



## Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

8. listopadu 2022\*

„Kasační opravný prostředek – Státní podpory – Podpora poskytnutá Lucemburským velkovévodstvím – Rozhodnutí, kterým se podpora prohlašuje za protiprávní a neslučitelnou s vnitřním trhem a ukládá se její navrácení – Daňové rozhodnutí (*tax ruling*) – Zvýhodnění – Selektivní povaha – Zásada obvyklých tržních podmínek – Referenční rámec – Použitelné vnitrostátní právo – Takzvané ‚obvyklé‘ zdanění“

Ve spojených věcech C-885/19 P a C-898/19 P,

jejichž předmětem jsou dva kasační opravné prostředky na základě článku 56 statutu Soudního dvora Evropské unie, podané dne 4. prosince 2019,

**Fiat Chrysler Finance Europe**, se sídlem v Lucemburku (Lucembursko), zastoupená N. de Boynesem, avocat, M. Doeding, solicitor, M. Engelem, Rechtsanwalt, F. Hoseinianem, advokat, G. Maistoem, A. Massimianoem, avvocati, J. Rodríguezem, abogado, M. Severim, avvocato, a A. Thomsonem, solicitor,

účastnice řízení podávající kasační opravný prostředek (navrhovatelka) (C-885/19 P)

žalobkyně v řízení v prvním stupni (C-898/19 P),

**Irsko**, zastoupené M. Brownem, A. Joycem a J. Quaney, jako zmocněnci, ve spolupráci s B. Dohertym, BL, P. Gallagherem, SC, a S. Kingston, SC,

účastník řízení podávající kasační opravný prostředek (navrhovatel) (C-898/19 P)

vedlejší účastník v řízení v prvním stupni (C-885/19 P),

přičemž dalšími účastníky řízení jsou:

**Lucemburské velkovévodství**, zastoupené A. Germeaux a T. Urim, jako zmocněnci, ve spolupráci s J. Brackerem, A. Steichenem a D. Waelbroeckem, avocats,

žalobkyně v řízení v prvním stupni (C-898/19 P),

**Evropská komise**, zastoupená P.-J. Loewenthalem a B. Stromskym, jako zmocněnci,

žalovaná v řízení v prvním stupni (C-885/19 P a C-898/19 P),

\* Jednací jazyk: angličtina.

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda, L. Bay Larsen, místopředseda, A. Arabadžev, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Regan a P. G. Xuereb, předsedové senátů, S. Rodin, F. Biltgen, N. Piçarra, A. Kumin, N. Jääskinen, N. Wahl (zpravodaj), I. Ziemele a J. Passer, soudci,

generální advokát: P. Pikamäe,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, radová,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 10. května 2021,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 16. prosince 2021,

vydává tento

**Rozsudek**

- 1 Svými kasačními opravnými prostředky se společnost Fiat Chrysler Finance Europe, dříve nazvaná Fiat Finance and Trade Ltd (dále jen „FFT“) (C-885/19 P), a Irsko (C-898/19 P) domáhají zrušení rozsudku Tribunálu Evropské unie ze dne 24. září 2019, Lucembursko a Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (T-755/15 a T-759/15, dále jen „napadený rozsudek“, EU:T:2019:670), kterým Tribunál zamítl jejich žaloby na neplatnost 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“).

**I. Skutečnosti předcházející sporu**

- 2 Pro potřeby tohoto řízení lze skutečnosti předcházející sporu, jak byly vylíčeny v bodech 1 až 46 napadeného rozsudku, shrnout následovně.

**A. K daňovému rozhodnutí poskytnutému lucemburskými daňovými orgány společnosti FFT**

- 3 Dne 14. března 2012 zaslal daňový poradce společnosti FFT lucemburským daňovým orgánům dopis, ve kterém požádal o schválení dohody v oblasti převodních cen.
- 4 Dne 3. září 2012 lucemburské daňové orgány přijaly daňové rozhodnutí ve prospěch společnosti FFT (dále jen „dotčené daňové rozhodnutí“). Uvedené 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“.

## **B. Ke správnímu řízení před Komisí**

- 5 Dne 19. června 2013 zaslala Evropská komise Lucemburskému velkovévodství první žádost o informace týkající se podrobných informací o vnitrostátní praxi v oblasti daňových rozhodnutí. Po této první žádosti o informace proběhla řada jednání mezi Lucemburským velkovévodstvím a Komisí až do okamžiku, kdy Komise dne 24. března 2014 přijala rozhodnutí, kterým po Lucemburském velkovévodství požadovala poskytnutí informací.
- 6 Dne 11. června 2014 Komise zahájila ohledně dotčeného daňového rozhodnutí formální vyšetřovací řízení upravené v čl. 108 odst. 2 SFEU.

## **C. Ke spornému rozhodnutí**

- 7 Dne 21. října 2015 přijala Komise sporné rozhodnutí.

### ***1. Popis dotčeného daňového rozhodnutí Komisí***

- 8 Komise na prvním místě v oddíle 2 sporného rozhodnutí s názvem „Popis opatření“ popsala společnost FFT, příjemce dotčeného daňového rozhodnutí, jež je součástí automobilové skupiny Fiat/Chrysler (dále jen „skupina Fiat/Chrysler“). Uvedla, že společnost FFT poskytuje pokladní služby a služby financování společnostem, které jsou součástí uvedené skupiny a mají sídlo v Evropě, s výjimkou těch, které mají sídlo v Itálii. Komise upřesnila, že společnost FFT vyvíjí činnost především v oblasti tržního financování a investování hotovosti, vztahů se subjekty působícími na finančním trhu, služeb finanční koordinace a finančního poradenství pro společnosti patřící do skupiny, služeb správy hotovosti společností patřících do skupiny, krátkodobého a střednědobého vzájemného financování mezi společnostmi a koordinace s ostatními finančními společnostmi (body 34 až 51 odůvodnění sporného rozhodnutí).
- 9 Na druhém místě Komise uvedla, že dotčené předběžné rozhodnutí navazovalo na dopis daňového poradce společnosti FFT ze dne 14. března 2012 zasláný lucemburské daňové správě, jenž obsahoval žádost o schválení dohody o převodních cenách, a dále na zprávu o převodních cenách obsahující analýzu převodních cen, kterou daňový poradce vypracoval na podporu žádosti společnosti FFT o přijetí daňového rozhodnutí (body 9, 53 a 54 odůvodnění sporného rozhodnutí).
- 10 Komise popsala dotčené daňové rozhodnutí tak, že schvaluje 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 upřesnila, že toto rozhodnutí bylo závazné po dobu pěti let, od hospodářského roku 2012 do hospodářského roku 2016 (body 52 a 54 odůvodnění sporného rozhodnutí).

