňové právo [...] nerozlišuje mezi integrovanými podniky a nezávislými podniky, *hodlá* zdanit zisk plynoucí z hospodářské činnosti takového integrovaného podniku tak, jako by plynul z transakcí uskutečňovaných za ceny tržní“⁶². V bodě 145 napadeného rozsudku Tribunál uvedl, že lucemburský daňový zákoník „*směřuje k tomu*, aby integrované podniky a nezávislé podniky v Lucembursku byly [...] zdaňovány stejným způsobem“, a že „cílem“ tohoto zákoníku „je zdanit zisk, kterého bylo dosaženo z hospodářské činnosti [...] integrovaného podniku, tak, jako kdyby byl získán z transakcí uskutečněných za tržní ceny“⁶³. Na druhou stranu na podporu jeho závěru není uvedeno žádné konkrétní ustanovení lucemburského práva.

106. Jak jsem přitom uvedl v předcházejících bodech tohoto stanoviska a jak vyplývá z nejnovější judikatury Soudního dvora, konkrétní povaha „obvyklého“ zdanění znamená, že zdanění vychází z pravidel *pozitivního* práva. Aby se zabránilo jakémukoli zásahu do výlučné pravomoci členských států v oblasti přímých daní, lze existenci zvýhodnění ve smyslu článku 107 SFEU ověřit pouze s ohledem na normativní rámec vymezený vnitrostátním zákonodárcem při *skutečném* výkonu této pravomoci. Pouze ten může zajistit, aby zásada obvyklých tržních podmínek byla součástí všech pravidel a zásad, které se použijí na daňovou situaci integrovaného podniku, jakým je FFT, v případě neexistence dotčeného daňového rozhodnutí.

107. Za těchto podmínek sdílím názor Irska, podle kterého přístup Komise ve sporném rozhodnutí a potvrzený Tribunálem v napadeném rozsudku vede v konečném důsledku k tomu, že do vnitrostátního daňového režimu, který představuje „obvyklé“ zdanění, je importováno pravidlo, a sice zásada obvyklých tržních podmínek, které je tomuto režimu cizí. Z důvodů vysvětlených zejména v předchozím bodě totiž odkaz na údajný cíl sledovaný vnitrostátním zákonodárcem nemůže odůvodnit příslušnost této zásady k uvedenému režimu.

⁶² – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

⁶³ – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

108. V tomto ohledu je třeba poznamenat, že Irsko rovněž tvrdí, že Tribunál jednoduše ignoroval čl. 164 odst. 3 daňového zákoníku, kterým vnitrostátní zákonodárce začlenil zásadu obvyklých tržních podmínek do lucemburského daňového práva. „Obvyklé“ zdanění mělo být podle Irska určeno pouze na základě tohoto ustanovení.

109. Nedomnívám se, že Tribunál uvedený článek ignoroval. Z bodu 13 napadeného rozsudku totiž vyplývá, že Tribunál skutečně zohlednil body odůvodnění sporného rozhodnutí, kde Komise uvedla, že dotčené daňové rozhodnutí bylo přijato na základě čl. 164 odst. 3 daňového zákoníku (a oběžníku č. 164/2) a že toto ustanovení zavedlo zásadu obvyklých tržních podmínek do lucemburského daňového práva. Měl však za to, že Komise správně dospěla k závěru, že referenční rámec, který představuje „obvyklé“ zdanění, musí být určen širě než odkazem pouze na tento článek. Trvám na tom, že toto je posouzení, jež je stíženo nesprávným právním posouzením.

110. Neuniklo mi, že pokud by byl odkaz na zásadu obvyklých tržních podmínek začleněn do vnitrostátního právního řádu, byl by počet vnitrostátních daňových orgánů, jejichž daňová rozhodnutí by mohla být předmětem kontroly ze strany Komise z hlediska státních podpor, snížen, a že by se pokyny OECD staly *de facto* závaznými, čímž by byl omezen prostor Komise pro uvážení při přezkumu těchto rozhodnutí. Jedná se nicméně o jedinou úvahu, kterou Tribunál může podle mého názoru považovat za správnou z právního hlediska, neboť respektuje výlučnou pravomoc členských států v oblasti přímých daní.

111. Naproti tomu právní úvaha sledovaná Komisí jakožto hlavní a potvrzená Tribunálem v napadeném rozsudku definuje referenční rámec představující „obvyklé“ zdanění na základě verze zásady obvyklých tržních podmínek založené na takové nekodifikované skutečnosti, jako je (údajný) cíl lucemburského daňového práva. Nejedná se právě o neoprávněný zásah do daňové autonomie členských států, který Soudní dvůr dosud pečlivě odsuzoval? Domnívám se, že ano⁶⁴.

112. S ohledem na veškeré předcházející úvahy jsem toho názoru, že páté výtce vznesené Irskem musí být vyhověno.

113. Svou šestou výtka Irsko kritizuje bod 142 napadeného rozsudku, když uvádí, že rozsudek Forum 187 nepodporuje závěr, podle kterého čl. 107 odst. 1 SFEU ukládá členským státům dodržovat autonomní povinnost uplatňovat zásadu obvyklých tržních podmínek nezávisle na otázce, zda tato zásada byla začleněna do vnitrostátního práva. Zejména tvrdí, že ve věci, v níž byl vydán rozsudek Forum 187, bylo odchýlení se od zásady obvyklých tržních podmínek považováno za relevantní, jelikož tato zásada byla začleněna do dotčeného vnitrostátního práva, a sice do belgického práva.

114. Je tedy třeba přezkoumat, zda výklad rozsudku Forum 187, jak vyplývá z bodu 142 napadeného rozsudku, je správný.

115. V tomto případě 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 trhem⁶⁵. 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,

⁶⁴ – Viz v tomto ohledu Mason R., „Identifying Illegal Subsidies“, *American University Law Review*, sv. 69: č. 2, čl. 3, s. 530 až 531.

⁶⁵ – Rozhodnutí Komise 2003/755/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).

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.

116. 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 svou činnost v podmínkách volné soutěže odpovídají rozdílu mezi příjmy a výdaji tohoto podniku⁶⁶. 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“⁶⁷.

117. 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 „účtované ceny“ v bodě 96 neponechává žádný prostor pro odlišný výklad.

118. Pokud jde o právní základ použití této zásady, Komise se připojuje k Irsku, 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.

119. Souběžně s tím podle Komise potvrzuje rozsudek Forum 187, že použití zásady obvyklých tržních podmínek není podmíněno jejím začleněním do vnitrostátního práva. Komise totiž poznamenává, že Soudní dvůr nepřezkoumal existenci zvýhodnění ve prospěch koordinačních center v tomto rozsudku odkazem na zásadu obvyklých tržních podmínek kodifikovanou v belgickém daňovém právu.

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

121. 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.

122. 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 center⁶⁸. 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

⁶⁶ – Rozsudek Forum 187, bod 95.

⁶⁷ – Rozsudek Forum 187, bod 96.

⁶⁸ – *Moniteur belge* ze dne 13. ledna 1983.

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.

123. 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 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 musejí být stanoveny tak, aby vedly k cenám, které by byly uplatňovány za obvyklých tržních podmínek⁶⁹. Kromě toho z rozhodnutí Komise vyplývá, že belgická správa musela pro účely stanovení těchto cen odkázat na zprávy OECD⁷⁰.

124. To podle mého názoru znamená, že na rozdíl od toho, co tvrdí Komise ve své kasační odpovědi, neuvedení zásady obvyklých tržních podmínek v rozsudku Forum 187 – i kdyby tato zásada mohla být považována za zahrnutou v článku 26 belgického zákona o daních z příjmů z roku 1992 – neznamená, že otázka, zda je uvedená zásada začleněna do vnitrostátního práva, je v daném rozsudku irelevantní.

125. Zdá se mi totiž, že Soudní dvůr ve zkoumaném rozsudku rozhodl o odlišné právní otázce, přičemž začlenění zásady obvyklých tržních podmínek do vnitrostátního práva pouze představuje její logický předpoklad. 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 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.

126. Krátce řečeno mám za to, že na rozdíl od toho, co se Tribunál domníval v bodě 142 napadeného rozsudku, rozsudek Forum 187 nepotvrzuje stanovisko, podle kterého je zásada obvyklých tržních podmínek použitelná, pokud je cílem vnitrostátního daňového práva zdanit integrované společnosti a nezávislé společnosti stejným způsobem, nezávisle na otázce, zda tato zásada byla do uvedeného práva začleněna.

127. Šesté výtce Irska musí být tedy podle mého názoru vyhověno.

128. V rámci sedmé výtky má Irsko za to, že zásada obvyklých tržních podmínek nemá svůj původ v dokumentech OECD a zásada soukromého hospodářského subjektu v tržním hospodářství, která přístup [Komise] v této oblasti založila, není správným právním základem. V tomto ohledu poznamenává, že Komise odkázala na tuto zásadu v rozhodnutích o zahájení řízení týkajících se daňových rozhodnutí přijatých ve prospěch společností Apple, Fiat a Starbucks a tento orgán na jednání konaném před Tribunálem v projednávané věci potvrdil, že svou teorii zásady obvyklých tržních podmínek již neopírá o zásadu soukromého hospodářského subjektu v tržním hospodářství.

⁶⁹ – Stanovisko generálního advokáta Légera ve spojených věcech Belgie a Forum 187 v. Komise (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:89).

⁷⁰ – Rozhodnutí 2003/755, bod odůvodnění 95. V tomto ohledu Komise odkazuje na č. 26/48 komentáře k belgickému zákoníku o dani z příjmu z roku 1992.

129. Pokud jde o tento důvod, omezím se na konstatování, že se zdá, že obecně kritizuje obecný přístup Komise, pokud jde o základ zásady obvyklých tržních podmínek, aniž se budu zabývat důvody pro schválení tohoto přístupu v napadeném rozsudku. Za těchto okolností navrhuji Soudnímu dvoru, aby jej prohlásil za nepřijatelný.

130. Třetí a čtvrtá výtka vznesené Irskem činí nezbytným připomenutí příslušné pasáže napadeného rozsudku. V bodě 152 tohoto rozsudku Tribunál poznamenal, že Komise na jednání tvrdila, že zásada obvyklých tržních podmínek je vlastní běžnému režimu zdanění stanovenému vnitrostátním právem jakožto logický důsledek přístupu „samostatného právního subjektu“, tedy přístupu, podle kterého se vnitrostátní právo váže k právním subjektům, a nikoli k hospodářským subjektům. V bodě 153 se Tribunál zabýval námitkami Lucemburského velkovévodství a společnosti FFT, podle nichž Komise na jednání změnila postoj k zásadě obvyklých tržních podmínek, který vyjádřila ve sporném rozhodnutí. I když Tribunál uznal, že změna právního základu zásady obvyklých tržních podmínek, která byla uvedena ve sporném rozhodnutí, nebyla právně legitimní, měl za to, že to každopádně nezpochybně zjištění, které předtím učinil, podle kterého je zásada obvyklých tržních podmínek nástrojem používaným v rámci přezkumu podle čl. 107 odst. 1 SFEU.

131. V tomto ohledu Irsko zaprvé uvádí, že Komise, aniž by porušila právo na obhajobu, nemohla platně vycházet z nového argumentu, který vznesla na jednání. Přístup samostatného právního subjektu totiž nebyl ve sporném rozhodnutí uveden jako právní základ uvedené zásady.

132. Zadruhé Irsko tvrdí, že i kdyby Komise ve sporném rozhodnutí uvedla, že přístup samostatného právního subjektu je právním základem zásady obvyklých tržních podmínek, dopustila by se nesprávného právního posouzení. Bylo by totiž nesprávné tvrdit, že tato zásada je nezbytným logickým důsledkem přístupu samostatného subjektu, jelikož další modely zdanění, jako je model rozdělení podle předem stanoveného vzorce stanoveného v návrhu směrnice o společném vyměřovacím základu pro daň z příjmu právnických osob, jsou rovněž založeny na uvedeném přístupu.

133. V tomto ohledu již nyní uvádím, že Soudní dvůr by se podle mého názoru neměl nechat vtáhnout do debaty bez praktického obsahu, neboť Tribunál nezaložil své rozhodnutí na skutečnostech kritizovaných Irskem. Taková diskuse je totiž čistě teoretická nebo přesněji nemá žádný dopad na řešení sporu, který mu byl předložen.

134. Je totiž třeba uvést, že v bodě 153 napadeného rozsudku se Tribunál nevyjádřil k otázce, zda Komise prostřednictvím vysvětlení, která poskytla na jednání ohledně vztahu mezi uplatněním přístupu samostatného právního subjektu ve vnitrostátním daňovém systému a zásadou obvyklých tržních podmínek, změnila postoj původně přijatý ve sporném rozhodnutí. Právě naopak, Tribunál se v podstatě omezil na konstatování, že i kdyby námitky vznesené Lucemburským velkovévodstvím a společností FFT byly považovány za opodstatněné, nemělo by to žádný vliv na závěr, ke kterému dospěl, pokud jde o právní základ použití zásady obvyklých tržních podmínek⁷¹. Tyto výtky se tedy zakládají na nesprávném výkladu napadeného rozsudku.