### ***2. Popis lucemburských pravidel a pokynů OECD o převodních cenách***

- 11 Komise uvedla, že dotčené daňové rozhodnutí bylo přijato na základě čl. 164 odst. 3 lucemburského loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (zákon ze dne 4. prosince 1967 o dani z příjmu) (dále jen „daňový zákoník“), 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 uvedené ustanovení stanoví, že v lucemburském daňovém

právu platí zásada obvyklých tržních podmínek, podle níž musí být transakce mezi společnostmi téže skupiny (dále jen „integrované společnosti“) odměňovány tak, jako kdyby byly uskutečněny mezi nezávislými společnostmi jednajícími za srovnatelných okolností v obvyklých tržních podmínkách (dále jen „samostatné společnosti“). Komise dále uvedla, že oběžník č. 164/2 zejména upřesňuje, jak odměnu za obvyklých tržních podmínek stanovit, pokud jde konkrétně o finanční společnosti skupiny (body 74 až 83 odůvodnění sporného rozhodnutí).

- 12 Kromě toho Komise poukázala na pokyny Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, přijaté výborem OECD pro finanční záležitosti (dále jen „pokyny OECD“), a uvedla, že převodní ceny odkazují na ceny účtované za obchodní transakce mezi různými subjekty patřícími k téže skupině společností. Uvedla, že aby se zabránilo tomu, že nadnárodní společnosti budou finančně motivovány přidělovat co možná nejméně zisku územím, kde je na tyto zisky uplatňována vyšší daň, měly by daňové správy uznávat převodní ceny mezi integrovanými společnostmi pouze v případě, že jsou transakce v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek odměňovány v míře, s níž by souhlasily samostatné společnosti vyjednávající za srovnatelných okolností za obvyklých tržních podmínek (body 84 až 87 odůvodnění sporného rozhodnutí).
- 13 Komise rovněž připomněla, že pokyny OECD vyjmenovávají pět metod stanovení odhadu cen transakcí za obvyklých tržních podmínek a rozdělení zisků mezi integrované společnosti. Podle Komise však byly v projednávaném případě relevantní pouze dvě z těchto metod, a sice metoda srovnatelné ceny na volném trhu a transakční metoda čistého rozpětí (body 88 a 89 odůvodnění sporného rozhodnutí).

### **3. Posouzení dotčeného daňového rozhodnutí**

- 14 V oddíle 7 (body 185 až 347 odůvodnění) sporného rozhodnutí Komise uvedla důvody, proč podle ní dotčené daňové rozhodnutí splňuje všechny podmínky uvedené v čl. 107 odst. 1 SFEU, a jedná se tedy o státní podporu ve smyslu tohoto ustanovení.
- 15 Pokud jde konkrétně o podmínku selektivního zvýhodnění, měla Komise za to, že dotčené daňové rozhodnutí společnost FFT takto zvýhodnilo, protože vedlo ke snížení daně, kterou byla dotčená povinna uhradit v Lucembursku, tím, že se odchýlilo od daně, kterou by musela tato společnost hradit na základě běžného systému daně z příjmu právnických osob (bod 190 odůvodnění sporného rozhodnutí). K tomuto závěru dospěla na základě souběžného přezkumu zvýhodnění a selektivity, strukturovaného podle tří etap identifikovaných Soudním dvorem za účelem určení, zda je dané daňové opatření selektivní (bod 192 odůvodnění sporného rozhodnutí a bod 119 napadeného rozsudku).
- 16 Pokud jde o první fázi, která souvisí s vymezením referenčního systému, měla Komise za to, že uvedeným systémem byl v projednávané věci obecný lucemburský systém daně z příjmu právnických osob, jehož cílem je zdanění zisků všech společností, které jsou rezidenty Lucemburska. V tomto ohledu Komise upřesnila, že se tento systém uplatní na domácí společnosti a zahraniční společnosti, jež jsou rezidenty Lucemburska, včetně lucemburských poboček zahraničních společností. Komise měla za to, že skutečnost, že existuje rozdíl v oblasti výpočtu zdanitelných zisků samostatných společností a integrovaných společností, nemá žádný vliv na cíl obecného lucemburského systému daně z příjmu právnických osob, který spočívá ve zdanění zisků všech společností, jež jsou rezidenty Lucemburska, bez ohledu na to, zda jsou integrované, či nikoliv, a že se oba druhy společností nacházejí ve skutkové a právní situaci, která je z hlediska cíle vlastního tomuto systému srovnatelná. Komise odmítla všechny argumenty vznesené

Lucemburským velkovévodstvím a společnostmi FFT, podle nichž článek 164 daňového zákoníku nebo oběžník č. 164/2 představují relevantní referenční systém, jakož i jejich argument, podle něhož má referenční systém, který je třeba zohlednit při posuzování selektivnosti dotčeného daňového rozhodnutí, zahrnovat pouze podniky, na které se vztahují pravidla v oblasti převodních cen (body 193 až 215 odůvodnění sporného rozhodnutí).

- 17 Pokud jde o druhou fázi, Komise uvedla, že otázka, zda se daňové opatření odchyluje od referenčního systému, se obecně překrývá se zjištěním, zda příjemci bylo prostřednictvím tohoto opatření poskytnuto zvýhodnění. Komise má za to, že vede-li daňové opatření k neoprávněnému snížení daně, kterou má zaplatit jeho příjemce, který by v případě, že by uvedené opatření nebylo přijato, musel podle referenčního systému zaplatit vyšší daň, představuje toto snížení jak zvýhodnění poskytnuté daňovým opatřením, tak odchylku od referenčního systému. Komise mimoto připomněla judikaturu, podle níž zjištění hospodářského zvýhodnění v případě, že se jedná o individuální opatření, v zásadě umožňuje předpokládat, že je toto zvýhodnění selektivní (body 216 až 218 odůvodnění sporného rozhodnutí).
- 18 Pokud jde o určení zvýhodnění, Komise v zásadě konstatovala, že daňové opatření, které vede společnost, jež je součástí skupiny, k tomu, aby účtovala převodní ceny, které neodrážejí ceny, které by byly účtovány v podmínkách volné hospodářské soutěže, tj. ceny vyjednané nezávislými podniky za srovnatelných okolností podle zásady obvyklých tržních podmínek, poskytuje této společnosti selektivní zvýhodnění tím, že vede ke snížení základu daně, a tedy daně vymahatelné na základě obecného systému daně z příjmu právnických osob. Podle názoru Komise Soudní dvůr připustil ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 22. června 2006, *Belgie a Forum 187 v. Komise* (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), zásadu obvyklých tržních podmínek, tj. „[z]ásadu, 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“, jako referenční kritérium pro určení, zda společnost náležející ke skupině požívá zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU v důsledku opatření, které určuje její převodní ceny, a tudíž její základ daně. Komise proto měla za to, že v projednávané věci musí ověřit, zda se metoda, kterou lucemburská daňová správa schválila prostřednictvím dotčeného daňového rozhodnutí pro účely stanovení zdanitelných zisků společnosti FFT v Lucembursku, odchýlila od metody vedoucí ke spolehlivému odhadu tržního výsledku, a tedy od zásady obvyklých tržních podmínek. V takovém případě musí být podle Komise dotčené daňové rozhodnutí považováno za rozhodnutí poskytující společnosti FFT selektivní zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU (body 222 až 227 odůvodnění sporného rozhodnutí).
- 19 Komise tedy měla za to, že zásada obvyklých tržních podmínek je nutně nedílnou součástí jejího posouzení na základě čl. 107 odst. 1 SFEU týkajícího se daňových opatření přijatých ve prospěch integrovaných společností bez ohledu na to, zda členský stát začlenil tuto zásadu do svého vnitrostátního právního systému. V reakci na argumenty Lucemburského velkovévodství uplatněné v rámci správního řízení Komise upřesnila, že nezkoumala, zda bylo dotčené daňové rozhodnutí v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek, jak ji definuje čl. 164 odst. 3 daňového zákoníku a oběžník č. 164/2, ale že se snažila určit, zda lucemburská daňová správa poskytla společnosti FFT selektivní zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU (body 228 až 231 odůvodnění sporného rozhodnutí).

- 20 S ohledem na tyto úvahy a z důvodů uvedených v bodech 241 až 301 odůvodnění sporného rozhodnutí měla Komise za to, že některá metodologická rozhodnutí schválená Lucemburským velkovévodstvím, která byla základem analýzy převodních cen provedené v rámci dotčeného daňového rozhodnutí, vedla ke snížení daně z příjmu právnických osob, kterou by byly povinny zaplatit samostatné společnosti (body 234 až 240 odůvodnění sporného rozhodnutí).
- 21 Podpůrně měla Komise za to, že dotčené daňové rozhodnutí v každém případě poskytlo selektivní zvýhodnění i s ohledem na omezenější referenční systém, kterého se dovolávalo Lucemburské velkovévodství a společnost FFT a který je tvořen článkem 164 odst. 3 daňového zákoníku a oběžníkem č. 164/2, jež upravují zásadu obvyklých tržních podmínek v lucemburském daňovém právu (body 315 až 317 odůvodnění sporného rozhodnutí). Komise dále odmítla argument společnosti FFT, podle kterého měla za účelem prokázání existence selektivního zacházení ve prospěch společnosti FFT vyplývajícího z dotčeného daňového rozhodnutí porovnat toto daňové rozhodnutí s praxí lucemburské daňové správy uplatňovanou na základě oběžníku č. 164/2, zejména pak s daňovými rozhodnutími přijatými ve vztahu k jiným společnostem zabývajícím se financováním a správou hotovosti, které Lucemburské velkovévodství Komisi předložilo v podobě vybraného vzorku jeho praxe v oblasti daňových rozhodnutí (body 318 až 336 odůvodnění sporného rozhodnutí).
- 22 V rámci třetí fáze své analýzy Komise konstatovala, že Lucemburské velkovévodství ani FFT nepředložily sebemenší důvod, který by mohl odůvodnit 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 účinnosti (body 337 až 338 odůvodnění sporného rozhodnutí).
- 23 Komise tedy s ohledem na předcházející úvahy dospěla k závěru, že dotčené daňové rozhodnutí poskytlo společnosti FFT selektivní zvýhodnění z důvodu, že vedlo ke snížení daně dlužné společností FFT, a to primárně na základě obecného systému daně z příjmu právnických osob v Lucembursku oproti samostatným společnostem a podpůrně na základě systému zdanění integrovaných společností (body 339 a 340 odůvodnění sporného rozhodnutí). Měla za to, že příjemcem dotčeného zvýhodnění byla skupina Fiat/Chrysler jako celek, jelikož společnost FFT tvořila s ostatními subjekty uvedené skupiny hospodářskou jednotku, a že snížení daně dlužné společností FFT nutně vedlo ke snížení cenových podmínek úvěrů poskytnutých v rámci skupiny společností FFT (body 341 až 345 odůvodnění sporného rozhodnutí).
- 24 Článek 1 sporného rozhodnutí zní takto:
- „[Dotčené] daňové rozhodnutí, které [...] umožňuje [společnosti FFT] stanovit základ daně v Lucembursku na ročním základě po dobu pěti roků, představuje podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, která je neslučitelná s vnitřním trhem a kterou [Lucemburské velkovévodství] provedlo protiprávně porušením čl. 108 odst. 3 SFEU.“

## II. Řízení před Tribunálem a napadený rozsudek

- 25 Návrhy došlými kanceláři Tribunálu dne 29. a 30. prosince 2015 podaly společnost FFT (věc T-759/15) a Lucemburské velkovévodství (věc T-755/15) žaloby směřující ke zrušení sporného rozhodnutí.

- 26 Usnesením předsedy sedmého rozšířeného senátu Tribunálu ze dne 18. července 2016 bylo povoleno vedlejší účastenství Irska na podporu návrhových žádání společnosti FFT a Lucemburského velkovévodství.
- 27 Usnesením předsedy sedmého rozšířeného senátu Tribunálu ze dne 27. dubna 2018 byly po vylechnutí účastníků řízení věci T-755/15 a T-759/15 spojeny pro účely ústní části řízení.
- 28 Na podporu svých žalob vznesly Lucemburské velkovévodství a společnost FFP pět skupin žalobních důvodů, které v podstatě vycházejí:
- v případě první skupiny z porušení článků 4 a 5 SEU, jakož i článku 114 SFEU, spočívajícího v tom, že analýza Komise vedla 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 nebylo 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 výtku 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 výtku první části prvního žalobního důvodu ve věci T-759/15);
  - v případě čtvrté skupiny z porušení článku 107 SFEU a povinnosti uvést odůvodnění stanovené v článku 296 SFEU vzhledem k tomu, že Komise konstatovala, že dotčené opatření omezilo hospodářskou soutěž a narušilo obchod mezi členskými státy (druhá část druhého žalobního důvodu ve věci T-755/15; druhá část prvního žalobního důvodu a druhá část druhého žalobního důvodu ve věci T-759/15), a
  - 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).
- 29 Tribunál spojil věci T-755/15 a T-759/15 pro účely napadeného rozsudku a poté zamítl všechny tyto žalobní důvody, a tudíž i žaloby v těchto věcech v plném rozsahu.
- 30 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 vymezení daňové situace integrované společnosti nejsou transakční ceny uvnitř skupiny stanovovány za tržních podmínek. Měl za to, že za účelem určení případné existence zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU může Komise při přezkumu daňového opatření přijatého ve prospěch takové integrované společnosti porovnat daňové zatížení, které pro ni vyplývá z uplatnění tohoto daňového opatření, s daňovým zatížením vyplývajícím z použití obvyklých pravidel zdanění podle vnitrostátního práva na společnost vykonávající činnost za tržních podmínek, pokud vnitrostátní daňové právo pro účely povinnosti k dani z příjmu právnických osob nerozlišuje mezi integrovanými „podniky“ a samostatnými „podniky“ a hodlá zdanit zisk prvně uvedených podniků jako by plynul z transakcí uskutečňovaných za tržní ceny (body 140 a 141 napadeného rozsudku).