135. Třetí a čtvrtá výtka Irska tak musí být podle mého názoru zamítnuty jako irelevantní.

⁷¹ – I když je pravda, že v bodě 153 napadeného rozsudku se zdá, že Tribunál neodkazuje na tento právní základ, když se omezuje na shrnutí svého závěru v tom smyslu, že „se zásada obvyklých tržních podmínek uplatní v rámci přezkumu podle čl. 107 odst. 1 SFEU“, rovněž platí, že tento odkaz je dovozován z odůvodnění Tribunálu jako celku, podle něhož legitimita použití zásady obvyklých tržních podmínek jako nástroje tohoto přezkumu závisí na tom, zda cílem *vnitrostátního práva* je zdanit zisk plynoucí z hospodářské činnosti integrovaného podniku, jako by byl výsledkem transakcí prováděných za tržní ceny.

iv) *K dosahu zásady obvyklých tržních podmínek a zásada právní jistoty*

136. V rámci své osmé výtky má Irsko za to, že obsah zásady obvyklých tržních podmínek použité Komisí ve sporném rozhodnutí a potvrzené Tribunálem v napadeném rozsudku je značně obtížné pochopit. V tomto ohledu poznamenává, že zatímco jediná přesná definice zásady obvyklých tržních podmínek je obsažena v dokumentech vypracovaných v rámci OECD, bod 229 odůvodnění sporného rozhodnutí a bod 147 napadeného rozsudku uvádějí, že zásada obvyklých tržních podmínek OECD se liší od zásady Komise. Kromě toho z bodu 149 napadeného rozsudku vyplývá, že Komise není povinna zohlednit způsob, jakým je zásada obvyklých tržních podmínek vymezena vnitrostátním právem, což ji v projednávané věci vedlo k nezohlednění toho, že Lucembursko tuto zásadu skutečně začlenilo do svého vnitrostátního práva. Konečně podle Irska neexistuje příručka nebo pokyny vymezující obsah zásady obvyklých tržních podmínek, jak je popsána Komisí ve sporném rozhodnutí. Neexistence charakterizace obsahu této zásady je problematická z hlediska zásady právní jistoty, jelikož je tak pro daňového poplatníka nebo pro vnitrostátní daňovou správu nemožné seznámit se se skutečně použitelnými pravidly.

137. Komise ve své kasační odpovědi mimo jiné namítá, že obsah této zásady je velmi jasný. Stanoví totiž, že transakce mezi propojenými hospodářskými subjekty musí být posuzovány pro daňové účely, jako kdyby byly uzavřeny za obvyklých tržních podmínek mezi nepropojenými hospodářskými subjekty.

138. Je třeba připomenout, že 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 předvídatelné⁷². 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 opatření⁷³. Tento imperativ je uplatňován se zvláštní přísností, pokud jde o jednání, které může mít finanční důsledky⁷⁴.

139. 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 aktu⁷⁵.

140. Jak vyplývá z judikatury týkající se státních podpor, zásada právní jistoty má omezenější dosah ve vztahu ke správním rozhodnutím. V této oblasti může být porušení zásady právní jistoty Soudním dvorem konstatováno pouze tehdy, když se jednalo o jednání Komise před nebo během řízení, které vedlo k přijetí rozhodnutí o navrácení státní podpory⁷⁶.

141. 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

⁷² – Rozsudek ze dne 11. září 2019, Călin (C-676/17, EU:C:2019:700, bod 50 a citovaná judikatura).

⁷³ – Rozsudek ze dne 29. března 2011, ThyssenKrupp Nirosta v. Komise (C-352/09 P, EU:C:2011:191, bod 81).

⁷⁴ – 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).

⁷⁵ – Viz Puissochet, J.-P., a Legal, H., *Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes, Les Cahiers du Conseil constitutionnel*, 2001, č. 11.

⁷⁶ – Viz například rozsudek ze dne 8. prosince 2011, France Télécom v. Komise (C-81/10 P, EU:C:2011:811, body 99 až 108).

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.

142. Pokud by tomu tak bylo, nemohla by být zásada soukromého investora v tržním hospodářství začleněna do přezkumu podmínky zvýhodnění vzhledem k tomu, že během svých prvních objevení se v rozhodovací praxi na začátku 80. let tato zásada zdaleka neměla upřesněný a uzavřený obsah. Když ji Soudní dvůr v roce 1986 potvrdil, zásada soukromého investora v tržním hospodářství jednoduše ukládala posouzení, „zda by za podobných podmínek soukromý investor vycházel z předvídatelných možností rentability, přičemž by odhlédl od veškerých úvah sociálního charakteru nebo regionální politiky či politiky určitého odvětví a poskytl by takový kapitálový vklad“⁷⁷. Teprve v průběhu let rozhodovací praxe a kvazilegislativní činnost Komise, jakož i judikatura Soudního dvora definovaly způsoby její aplikace⁷⁸.

143. Stejně tak byl obsah zásady obvyklých tržních podmínek Komisí v podstatě definován v tom smyslu, že transakce uskutečněné mezi integrovanými podniky musí být zhodnoceny pro daňové účely, jako kdyby byly uzavřeny nezávislými podniky. V projednávané věci byla použita v souladu s pokyny OECD. Způsob jejího uplatnění následně upřesní kombinovaná činnost regulačních a soudních sil uvedených na konci předcházejícího bodu.

144. Mám tudíž za to, že se zásady právní jistoty nelze dovolávat za účelem vytýkání Tribunálu, že přijal nedostatečně přesnou kvalifikaci obsahu takového referenčního kritéria, jako je zásada obvyklých tržních podmínek, ze strany Komise v rozhodnutí přijatém uvedeným orgánem.

145. Z toho vyplývá, že osmou výtku vznesenou Irskem je podle mého názoru třeba zamítnout jako neopodstatněnou.

3) Závěry k prvnímu důvodu kasačního opravného prostředku

146. S ohledem na předcházející úvahy, a zejména na mé návrhy týkající se páté a šesté výtky vznesených Irskem navrhuji Soudnímu dvoru, aby prvnímu důvodu kasačního opravného prostředku vyhověl v rozsahu, v němž se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení, když schválil referenční rámec, jak byl stanoven Komisí pro účely přezkumu existence zvýhodnění v projednávané věci ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Judikaturu Soudního dvora, podle níž chyba při určení tohoto rámce způsobuje vadnost celé analýzy týkající se selektivity⁷⁹, lze podle mého názoru použít obdobně na přezkum zvýhodnění.

c) K třetímu důvodu kasačního opravného prostředku

1) Argumenty účastníků řízení

147. Svým třetím důvodem kasačního opravného prostředku Irsko tvrdí, že Tribunál nesplnil povinnost uvést odůvodnění. Zaprvé se Tribunál nevyjádřil k přesnému právnímu základu zásady obvyklých tržních podmínek, která je pouze popsána jako „nástroj“ nebo „referenční kritérium“. Zadruhé Irsko tvrdí, že úvahy uvedené v napadeném rozsudku jsou rozporné v tom, že Tribunál

⁷⁷ – Rozsudek ze dne 10. července 1986, *Belgie v. Komise* (234/84, EU:C:1986:302, odstavec 14).

⁷⁸ – Viz mimo jiné Sdělení Komise o pojmu „státní podpora“ uvedeném v čl. 107 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie, oddíl 4.2.