- 31 V této souvislosti Tribunál zdůraznil, že zásada obvyklých tržních podmínek představuje „nástroj“ nebo, jak Komise uvedla v bodě 225 odůvodnění sporného rozhodnutí, „referenční kritérium“ umožňující ověřit, zda ceny transakcí uvnitř skupiny akceptované vnitrostátními orgány odpovídají cenám uplatňovaným za tržních podmínek, aby bylo možné určit, zda je integrovaná společnost na základě daňového opatření, které definuje její převodní ceny, zvýhodněna ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU (bod 143 napadeného rozsudku).
- 32 Tribunál dále konstatoval, že v projednávané věci se dotčené daňové rozhodnutí týká stanovení zdanitelného zisku společnosti FFT na základě daňového zákoníku, přičemž cílem tohoto zákoníku je zdanit zisk plynoucí z hospodářské činnosti tohoto integrovaného „podniku“, jako by plynul z transakcí provedených za tržní ceny. Na tomto základě měl Tribunál za to, že Komise mohla porovnat zdanitelný zisk společnosti FFT vyplývající z uplatnění dotčeného daňového rozhodnutí se zdanitelným ziskem podniku, který se nachází ve srovnatelné skutkové situaci a vykonává činnost za podmínek volné hospodářské soutěže, vyplývajícím z použití běžných pravidel zdanění podle lucemburského práva (body 145 a 148 napadeného rozsudku). V této souvislosti upřesnil, že Komisi nelze vytýkat, že použila metodu stanovení cen, kterou považuje za vhodnou, ovšem svou volbu metody byla povinna odůvodnit (bod 146 napadeného rozsudku).
- 33 Tribunál konečně odmítl argumenty Lucemburského velkovévodství a společnosti FFT směřující ke zpochybnění tohoto závěru.
- 34 Na prvním místě, pokud jde o argumenty, podle nichž Komise neuvedla žádný právní základ zásady obvyklých tržních podmínek použité ve sporném rozhodnutí a neupřesnila její obsah, Tribunál konstatoval, že Komise uvedla zaprvé, že zásada obvyklých tržních podmínek je nutně nedílnou součástí přezkumu daňových opatření přijatých ve prospěch společností skupiny prováděného podle čl. 107 odst. 1 SFEU, a zadruhé, že tato zásada je obecnou zásadou rovného zacházení v oblasti zdanění, která spadá do působnosti tohoto článku (bod 150 a 151 napadeného rozsudku). Pokud jde o obsah zásady obvyklých tržních podmínek, Tribunál měl za to, že ze sporného rozhodnutí vyplývá, že se jedná o nástroj umožňující ověřit, zda jsou transakce uvnitř skupiny odměňovány tak, jako kdyby byly sjednány mezi samostatnými podniky (bod 155 napadeného rozsudku).
- 35 Na druhém místě, pokud jde o argument, podle kterého zásada obvyklých tržních podmínek použitá ve sporném rozhodnutí je kritériem, které není lucemburskému daňovému právu vlastní, a umožňuje tak Komisi uskutečnit v konečném důsledku skrytou harmonizaci v oblasti přímého zdanění v rozporu s daňovou autonomií členských států, Tribunál měl za to, že tento argument není opodstatněný, jelikož použití této zásady umožnila skutečnost, že lucemburské daňové předpisy stanoví, že integrované společnosti jsou zdaňovány stejným způsobem jako samostatné společnosti. Z toho vyplývá, že použitím tohoto kritéria v projednávaném případě Komise nepřekročila své pravomoci (body 156 až 158 napadeného rozsudku).
- 36 Na třetím místě, pokud jde o argument, podle kterého Komise ve sporném rozhodnutí neoprávněně tvrdila, že existuje obecná zásada rovného zacházení v oblasti zdanění, měl Tribunál za to, že tato formulace Komise nesmí být vytrhována z kontextu a nelze ji vykládat v tom smyslu, že Komise uznala existenci zásady rovného zacházení v oblasti zdanění, vlastní čl. 107 odst. 1 SFEU (body 160 až 161 napadeného rozsudku).



### III. Návrhová žádání účastníků řízení

#### A. Věc C-885/19 P

- 37 Kasačním opravným prostředkem společnost FFT navrhuje, aby Soudní dvůr:
- zrušil napadený rozsudek;
  - zrušil sporné rozhodnutí nebo podpůrně, pokud Soudní dvůr nemůže vydat konečné rozhodnutí, vrátil věc Tribunálu a
  - uložil Komisi náhradu nákladů řízení souvisejících s řízením o kasačním opravném prostředku a řízením před Tribunálem.
- 38 Komise navrhuje, aby Soudní dvůr:
- zamítl kasační opravný prostředek a
  - uložil společnosti FFT náhradu nákladů řízení.
- 39 Irsko navrhuje, aby Soudní dvůr:
- zrušil napadený rozsudek;
  - zrušil sporné rozhodnutí a
  - uložil Komisi náhradu nákladů řízení.

#### B. Věc C-898/19 P

- 40 Kasačním opravným prostředkem Irsko navrhuje, aby Soudní dvůr:
- zrušil napadený rozsudek;
  - zrušil sporné rozhodnutí a
  - uložil Komisi náhradu nákladů řízení.
- 41 Komise navrhuje, aby Soudní dvůr:
- zamítl kasační opravný prostředek a
  - uložil Irsku náhradu nákladů řízení.
- 42 FFT navrhuje, aby Soudní dvůr:
- vyhověl kasačnímu opravnému prostředku a

- uložil Komisi náhradu nákladů společnosti FFT spojených s kasační odpovědí a její následnou účastí v řízení zahájeném kasačním opravným prostředkem.

43 Lucemburské velkovévodství navrhuje, aby Soudní dvůr:

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

#### **IV. Řízení před Soudním dvorem**

- 44 Dne 9. března 2020 vyzval předseda Soudního dvora účastníky řízení, aby se vyjádřili k případnému spojení věcí C-885/19 P a C-898/19 P pro účely následného řízení.
- 45 Dopisy ze dne 16. března 2020 sdělily FFT, Irsko, Komise a Lucemburské velkovévodství Soudnímu dvoru, že proti spojení těchto věcí nemají námítky. Dopisem ze dne 14. dubna 2020 však Komise uvedla, že po posouzení obsahu spisů účastníků řízení předložených navrhovateli zastává názor, že není vhodné spojit uvedené věci pro účely následného řízení.
- 46 Rozhodnutím předsedy Soudního dvora ze dne 20. dubna 2020 byli účastníci řízení informováni, že není namístě spojovat věci v této fázi řízení.

#### **V. Ke kasačním opravným prostředkům**

- 47 Vzhledem ke vzájemné souvislosti projednávaných věcí je důvodné je spojit pro účely rozsudku v souladu s čl. 54 odst. 1 jednacího řádu Soudního dvora.

##### **A. Ke kasačnímu opravnému prostředku ve věci C-898/19 P**

- 48 Na podporu svého kasačního opravného prostředku ve věci C-898/19 P, který je třeba přezkoumat na prvním místě, uplatňuje Irsko, k němuž se připojily Lucemburské velkovévodství a společnost FFT, pět důvodů.
- 49 V rámci prvního důvodu, který se dělí na osm částí, Irsko tvrdí, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení a nesprávného použití čl. 107 odst. 1 SFEU ve svém přístupu k uplatnění zásady obvyklých tržních podmínek Komisí ve sporném rozhodnutí. V rámci druhého důvodu Irsko uvádí, že se Tribunál dopustil pochybení při přezkumu selektivity dotčeného daňového rozhodnutí. Třetí důvod vychází z porušení povinnosti uvést odůvodnění. Čtvrtý důvod vychází z porušení zásady právní jistoty. Konečně pátý a poslední důvod vychází z porušení článků 4 a 5 SEU a článku 114 SFEU tím, že pravidla v oblasti státních podpor byla v projednávaném případě použita k harmonizaci pravidel členských států v oblasti přímého zdanění.

50 Komise navrhuje prohlásit kasační opravný prostředek za částečně nepřijatelný a dodává, že důvody uplatněné na jeho podporu musí být každopádně zamítnuty jako neopodstatněné.

### **1. K přijatelnosti**

51 Komise uvádí, že kasační opravný prostředek je částečně nepřijatelný. Tvrdí v podstatě, že základní argumentace předložená Irskem v rámci prvního a třetího až pátého důvodu kasačního opravného prostředku směřuje především ke zpochybnění sporného rozhodnutí, obecné praxe Komise ohledně daňových rozhodnutí a některých dokumentů tohoto orgánu popisujících jeho přístup k těmto rozhodnutím, a nikoli konkrétních bodů napadeného rozsudku.

52 V tomto ohledu je třeba uvést, že z čl. 256 odst. 1 druhého pododstavce SFEU, z čl. 58 prvního pododstavce statutu Soudního dvora Evropské unie, jakož i z čl. 168 odst. 1 písm. d) a čl. 169 odst. 2 jednacího řádu vyplývá, že kasační opravný prostředek musí přesným způsobem uvádět kritizované body rozsudku, jehož zrušení je navrhováno, jakož i právní argumenty, kterými je tento návrh konkrétně podpořen, jinak je kasační opravný prostředek nebo předmětný důvod kasačního opravného prostředku nepřijatelný (rozsudek ze dne 23. listopadu 2021, Rada v. Hamás, C-833/19 P, nezveřejněný, EU:C:2021:950, bod 50 a citovaná judikatura).

53 V projednávaném případě kasační opravný prostředek v každém ze svých důvodů dostatečně přesně identifikuje kritizované body napadeného rozsudku a uvádí, proč jsou podle Irska tyto body nedostatečně odůvodněny a stíženy nesprávným právním posouzením, a umožňuje tedy Soudnímu dvoru provést přezkum legality. Konkrétně, a jak uznává Komise, z písemností Irska vyplývá, že důvody, které předkládá na podporu svého kasačního opravného prostředku, se výslovně týkají úvah Tribunálu uvedených zejména v bodech 113, 140 až 142, 145, 147, 149, 150 až 152, 161 a 180 až 184 napadeného rozsudku.

54 Z toho vyplývá, že námitka nepřijatelnosti části kasačního opravného prostředku vznesená Komisí musí být zamítnuta.

### **2. K věci samé**

55 Nejprve je třeba přezkoumat pátou a šestou část prvního důvodu kasačního opravného prostředku, jakož i pátý důvod kasačního opravného prostředku.

#### **a) Argumentace účastníků řízení**

56 V rámci páté části prvního žalobního důvodu Irsko tvrdí, že referenční rámec, z hlediska kterého je třeba ověřit případnou existenci selektivního zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, musí vycházet z dotčeného vnitrostátního daňového systému, a nikoli hypotetického daňového systému. Tvrdí, že zásadu obvyklých tržních podmínek lze uplatnit za účelem ověření existence tohoto zvýhodnění v takové situaci, jako je situace v projednávané věci, pouze pokud je tato zásada začleněna do vnitrostátního daňového režimu představujícího „obvyklé“ zdanění. Pokud totiž vyvstává otázka, zda se opatření odchyluje od „obvyklého“ daňového režimu, je třeba zohlednit pravidla, která jsou v dotyčném členském státě konkrétně uplatňována, a nikoli pravidla platná mimo tento systém nebo pravidla hypotetická. Tribunál v projednávané věci tento požadavek nesplnil, když v bodech 141 a 145 napadeného rozsudku potvrdil použití zásady obvyklých tržních podmínek Komisí na základě předpokládaného cíle lucemburského daňového

práva. Tribunál tedy nezohlednil zvláštní pravidla vnitrostátního práva, která se vztahují na integrované společnosti v rámci vypracování daňových rozhodnutí, kterými se daňový orgán členského státu na žádost integrované společnosti vyjádří k převodním cenám použitelným na tuto společnost.

- 57 V rámci šesté části prvního důvodu kasačního opravného prostředku Irsko vytýká Tribunálu, že v bodě 142 napadeného rozsudku konstatoval, že Komise ve sporném rozhodnutí správně odkázala na rozsudek ze dne 22. června 2006, *Belgie a Forum 187 v. Komise* (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416). Podle Irska uvedený rozsudek nepodporuje závěr Komise, podle kterého zásada obvyklých tržních podmínek vyplývá z čl. 107 odst. 1 SFEU bez ohledu na to, zda byla či nebyla začleněna do vnitrostátního práva. Naopak ve věci, ve které byl vydán uvedený rozsudek, Soudní dvůr rozhodl, že odchýlení se od zásady obvyklých tržních podmínek je relevantní pouze proto, že tato zásada byla začleněna do dotčeného vnitrostátního, a sice belgického, práva.
- 58 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 znamená zakotvení zastřené daňové harmonizace, která je v rozporu s pravidly dělby pravomocí. Podle Irska se Komise ve sporném rozhodnutí dovolávala pravidel, která nejsou součástí vnitrostátního daňového režimu, a nezohlednila použitelná ustanovení tohoto režimu. Irsko uvádí, že pokud by Komise měla v projednávané věci úspěch, zásada obvyklých tržních podmínek, jak ji chápe Komise, by byla závazná pro všechny členské státy bez ohledu na to, co je stanoveno v jejich daňových právních předpisech.
- 59 Komise je toho názoru, že argumentace Irska je neúčinná. Tato argumentace, která je z velké části založena na nesprávném a zkresleném výkladu napadeného rozsudku, je podle ní každopádně neopodstatněná.
- 60 Pokud jde na prvním místě o pátou část prvního důvodu kasačního opravného prostředku, Komise tvrdí, že v rozsahu, v němž je cílem argumentace Irska zpochybnit zjištění Tribunálu uvedená v bodě 145 napadeného rozsudku, podle nichž jsou zaprvé na základě daňového zákoníku integrované společnosti a samostatné společnosti v Lucembursku zdaňovány stejným způsobem, co se daně z příjmu právnických osob týče, a zadruhé je cílem lucemburského práva zdanit zisk plynoucí z hospodářské činnosti takové integrované společnosti, jako kdyby plynul z transakcí uskutečněných za tržní ceny, směřuje uvedená argumentace v konečném důsledku ke zpochybnění skutkových zjištění, která nelze v rámci kasačního opravného prostředku přezkoumávat.
- 61 Komise má za to, že v projednávaném případě je každopádně důležité zjistit nikoli, zda daňové právo a právo společností často rozlišují mezi samostatnými společnostmi a společnostmi patřícími ke skupině, ale zda tato práva mezi těmito společnostmi rozlišují, pokud jde o určení jejich zdanitelného zisku v rámci obecného systému daně z příjmu právnických osob. Jak Tribunál právem konstatoval v bodě 145 napadeného rozsudku, lucemburský daňový zákoník takové rozlišování nezná. Tribunál tedy správně konstatoval, že cílem lucemburské daňové právní úpravy je zdanit zisk plynoucí z hospodářské činnosti takové integrované společnosti, jako by plynul z transakcí uskutečněných za tržní ceny.