⁷⁹ – Rozsudek ze dne 28. června 2018, *Andres (Heitkamp BauHolding v úpadku) v. Komise* (C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 107).

uvádí, že zásada obvyklých tržních podmínek, jak byla vymezena ve sporném rozhodnutí, je „obecnou zásadou rovného zacházení v oblasti zdanění“ (bod 150 napadeného rozsudku), a nikoli „obecn[ou] zásad[ou] rovného zacházení [ve vztahu ke] zdanění“ (bod 161 napadeného rozsudku), bez vysvětlení takového rozlišování.

148. Komise je názoru, že tento důvod kasačního opravného prostředku spočívá na nesprávném výkladu napadeného rozsudku, a musí být tedy zamítnut.

2) Posouzení

149. Úvodem je třeba připomenout ustálenou judikaturu, podle které 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 přezkum⁸⁰.

150. Pokud jde o výtku vycházející z nedostatku odůvodnění, pokud jde o právní základ zásady obvyklých tržních podmínek, rovnou poznamenávám, že se nezdá, že Irsko poté, co obecně uvedlo, že argumenty Lucemburského velkovévodství a společnosti FFT kritizující tento právní základ jsou přezkoumány v bodech 126 až 187 napadeného rozsudku, poukázalo na relevantní body uvedeného rozsudku. Pokud by tak učinilo, nemohl by tento členský stát podle mého názoru Tribunálu vytýkat, že neidentifikoval dotčený právní základ.

151. Jak jsem již totiž ukázal v tomto stanovisku, Tribunál se v tomto ohledu vyjádřil v bodě 141 napadeného rozsudku. Před vyložení obsahu zásady obvyklých tržních podmínek tím, že uvedl, že je-li daňové opatření poskytnuto integrovanému podniku, Komise může porovnat daňové zatížení vyplývající z uplatnění tohoto opatření s daňovým zatížením vyplývajícím z použití „obvyklých“ pravidel vnitrostátního práva autonomního podniku nacházejícího se ve srovnatelné situaci, Tribunál vysvětlil, že zásada obvyklých tržních podmínek *vyplývá z vnitrostátního práva*, a zejména že „v případě, že vnitrostátní daňové právo pro účely povinnosti k dani z příjmu právnických osob nerozlišuje mezi integrovanými podniky a nezávislými podniky, hodlá zdanit zisk plynoucí z hospodářské činnosti takového integrovaného podniku tak, jako by plynul z transakcí uskutečňovaných za ceny tržní“. Poté, co Tribunál takto identifikoval právní základ zásady obvyklých tržních podmínek, měl v bodě 145 napadeného rozsudku v podstatě za to, že tato zásada je v projednávaném případě použitelná, jelikož cílem lucemburského daňového zákoníku je zdanit integrované společnosti a nezávislé společnosti stejným způsobem na základě daně z příjmu právnických osob.

152. I když tento právní základ neobstojí v testu souladu s relevantní judikaturou, jak vyplývá z přezkumu páté výtky prvního důvodu kasačního opravného prostředku, nelze popřít, že byl Tribunálem přesto identifikován, což nepochybně zbavuje výtku vycházející z údajného nedostatku odůvodnění napadeného rozsudku v tomto bodě jakéhokoli opodstatnění.

153. Předcházející úvaha vysvětluje, proč, jak správně poznamenává Irsko, body 151 až 154 napadeného rozsudku neuvádějí, jaký je základ zásady obvyklých tržních podmínek. V bodech 149 až 154 totiž Tribunál zamýšlel právě prokázat, že argumenty předložené Lucemburským velkovévodstvím a společnostmi FFT nemohly vyvrátit již přijatý závěr, a sice že zásada obvyklých tržních podmínek vychází z vnitrostátního práva.

⁸⁰ – 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).

154. Pokud jde o výtku vycházející z rozporuplnosti odůvodnění, zdá se mi, že tato výtky vychází z nesprávného pochopení bodů 150 a 161 napadeného rozsudku. Irsko totiž vychází z předpokladu, že Tribunál naznačil existenci rozdílu mezi kvalifikací „obecn[é] zásad[y] rovného zacházení v oblasti zdanění“, která přísluší zásadě obvyklých tržních podmínek podle bodu 150, a kvalifikací „obecn[é] zásad[y] rovného zacházení [ve vztahu ke] zdanění“, která podle bodu 161 této zásadě nepřísluší. Tento předpoklad je podle mého názoru nesprávný.

155. V bodě 150 napadeného rozsudku Tribunál uvedl, že Komise v bodě 228 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedla, že zásada obvyklých tržních podmínek je „obecnou zásadou rovného zacházení v oblasti zdanění, která spadá do působnosti článku 107 SFEU“⁸¹. 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 [ve vztahu ke] zdanění vlastní čl. 107 odst. 1 SFEU“⁸². Tribunál se tak omezil na odmítnutí jednoho z možných výkladů bodu 228 odůvodnění sporného rozhodnutí, jak je reprodukován v bodě 150 napadeného rozsudku, a sice výkladu, podle kterého právní základ zásady obvyklých tržních podmínek spočívá v čl. 107 odst. 1 SFEU. Nevidím tedy žádný rozpor mezi bodem 150 a bodem 161 napadeného rozsudku. Tato výtky musí být tedy podle mého názoru zamítnuta.

156. Vzhledem ke všem těmto úvahám Soudnímu dvoru navrhuji, aby třetí důvod zamítl jako neopodstatněný.

d) Ke čtvrtému důvodu kasačního opravného prostředku

1) Argumenty účastníků řízení

157. Svým čtvrtým důvodem kasačního opravného prostředku Irsko tvrdí, že Tribunál neprávem odmítl argument zkoumaný v bodech 180 až 184 napadeného rozsudku vycházející z toho, že Komise tím, že uložila svou zásadu obvyklých tržních podmínek, porušila zásadu právní jistoty. Tribunál tím, že v bodě 183 napadeného rozsudku uvedl, že bylo „možné předpokládat“, že Komise může ověřit, zda se metoda stanovení převodních cen odchyluje od ceny, která by byla stanovena za tržních podmínek, aby přezkoumal, zda uvedené daňové rozhodnutí poskytlo zvýhodnění, nezohlednil, že zásada stanovená Komisí je novou normou, jejíž obsah nemohla lucemburská daňová správa předem znát. I kdyby lucemburská daňová správa mohla očekávat, že Komise provede ověření, zda se s integrovanou společností zachází pro daňové účely stejně jako s nezávislou společností, nemohla předvídat, že Komise použije vlastní verzi zásady obvyklých tržních podmínek ani nemohla znát její obsah.

158. Komise popírá veškeré úvahy Irska.

2) Posouzení

159. Především je třeba pečlivě vymezit rozsah tohoto žalobního důvodu. Zdá se mi, že Irsko zpochybňuje odmítnutí Tribunálu uznat, že přezkoumání existence zvýhodnění provedené s ohledem na zcela nový právní rámec, a tudíž nepředvídatelný pro vnitrostátní daňovou správu, představuje

⁸¹ – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

⁸² – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

porušení zásady právní jistoty. Základ a obsah zásady obvyklých tržních podmínek totiž nebyly Komisí vypracovány před přijetím sporného rozhodnutí, zejména zveřejněním aktů *soft law*, jako je příručka nebo pokyny.