- 62 Na druhém místě poukazuje Komise v odpovědi na šestou výtku prvního důvodu kasačního opravného prostředku Irska na to, že Tribunál právem vycházel z rozsudku ze dne 22. června 2006, *Belgie a Forum 187 v. Komise* (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), při učinění závěru, že pokud daňový systém členského státu zachází v oblasti daně z právnických osob se společnostmi patřícími ke skupině a samostatnými společnostmi stejně, opatření v oblasti převodních cen, které umožňuje společnosti patřící ke skupině stanovit hodnotu jejích transakcí v rámci skupiny pod úrovní obvyklých tržních podmínek, poskytuje zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.
- 63 Referenční kritérium, které Soudní dvůr použil pro konstatování existence zvýhodnění v bodech 95 a 96 tohoto rozsudku, je podle Komise zcela stejné jako kritérium, které Komise uvedla v oddíle 7.2.2.1 sporného rozhodnutí a které Tribunál potvrdil v bodech 141 a 145 napadeného rozsudku, a sice zacházení se samostatnými společnostmi v rámci daňových pravidel obecného práva. Podle Komise není pochyb o tom, že Soudní dvůr uplatnil v rozsudku ze dne 22. června 2006, *Belgie s Forum 187 v. Komise* (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416) zásadu obvyklých tržních podmínek. I když tato zásada není v uvedeném rozsudku výslovně zmíněna, má Komise za to, že použití výrazů „vykonávajícímu činnosti za podmínek volné hospodářské soutěže“ v bodě 95 uvedeného rozsudku a „účtované ceny“ v jeho bodě 96 neumožňuje žádný jiný výklad.
- 64 Na třetím místě Komise v odpovědi na pátý důvod kasačního opravného prostředku uvádí, že posoudila dotčené daňové rozhodnutí s ohledem na obecný režim daně z příjmu právnických osob v Lucembursku, a kdyby byl napadený rozsudek potvrzen, pokud jde o zjištění týkající se existence selektivního zvýhodnění, znamenalo by to pouze, 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 přičítání zisku těmto pobočkám nebo dceřiným společnostem.

## ***b) Závěry Soudního dvora***

### *1) Úvodní poznámky*

- 65 Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že zásahy členských států v oblastech, které nebyly v rámci unijního práva harmonizovány, nejsou vyloučeny z působnosti ustanovení Smlouvy o FEU týkajících se kontroly státních podpor. Členské státy tedy nesmí přijímat žádná daňová opatření, která mohou představovat státní podporu neslučitelnou s vnitřním trhem (rozsudek ze dne 16. března 2021, *Komise v. Polsko*, C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 26 a citovaná judikatura).
- 66 Z ustálené judikatury Soudního dvora v tomto ohledu plyne, že pro kvalifikaci vnitrostátního opatření jako „státní podpory“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU je vyžadováno, aby byly splněny všechny následující podmínky. Zaprvé se musí jednat o státní zásah nebo zásah ze státních prostředků. Zadruhé musí být tento zásah způsobilý ovlivnit obchod mezi členskými státy. Zatřetí musí selektivně zvýhodňovat svého příjemce. Začtvrté musí nebo může narušovat hospodářskou soutěž (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 30 a citovaná judikatura).

- 67 Pokud jde o podmínku týkající se selektivního zvýhodnění, plyne z ní povinnost určit, zda v rámci daného právního režimu může dotčené vnitrostátní opatření zvýhodňovat „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ vůči ostatním, které se nacházejí s ohledem na cíl sledovaný uvedeným režimem ve srovnatelné skutkové a právní situaci, a se kterými je zacházeno odlišně, což lze v zásadě kvalifikovat jako diskriminaci (rozsudek ze dne 16. března 2021, Komise v. Polsko, C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 28 a citovaná judikatura).
- 68 Za účelem kvalifikace vnitrostátního daňového opatření jako „selektivního“ musí Komise v první řadě identifikovat referenční systém, tj. „obvyklý“ daňový režim uplatňovaný v dotyčném členském státě, a v druhé řadě prokázat, že se předmětné daňové opatření od tohoto referenčního systému odchyluje potud, že zavádí rozlišování mezi subjekty, které se z hlediska cíle tohoto referenčního systému nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci. Pojem „státní podpora“ se však na opatření zavádějící rozlišení mezi podniky, které se s ohledem na cíl dotčeného právního režimu nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, a tedy opatření *a priori* selektivní, nevztahuje, pokud se dotyčnému členskému státu podaří v třetí řadě prokázat, že je toto rozlišení odůvodněné, jelikož vyplývá z povahy nebo systematiky soustavy, do níž tato opatření patří (v tomto smyslu viz 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, body 35 a 36, jakož i citovaná judikatura).
- 69 V této souvislosti je třeba připomenout, že určení referenčního rámce je v případě daňových opatření zvláště důležité, jelikož existence hospodářského zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU může být zjištěna pouze ve vztahu k takzvanému „obvyklému“ zdanění. Vymezení okruhu podniků nacházejících se ve srovnatelné skutkové a právní situaci tedy závisí na předchozí definici právního režimu, s ohledem na jehož cíl musí být případně zkoumána srovnatelnost skutkové a právní situace podniků zvýhodněných dotčeným opatřením a podniků, které zvýhodněny nejsou (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 60 a citovaná judikatura).
- 70 Je však třeba upřesnit, že legislativní technika nemůže být rozhodující k prokázání selektivity daňového opatření, takže není vždy nutné, aby toto opatření mělo povahu odchylky od obecného nebo obvyklého daňového režimu. Jak vyplývá zejména z bodu 101 rozsudku 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), i opatření, které se formálně neodchyluje a spočívá na kritériích, která jsou sama o sobě obecná, může být selektivní, jestliže ve skutečnosti funguje způsobem, který rozlišuje mezi společnostmi, které se nacházejí s ohledem na cíl sledovaný dotčeným daňovým režimem ve srovnatelné situaci (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. prosince 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, body 32 a 33, jakož i citovaná judikatura).
- 71 Pro účely posouzení selektivní povahy daňového opatření je tedy důležité, aby byl obecný daňový režim nebo referenční systém použitelný v dotyčném členském státě správně identifikován v rozhodnutí Komise a přezkoumán soudem, u něhož byla tato identifikace zpochybněna. Vzhledem k tomu, že určení referenčního systému představuje výchozí bod srovnávacího přezkumu, který musí být proveden v kontextu posouzení selektivity, postihuje pochybení, k němuž došlo při tomto určení, nutně celou analýzu podmínky týkající se selektivity (v tomto smyslu viz 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 61 a citovaná judikatura).