160. Nelze popřít, že přístup přijatý Komisí ve sporném rozhodnutí vykazuje určitý stupeň novosti. Je totiž třeba připomenout, že v předchozí rozhodovací praxi Komise v oblasti daňových podpor nelze nalézt žádnou stopu zásady obvyklých tržních podmínek, jak ji pojala Komise ve sporném rozhodnutí a jak byla potvrzena Tribunálem v napadeném rozsudku. V tomto ohledu již byla v tomto stanovisku provedena exegeze za účelem prokázání, že napadený rozsudek chybně potvrdil správnost výkladu vyplývajícího ze sporného rozhodnutí, podle kterého rozsudek Forum 187 potvrdil použití takové zásady obvyklých tržních podmínek pro účely analýzy existence zvýhodnění.

161. Nedomnívám se však, že by to mohlo vést k závěru o porušení zásady právní jistoty.

162. V tomto ohledu je třeba znovu odkázat na rozsudek Forum 187 v pasáži, v níž Soudní dvůr přijal výklad generálního advokáta Légera, podle kterého, ačkoli není pochyb o tom, že Komise je povinna dodržovat zásadu právní jistoty při plnění svého úkolu kontroly státních podpor, je tento požadavek neoddelitelný od požadavku týkajícího se dodržování *zásady legality*, a tedy i ustanovení článků 107 a 108 SFEU⁸³. Soudní dvůr se tak v podstatě domníval, že nemůže být konstatováno žádné porušení právní jistoty, když Komise změnila své posouzení při kvalifikaci vnitrostátního daňového opatření jako státní podpory. Podle mého názoru přitom není žádných pochyb o tom, že zjištění týkající se vztahu mezi zásadami právní jistoty a legality platí rovněž pro posouzení Komise, jež je nové ve vztahu k její dřívější rozhodovací praxi. Z toho vyplývá, že zásada právní jistoty nebrání tomu, aby Komise, jako v projednávaném případě, provedla nové posouzení otázky, zda státní opatření představuje státní podporu, pokud má za to, že takový je závěr, ke kterému musí vést správné použití čl. 107 odst. 1 a článku 108 SFEU. V bodě 142 tohoto stanoviska bylo ostatně vysvětleno, že opodstatněnost posouzení Komise týkajícího se kvalifikace státního opatření jako státní podpory nemůže být zpochybněna na základě zásady právní jistoty.

163. Stejně tak zásada právní jistoty nijak nevyžaduje, aby nový výklad, který chce Komise zavést v analýze provedené na základě čl. 107 odst. 1 SFEU, byl předtím vyložen v příručkách nebo pokynech. I když tyto akty přispívají k zajištění transparentnosti, předvídatelnosti a právní jistoty kroků činěných Komisí, jak Soudní dvůr opakovaně připomněl⁸⁴, nejsou nikterak nezbytné k odůvodnění legality takové iniciativy.

164. Za těchto podmínek mám za to, že tvrzení uvedené v bodě 183 napadeného rozsudku nelze nijak právně kritizovat.

165. Navrhuji proto, aby Soudní dvůr čtvrtý důvod kasačního opravného prostředku zamítl jako neopodstatněný.

⁸³ – Rozsudek Forum 187, body 73 až 76, a stanovisko generálního advokáta Légera ve spojených věcech *Belgie a Forum 187 v. Komise* (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:89, bod 219).

⁸⁴ – Viz rozsudek ze dne 14. listopadu 2018, *Komise v. Řecko* (C-93/17, EU:C:2018:903, bod 119 a citovaná judikatura).

e) K pátému důvodu kasačního opravného prostředku

1) Argumenty účastníků řízení

166. V rámci pátého důvodu kasačního opravného prostředku, který směřuje proti bodům 100 až 117 napadeného rozsudku, Irsko Tribunálu vytýká, že odmítl jeho argumentaci, podle níž sporné rozhodnutí v rozporu s články 3, 4 a 5 SEU a 114 SFEU vede k zakotvení zastřené harmonizace, která je v rozporu se zásadou dělby pravomocí. Podle ní se Komise ve sporném rozhodnutí dovolávala pravidel, která nejsou součástí vnitrostátního daňového režimu, přičemž nezohlednila použitelná ustanovení tohoto režimu. Irsko uvádí, že pokud by Komise měla v projednávané věci úspěch, zásada obvyklých tržních podmínek Komise by byla závazná pro všechny členské státy bez ohledu na to, co je stanoveno v jejich vlastních daňových právních předpisech.

167. Komise namítá, že správně posoudila dotčené daňové rozhodnutí s ohledem na obecný režim daně z příjmu právnických osob v Lucembursku a pokud by byl rozsudek Tribunálu potvrzen, pokud jde o zjištění týkající se existence selektivního zvýhodnění, znamenalo by to pouze to, že členské státy, které ukládají daň pobočkám nebo dceřiným společnostem nadnárodních společností na základě svých běžných pravidel, jako by se jednalo o odlišné entity, by se nemohly vyhnout kontrole svých daňových rozhodnutí z hlediska právní úpravy státních podpor pouze z toho důvodu, že jejich daňové právní předpisy výslovně nekodifikují objektivní kritéria pro přidělování zisků těmto pobočkám nebo dceřiným společnostem.

2) Posouzení

168. Úvodem je třeba poznamenat, že Irsko nezpochybňuje veškeré úvahy Tribunálu uvedené v bodech 100 až 117 napadeného rozsudku. Upřesňuje totiž, že souhlasí s první částí těchto úvah, ve kterých Tribunál zdůraznil, že pravidla v oblasti státních podpor jsou použitelná na vnitrostátní daňová opatření. Její výtky se týkají pouze konstatování vyplývajícího z bodu 113 napadeného rozsudku.

169. Tribunál poté, co v bodě 112 tohoto rozsudku připomněl, že Komise nemá pravomoc, která by jí umožňovala nezávisle definovat „obvyklé“ zdanění integrovaného podniku bez ohledu na vnitrostátní daňová pravidla, v bodě 113 uvedeného rozsudku nesprávně rozhodl, že Komise ve sporném rozhodnutí pouze ověřila, zda dotčené daňové rozhodnutí poskytlo svému příjemci zvýhodnění oproti „obvyklému“ zdanění, *jak je definováno vnitrostátním daňovým právem*. Nesprávnost tohoto konstatování je ostatně podle Irska potvrzena skutečností, že Tribunál v bodě 149 napadeného rozsudku připustil, že Komise nepřezkoumala, zda dotčené daňové rozhodnutí dodržuje lucemburské daňové právo.

170. Jinými slovy, tento důvod se omezuje na zpochybnění toho, že Komise použila zásadu obvyklých tržních podmínek pro účely určení „obvyklého“ zdanění, provedeného nezávisle na jakémkoli odkazu na existenci uvedené zásady ve vnitrostátním právu. V důsledku toho se odpověď, kterou je třeba dát na tento důvod kasačního opravného prostředku, shoduje s odpovědí na otázku, zda posouzení Tribunálu, pokud jde o referenční rámec sloužící k určení případné existence daňového zvýhodnění, musí být potvrzena, či nikoliv.

171. V tomto ohledu uvádím, že jistě není překvapivé, že pokud jde o právní prostor vyznačující se koexistencí pravidel Smlouvy o státních podporách a vnitrostátních daňových pravidel, v němž předcházení riziku zasahování prvně uvedených pravidel do pravidel uvedených na druhém místě

vyžaduje posouzení existence výhody podle vnitrostátního referenčního rámce, závisí porušení rozdělení pravomocí mezi Unii a její členské státy na otázce, zda byl tento referenční rámec správně vymezen.

172. S ohledem na návrh předložený v tomto stanovisku prohlásit první důvod kasačního opravného prostředku za opodstatněný, jelikož zásada obvyklých tržních podmínek použitá ve sporném rozhodnutí není pravidlem výslovně kodifikovaným ve vnitrostátním právu, mám stejně jako navrhovatel za to, že napadený rozsudek v bodě 113 porušuje ustanovení Smlouvy upravující rozdělení pravomocí mezi Unii a její členské státy (čl. 3 odst. 6, čl. 4 odst. 1 a čl. 5 odst. 1 a 2) a stanoví zákaz harmonizace v daňové oblasti (čl. 114 odst. 2 SFEU).

173. Navrhuji tedy Soudnímu dvoru, aby vyhověl i pátému důvodu kasačního opravného prostředku.

B. K druhému důvodu kasačního opravného prostředku

174. Tímto důvodem kasačního opravného prostředku Irsko v podstatě tvrdí, že Tribunál nesprávně dospěl k závěru, že se Komise mohla v projednávané věci dovolávat domněnky selektivity, podle které je opatření považováno za selektivní, pokud poskytuje zvýhodnění a že se jedná o jednotlivou podporu, jelikož daňové rozhodnutí je jednotlivou podporou.

175. Komise tvrdí, že tento důvod kasačního opravného prostředku musí být zamítnut jako irelevantní. Sporné rozhodnutí totiž 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 Irsko tyto body ve svém kasačním opravném prostředku nezpochybnilo, závěr týkající se selektivity dotčeného daňového rozhodnutí zůstává platný, i kdyby bylo tomuto důvodu kasačního opravného prostředku vyhověno.

176. Pokud jde o opodstatněnost, Komise odpovídá, že individuální daňové rozhodnutí nelze považovat za poskytnuté v rámci obecného režimu podpor. Podle Komise má totiž daňová správa možnost, pokud v daňovém rozhodnutí schválí dohodu v oblasti převodních cen, ovlivnit skutečnost, zda je podpora poskytnuta v individuálním případě, či nikoli, neboť může schválit buď dohodu, která vede k výsledku za obvyklých tržních podmínek, nebo metodu, která se od takového výsledku odchýlí. Kromě toho skutečnosti zakládající zvýhodnění vyplývají v projednávaném případě pouze z dotčeného daňového rozhodnutí, a nikoli z ustanovení lucemburského práva, na jejichž základě bylo toto daňové rozhodnutí přijato.

1. K relevantnosti

177. 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.

178. V tomto ohledu považuji za nezbytné připomenout, jak 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 podniku-příjemci.

179. Vzhledem k tomu se omezím na konstatování, že tato samotná podpůrná analýza by si nemohla zachovat svou platnost, pokud by se Soudní dvůr ve svém rozsudku, který bude vydán, rozhodl kritizovat závěry Tribunálu týkající se základu zásady obvyklých tržních podmínek, jak to navrhuji v tomto stanovisku, což by vedlo k vyvrácení celého jeho přezkumu selektivního zvýhodnění jak v rámci hlavního odůvodnění, tak v podpůrném odůvodnění.

180. Navrhuji tedy, aby Soudní dvůr prohlásil, že tento důvod kasačního opravného prostředku není irelevantní.

2. K opodstatněnosti

181. Pokud jde o domněnku selektivity, je třeba připomenout, že 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“⁸⁵. Jedná se tedy o vyvratitelnou domněnku, jejíž uplatnění je podmíněno splněním dvojí podmínky, a to existence hospodářského zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU a individuální povahy dotčeného opatření.

182. Dosud byla tato individuální povaha uznána třikrát pro účely uplatnění předpokladu selektivity. V prvních dvou rozsudcích vynesených Soudním dvorem ve věci Orange v. Komise⁸⁶ a Tribunálem ve věci Řecko v. Komise⁸⁷ se spor týkal kvalifikace *vnitrostátních legislativních opatření* přijatých ve prospěch France Telecom⁸⁸, resp. soukromé koncesionářské společnosti na provoz části přístavu Pireus⁸⁹ jako státní podpory. Ve třetím rozsudku Soudního dvora týkajícím se případu Mytilinaios Anonymos Etairia – Omilos Epicheiriseon se spor týkal kvalifikace opatření vyplývajících z *usnesení o předběžném opatření*, které prohlásilo za neplatné dřívější ukončení smlouvy ze strany veřejnoprávní řecké energetické společnosti uzavřené se soukromou společností a poskytující této společnosti zvýhodněný tarif za elektřinu, jako státní podpory⁹⁰.

⁸⁵ – Rozsudek ze dne 4. června 2015 (C-15/14 P, EU:C:2015:362, bod 60).

⁸⁶ – Rozsudek ze dne 26. října 2016, Orange v. Komise (C-211/15 P, EU:C:2016:798).

⁸⁷ – Rozsudek ze dne 13. prosince 2017, Řecko v. Komise (T-314/15, nezveřejněný, EU:T:2017:903).

⁸⁸ – Konkrétně francouzský zákon omezil protiplnění, které byla France Telecom povinna platit státní pokladně za výměru a vyplácení důchodů jejich státních úředníků. Soudní dvůr v rozsudku potvrdil závěr Tribunálu, že srovnání příjemce s jinými subjekty ve srovnatelné skutkové a právní situaci s ohledem na cíl sledovaný takovým opatřením není relevantní, když se jednalo o „opatření *ad hoc*, které se týká pouze jednoho podniku a má za cíl změnit některá soutěžní omezení, která jsou mu vlastní“. Viz rozsudek ze dne 26. října 2016, Orange v. Komise (C-211/15 P, EU:C:2016:798, body 53 a 54).

⁸⁹ – Konkrétně řecký zákon o schválení koncesní smlouvy uzavřené mezi veřejným správcem přístavu Pireus a společností Piraeus Container Terminal SA stanovil řadu daňových ustanovení ve prospěch posledně jmenovaného. V rozsudku Tribunál reprodukoval stejnou formulaci, jakou dříve použil Soudní dvůr. Viz rozsudek ze dne 13. prosince 2017, Řecko v. Komise (T-314/15, nezveřejněný, EU:T:2017:903, bod 81).