- 72 V této souvislosti je třeba zaprvé upřesnit, že určení referenčního rámce, které musí být provedeno po kontradiktorní diskuzi s dotyčným členským státem, musí vyplývat z objektivního přezkumu obsahu, vzájemného vztahu a konkrétních účinků norem použitelných na základě vnitrostátního práva tohoto státu (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).
- 73 Zadržím mimo oblasti, v nichž je unijní daňové právo harmonizováno, je to dotčený členský stát, kdo určuje v rámci výkonu svých pravomocí v oblasti přímého zdanění a v souladu se svou daňovou autonomií základní znaky daně, které v zásadě definují referenční systém nebo „obvyklý“ daňový režim, z jehož hlediska je třeba posoudit podmínku týkající se selektivity. Tak je tomu zejména v případě určení základu daně a skutečnosti vedoucí ke vzniku daňové povinnosti (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 16. března 2021, *Komise v. Polsko*, C-562/19 P, EU:C:2021:201, body 38 a 39, jakož i ze dne 16. března 2021, *Komise v. Maďarsko*, C-596/19 P, EU:C:2021:202, body 44 a 45).
- 74 Z toho plyne, že za účelem identifikace referenčního systému v oblasti přímého zdanění musí být zohledněno pouze vnitrostátní právo použitelné v dotčeném členském státě, přičemž sama tato identifikace je nezbytným předpokladem k posouzení nejen existence zvýhodnění, nýbrž rovněž toho, zda má selektivní povahu.
- 75 V projednávaném případě vyvolává argumentace Irska shrnutá v bodech 56 až 58 tohoto rozsudku otázku, zda se Tribunál nedopustil nesprávného právního posouzení, když potvrdil, z důvodů uvedených v bodech 30 až 36 tohoto rozsudku, referenční systém použitý Komisí ve sporném rozhodnutí.
- 76 V tomto ohledu je třeba uvést, že podle bodu 228 odůvodnění sporného rozhodnutí měla Komise za to, že zásada obvyklých tržních podmínek je nedílnou součástí jejího posouzení daňových opatření poskytnutých společností skupiny prováděného na základě čl. 107 odst. 1 SFEU, a to bez ohledu na otázku, zda členský stát začlenil tuto zásadu do svého vnitrostátního právního systému.
- 77 V témže bodě 228 Komise upřesnila, že tuto zásadu obvyklých tržních podmínek použila, aby určila, zda zdanitelný zisk společnosti patřící do skupiny společností byl pro účely výpočtu daně z příjmu právnických osob stanoven prostřednictvím metody, která se blíží tržním podmínkám, tak, aby s touto společností nebylo při uplatnění obecného systému daně z příjmů právnických osob zacházeno příznivěji než s neintegrovánými společnostmi, jejichž zdanitelné zisky určuje trh.
- 78 Ze struktury sporného rozhodnutí, zejména z analýzy referenčního systému provedené v bodech 193 až 209 odůvodnění tohoto rozhodnutí, mimoto vyplývá, že Komise zohlednila okolnost, že obecný systém zdanění společností v Lucembursku nerozlišuje mezi integrovanými a neintegrovánými společnostmi, jelikož cílem tohoto systému je zdanit všechny společnosti-rezidenty.
- 79 Právě s ohledem na tyto úvahy Tribunál v bodě 161 napadeného rozsudku upřesnil, že tvrzení uvedené v bodě 228 odůvodnění sporného rozhodnutí, podle kterého je zásada obvyklých tržních podmínek obecnou zásadou rovného zacházení v oblasti zdanění, která spadá do působnosti čl. 107 odst. 1 SFEU, nelze vytrhovat z kontextu a nelze jej vykládat v tom smyslu, že Komise potvrdila, že existuje obecná zásada rovného zacházení v oblasti zdanění plynoucí z čl. 107 odst. 1 SFEU.

80 Jak vyplývá z bodu 141 napadeného rozsudku, Tribunál rozhodl, že zásada obvyklých tržních podmínek se použije, pokud příslušné vnitrostátní daňové právo nerozlišuje pro účely povinnosti k dani z příjmu právnických osob mezi integrovanými „podniky“ a samostatnými „podniky“, neboť v takovém případě hodlá toto právo zdanit zisk plynoucí z hospodářské činnosti takového integrovaného „podniku“ tak, jako by plynul z transakcí uskutečňovaných za tržní ceny. Po stanovení tohoto právního základu Tribunál v bodě 145 napadeného rozsudku v podstatě konstatoval, že tato zásada se v projednávaném případě použije, jelikož cílem daňového zákoníku je zdanit integrované společnosti a samostatné společnosti na základě daně z příjmu právnických osob stejným způsobem.

*2) K existenci nesprávného právního posouzení při určení „obvyklého“ daňového režimu použitelného v dotyčném členském státě*

81 Úvodem je třeba odmítnout argumentaci Komise, podle které navrhovatel svými výtkami ve skutečnosti zpochybňuje zjištění Tribunálu týkající se použitelného vnitrostátního práva, uvedená zejména v bodě 145 napadeného rozsudku, což jsou skutková zjištění, která podle judikatury Soudního dvora nemohou být předmětem přezkumu v rámci kasačního opravného prostředku.

82 Je pravda, že pokud jde o posouzení, v rámci kasačního opravného prostředku, závěrů Tribunálu týkajících se vnitrostátního práva, které v oblasti státních podpor představují posouzení skutkového stavu, Soudní dvůr je oprávněn pouze ověřit, zda došlo ke zkreslení tohoto práva [rozsudek ze dne 28. června 2018, Andres (úpadek Heitkamp BauHolding) v. Komise, C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 78 a citovaná judikatura].