⁹⁰ – Rozsudek ze dne 11. prosince 2019, Mytilinaios Anonymos Etairia – Omilos Epicheiriseon (C-332/18 P, EU:C:2019:1065, bod 69), ve kterém Soudní dvůr v podstatě rozhodl, že předpoklad selektivity platí v rozsahu, že účinky tohoto usnesení „se vztahovaly pouze na účastníky dotčeného sporu“.

183. Neexistuje tedy žádný precedens, pokud je mi známo, v němž by unijní soudy byly vyzvány, zkoumat z tohoto úhlu pohledu správní rozhodnutí. Tento přezkum zahrnuje komplexnější posouzení, neboť takové rozhodnutí může představovat jak individuální opatření, tak opatření poskytnuté na základě režimu podpor. Právě to je právní otázka stojící v centru diskuse probíhající kolem tohoto důvodu. Irsko totiž kritizuje závěr vyvozený Tribunálem v napadeném rozsudku, když tvrdí, že na rozdíl od toho, co rozhodl, musí být dotčené daňové rozhodnutí považováno za podporu poskytnutou v souladu s režimem podpor, přičemž takto pravděpodobně odkazuje na režim zavedený čl. 164 odst. 3 daňového zákoníku a oběžníkem č. 164/2.

184. Tribunál dospěl na základě analýzy, která v bodech 342 a 343 napadeného rozsudku vychází z definic „jednotlivé podpory“ a „režimu podpory“ uvedených v čl. 1 písm. e) a čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589⁹¹ k závěru o individuální povaze dotčeného daňového rozhodnutí.

185. 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“ splněním tří kumulativních podmínek. Zaprvé podpory mohou být poskytnuty jednotlivě pro podniky na základě určitého ustanovení. 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“⁹². Je třeba dodat, že 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 nemá posuzovací pravomoc, která by jí umožnila ovlivnit výši podpory, její vlastnosti nebo podmínky jejího poskytnutí v okamžiku, kdy opatření přijala⁹³.

186. Námitky Irska se však netýkají nesplnění těchto podmínek v projednávaném případě. Irsko totiž nepředložilo žádný důkaz směřující ke zpochybnění zejména konstatování Tribunálu týkajících se právního zdroje prvků zakládajících státní podporu, která byla údajně poskytnuta prostřednictvím dotčeného daňového rozhodnutí, a rozsahu prostoru pro uvážení, který měla lucemburská daňová správa při přijímání daňových rozhodnutí⁹⁴.

187. Irsko v podstatě tvrdí, že situace, kdy všechna daňová rozhodnutí uplatňují pouze legislativní ustanovení, které je ostatně základem mnoha dalších rozhodnutí, znamená, že se jedná o režim podpor, jakož i řadu individuálních opatření poskytnutých na základě tohoto režimu. Podle mého názoru tak uvádí pojem „režim podpor“, který má širší dosah, než je dosah stanovený v čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589. V dalším sledu svých úvah totiž Irsko Tribunálu vytýká, že tento pojem vyvodil z aktu sekundárního práva bez ohledu na skutečnost, že selektivita jakožto složka pojmu „státní podpora“ vyplývá přímo ze Smlouvy a nesmí záviset na definicích uvedených v právních předpisech.

188. Pojem „selektivita“, jak je charakterizován judikaturou, totiž podle Irska prokazuje, že v takové konfiguraci, jako je konfigurace, která je předmětem zkoumání, je nezbytné provést srovnávací přezkum založený na zohlednění situací jiných podniků, které mohly požívat stejného zacházení jako podnik, jemuž je určeno daňové rozhodnutí.

⁹¹ – 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).

⁹² – Rozsudek ze dne 16. září 2021, Komise v. Belgie a Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, bod 60).

⁹³ – Rozsudek ze dne 16. září 2021, Komise v. Belgie a Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, bod 105).

⁹⁴ – Body 351 a 352 napadeného rozsudku.

189. Na podporu svého argumentu Irsko cituje rozsudek Komise v. Hansestadt Lübeck⁹⁵. Zdá se mi přitom zjevné, že uvedený rozsudek nemůže nijak podpořit tento argument, jelikož nebylo žádných pochyb o tom, že ve věci, ve které byl vydán, bylo státní opatření, které Komise nesprávně kvalifikovala jako selektivní, a sice předpis přijatý provozovatelem letiště Lübeck (Německo) a týkající se poplatků placených všemi leteckými společnostmi využívajícími toto letiště, režimem podpor, což činí nezbytným srovnávací přezkum popsany v předchozím bodě tohoto stanoviska.

190. Za stejným účelem Irsko rovněž odkazuje na rozsudek Soudního dvora ve věci Komise v. MOL⁹⁶. Připomínáme, že tento případ se týkal maďarského těžebního zákona, který stanoví, že každý těžbařský podnik vykonávající svou činnost na základě povolení k těžbě byl oprávněn pouze jednou požádat báňský úřad o prodloužení lhůty stanovené pro těžbu dotčených ložisek. V případě souhlasu tohoto orgánu stanovila smlouva uzavřená mezi příslušným ministrem a dotčeným podnikem sazbu poplatku za těžbu uplatňovanou na uvedená ložiska v mezích horního a dolního limitu stanoveného zákonem.

191. Je přitom pravda, že pokud jde o selektivní povahu smlouvy o prodloužení uzavřené mezi uvedeným orgánem a podnikem MOL, Soudní dvůr podobně jako Tribunál skutečně rozhodl, že se Komisi nepodařilo prokázat existenci takové povahy z důvodu, že neověřila, zda uvedený podnik požíval přednostního zacházení ve srovnání se všemi podniky, které se mohly nacházet ve srovnatelné situaci. Je rovněž jisté, že při uzavírání smluv o prodloužení, jakou je dotčená smlouva, vnitrostátní orgán použil ustanovení těžebního zákona a že toto ustanovení mohlo představovat základ pro jiné smlouvy v obdobných situacích. Nedomnívám se však, že z tohoto rozsudku lze vyvodit, jak to podle mého názoru činí Irsko, že tyto dvě skutečnosti postačují k tomu, aby v projednávaném případě bylo možné dospět k závěru o existenci podpory poskytnuté na základě režimu podpor, a tedy k nepoužitelnosti domněnky selektivity. Je totiž třeba připomenout, že v uvedené věci byl Soudní dvůr vyzván, aby se vyjádřil k otázce, zda prostor pro uvážení vnitrostátního orgánu při stanovení poplatku za těžbu při uzavírání smluv o prodloužení umožňuje dospět k závěru, že dotčená smlouva byla selektivní. Po zdůraznění jedinečné povahy uvedeného opatření („fakultativní ustanovení vnitrostátního práva, která stanoví dodatečné poplatky“) odpověděl Soudní dvůr záporně a vysvětlil, že „prostor pro uvážení dotčený v projednávané věci slouží k vyvažování dodatečného zatížení hospodářských subjektů za účelem zohlednění požadavků plynoucích ze zásady rovného zacházení, a liší se tedy *svou povahou* od případů, kdy je využití takového prostoru spojeno s přiznáním výhody určitému hospodářskému subjektu“⁹⁷.

192. Vzhledem k tomu, že nepoužitelnost domněnky selektivity tak závisí na státním opatření, které je předmětem přezkumu⁹⁸, neshledávám, jak by bylo možné mít za to, že uvedený rozsudek poskytuje kritéria, která mohou být uplatněna nad rámec případu, který byl zkoumán Soudním dvorem. Aby bylo možné dospět k témuž závěru v projednávané věci, bylo by podle mého názoru třeba prokázat, že se jedná rovněž o „fakultativní ustanovení vnitrostátního práva, které stanoví uložení dodatečných poplatků“. V tomto ohledu je třeba zaprvé uvést, že jak Lucemburské velkovévodství potvrdilo na jednání, čl. 164 odst. 3 daňového zákoníku nemá fakultativní povahu,

⁹⁵ – Rozsudek ze dne 21. prosince 2016 (C-524/14 P, EU:C:2016:971).

⁹⁶ – Rozsudek ze dne 4. června 2015 (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

⁹⁷ – Rozsudek ze dne 4. června 2015, Komise v. MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, bod 65). Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

⁹⁸ – K tomuto bodu viz také stanovisko generálního advokáta Wahla ve věci Komise v. MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:32, bod 67), podle kterého „s ohledem na vskutku ojedinělou povahu dotčeného opatření je třeba se vyhnout jakékoli unáhlené analogii[i] s přezkumy selektivity, které unijní soud dosud provedl“.

jelikož by se použil na integrované podniky, i kdyby tyto podniky nepožádaly lucemburskou daňovou správu o daňové rozhodnutí. Zadržím se mi zdá zřejmé, že tento článek neukládá uvedeným podnikům žádnou dodatečnou zátěž.

193. Ve výsledku je třeba uvést, že judikatura týkající se selektivity uplatňovaná Irskem nepřipouští výklad, který by přiznal pojmu „režim podpor“ širší rozsah, než jaký mu přiznává nařízení 2015/1589, jak jej uplatňuje tento členský stát. Tato judikatura tak neumožňuje vyloučit kvalifikaci dotčeného daňového rozhodnutí jako „jednotlivé podpory“, jak vyplývá z bodů 350 až 355 napadeného rozsudku. V důsledku toho se domnívám, že se Tribunál nedopustil pochybení, když rozhodl, že Komise právem prokázala selektivní povahu dotčeného daňového rozhodnutí uplatněním domněnky selektivity.

194. Vzhledem ke všem předcházejícím úvahám Soudnímu dvoru navrhuji, aby druhý důvod předložený Irskem zamítl jako neopodstatněný.

195. Pro úplnost je podle mého názoru nezbytné doplnit 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 v předcházejícím bodě, pravděpodobně opačná.

196. 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 režimu⁹⁹. 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]“¹⁰⁰.

IV. K žalobě před Tribunálem

197. Podle čl. 61 prvního pododstavce statutu Soudního dvora Evropské unie platí, že pokud je kasační opravný prostředek opodstatněný a Soudní dvůr zruší rozhodnutí Tribunálu, může Soudní dvůr vydat sám konečné rozhodnutí ve věci, pokud to soudní řízení dovoluje. Mám za to, že tak tomu je v projednávaném případě.

⁹⁹ – Rozsudek ze dne 16. září 2021, Komise v. Belgie a Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, body 79 až 81).

¹⁰⁰ – Mimo jiné viz rozsudek ze dne 16. září 2021, Komise v. Belgie a Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, body 106 a 121).

198. Z úvah uvedených v bodech 101 až 113 a v bodech 167 až 174 tohoto stanoviska vyplývá, že se Tribunál v napadeném rozsudku dopustil nesprávného právního posouzení, když potvrdil přezkum existence hospodářské zvýhodnění z hlediska referenčního rámce zahrnujícího zásadu obvyklých tržních podmínek, která nevyplývá z vnitrostátního daňového práva, a porušil tak rovněž ustanovení upravující rozdělení pravomocí mezi Unii a její členské státy.

199. Soudní dvůr by tedy měl podle mého názoru vyhovět první a třetí části prvního důvodu kasačního opravného prostředku vzneseného Lucemburským velkovévodstvím ve věci T-755/15, jakož i první výtce prvního důvodu kasačního opravného prostředku vzneseného společností FFT ve věci T-759/19, a v důsledku toho zrušit sporné rozhodnutí.

V. K nákladům řízení

200. Podle čl. 184 odst. 2 jednacího řádu Soudního dvora, je-li kasační opravný prostředek opodstatněný a Soudní dvůr vydá sám konečné rozhodnutí ve věci, rozhodne o nákladech řízení.

201. Podle čl. 138 odst. 1 jednacího řádu, 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 Irsko, společnost FFT a Lucemburské velkovévodství požadovaly náhradu nákladů řízení, je důvodné uložit Komisi náhradu nákladů řízení vynaložených Lucemburským velkovévodstvím před Tribunálem a nákladů vynaložených Irskem v rámci tohoto kasačního opravného prostředku. Kromě toho je třeba jí uložit náhradu nákladů řízení vynaložených společností FFT před Tribunálem a v rámci tohoto kasačního opravného prostředku.

202. Podle čl. 140 odst. 1 jednacího řádu nesou členské státy, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci, vlastní náklady řízení. Lucemburské velkovévodství, vedlejší účastník řízení, tedy musí nést vlastní náklady řízení vynaložené v rámci tohoto řízení o kasačním opravném prostředku.

VI. Závěry

203. S přihlédnutím k předcházejícím úvahám navrhuji Soudnímu dvoru, aby rozhodl následovně:

- „1) Rozsudek Tribunálu Evropské unie ze dne 24. září 2019, Lucembursko a Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (T-755/15 a T-759/15, EU:T:2019:670), se zrušuje.
- 2) Žalobám podaným Lucemburským velkovévodstvím a společností Fiat Chrysler Finance Europe k Tribunálu Evropské unie se vyhovuje.
- 3) 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 se zrušuje.
- 4) Evropská komise ponese vlastní náklady řízení a nahradí náklady řízení vynaložené Lucemburským velkovévodstvím před Tribunálem a náklady řízení vynaložené Irskem v rámci tohoto řízení o kasačním opravném prostředku. Kromě toho nahradí náklady řízení vynaložené společností Fiat Chrysler Finance Europe před Tribunálem a v rámci tohoto kasačního opravného prostředku.

- 5) Lucemburské velkovévodství ponese vlastní náklady řízení vynaložené v rámci tohoto řízení o kasačním opravném prostředku.“