83 V projednávané věci však Irsko argumentací, kterou uvádí, nesměřuje ke zpochybnění výkladu vnitrostátního práva Tribunálem, ale vyzývá Soudní dvůr, aby určil, zda se Tribunál nedopustil nesprávného právního posouzení, když akceptoval vymezení relevantního referenčního rámce coby rozhodujícího parametru pro účely přezkumu existence selektivního zvýhodnění, aniž zohlednil zvláštní pravidla stanovená lucemburským právem v oblasti převodních cen, která platí pro integrované společnosti.

84 Irsko se totiž omezuje na zpochybnění toho, že Tribunál použil právní kritérium, jehož cílem je určit, zda takové předběžné daňové rozhodnutí, jako je dotčené rozhodnutí, poskytuje selektivní zvýhodnění.

85 Otázka, zda Tribunál vhodně vymezil relevantní referenční systém a potažmo správně použil takové právní kritérium, jako je zásada obvyklých tržních podmínek, je přitom právní otázkou, která může být předmětem přezkumu Soudního dvora ve fázi kasačního opravného prostředku. Argumenty směřující ke zpochybnění volby referenčního systému v rámci první etapy analýzy existence selektivního zvýhodnění jsou totiž přípustné, neboť tato analýza vychází z právní kvalifikace vnitrostátního práva na základě ustanovení unijního práva [obdobně viz rozsudek ze dne 28. června 2018, Andres (úpadek Heitkamp BauHolding) v. Komise, C-203/16 P, EU:C:2018:505, body 80 a 81].

86 Pokud jde o opodstatněnost argumentace Irska, je třeba připomenout, že jak v podstatě vyplývá z bodu 210 odůvodnění sporného rozhodnutí, FFT a Lucemburské velkovévodství před Komisí uvedly, že referenční systém by měl zahrnovat pouze společnosti patřící do skupiny, či dokonce společnosti patřící do skupiny a vykonávající finanční činnost, které spadají do působnosti čl. 164 odst. 3 daňového zákoníku, takže dotčené daňové rozhodnutí mělo být srovnáno s daňovými



rozhodnutími týkajícími se období 2010–2013 a 21 jiných daňových poplatníků, která byla Komisi předána dne 15. ledna 2014. Lucemburské velkovévodství a společnost FFT mají za to, že vzhledem k tomu, že zacházení se společností FFT bylo v souladu s čl. 164 odst. 3 daňového zákoníku, oběžníkem č. 164/2 a správní praxí v této oblasti, nebylo prostřednictvím tohoto daňového rozhodnutí poskytnuto žádné selektivní zvýhodnění.

- 87 Komise však v bodech 211 až 215 sporného rozhodnutí konstatovala, že při určení referenčního systému není namístě zohledňovat tato zvláštní ustanovení a uvedla v tomto ohledu, že takové zohlednění by bylo v rozporu s cílem obecného lucemburského systému daně z příjmu právnických osob, který tento orgán již identifikoval jako referenční systém v bodech 193 až 209 odůvodnění sporného rozhodnutí. Komise v projednávaném případě konstatovala, že cílem tohoto systému je zdanit zisky všech společností, které spadají do daňové pravomoci Lucemburska, ať se jedná o integrované či neintegrované společnosti (body 198 a 212 odůvodnění sporného rozhodnutí).
- 88 Komise uvedla, že neposuzovala, zda dotčené daňové rozhodnutí dodržuje zásadu obvyklých tržních podmínek, jak je definována v čl. 164 odst. 3 daňového zákoníku nebo v oběžníku č. 164/2 (bod 229 odůvodnění sporného rozhodnutí). Kdyby totiž bylo možné prokázat, že se metoda schválená lucemburskou daňovou správou prostřednictvím tohoto daňového rozhodnutí pro účely stanovení zdanitelného zisku společnosti FFT v Lucembursku odchyľuje od metody, která vede ke spolehlivému odhadu hospodářského výsledku na základě trhu, a tedy od zásady obvyklých tržních podmínek, bude uvedené rozhodnutí považováno za rozhodnutí, které poskytuje společnosti FFT selektivní zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU (bod 231 odůvodnění sporného rozhodnutí).
- 89 Z bodů 149 až 151 napadeného rozsudku vyplývá, že Tribunál potvrdil metodu Komise spočívající v podstatě v tom, že v případě daňového systému sledujícího cíl zdanění zisků všech společností-rezidentů, ať jsou integrované či nikoli, je použití zásady obvyklých tržních podmínek pro účely použití čl. 107 odst. 1 SFEU odůvodněno nezávisle na začlenění této zásady do vnitrostátního práva.
- 90 Je tedy třeba určit, zda se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení, když schválil přístup Komise spočívající v podstatě v tom, že v rámci posouzení prováděného na základě čl. 107 odst. 1 SFEU, konkrétně při vymezení referenčního systému za účelem určení, zda dotčené daňové rozhodnutí přiznává jeho adresátovi selektivní zvýhodnění, nezohlednila tuto zásadu tak, jak je stanovena v čl. 164 odst. 3 daňového zákoníku a upřesněna v souvisejícím oběžníku č. 164/2.
- 91 V tomto ohledu Komise tím, že odmítla relevanci čl. 164 odst. 3 daňového zákoníku a oběžníku č. 164/2, použila zásadu obvyklých tržních podmínek odlišnou od zásady vymezené lucemburským právem. Omezila se tak na identifikaci, v rámci cíle sledovaného obecným systémem daně z příjmu právnických osob v Lucembursku, abstraktního vyjádření této zásady a na posouzení dotčeného daňového rozhodnutí, aniž vzala v úvahu způsob, jakým je uvedená zásada konkrétně začleněna do tohoto práva, pokud jde specificky o integrované společnosti.
- 92 Tribunál potvrzením takového přístupu opominul požadavek vyplývající z judikatury citované v bodech 68 až 74 tohoto rozsudku, podle níž Komise musí za účelem určení, zda daňové opatření poskytuje podniku selektivní zvýhodnění, provést srovnání se systémem zdanění

obvykle použitelným v dotčeném členském státě, po objektivním přezkumu obsahu, vzájemného vztahu a konkrétních účinků norem použitelných na základě vnitrostátního práva tohoto státu. Dopustil se tím nesprávného právního posouzení při použití čl. 107 odst. 1 SFEU.

- 93 Je pravda, jak všichni účastníci řízení shodně uznávají, že cílem vnitrostátního práva použitelného na společnosti v Lucembursku je dosáhnout v oblasti zdanění integrovaných společností spolehlivého odhadu tržní ceny. I když tento cíl obecně odpovídá cíli zásady obvyklých tržních podmínek, nic to nemění na tom, že při neexistenci harmonizace v unijním právu jsou konkrétní podmínky uplatnění této zásady definovány vnitrostátním právem a musí být zohledněny při určení referenčního rámce pro účely určení existence selektivního zvýhodnění.
- 94 Tribunál navíc tím, že v bodě 113 napadeného rozsudku uznal, že Komise se může dovolávat pravidel, která nejsou součástí lucemburského práva, ačkoliv v bodě 112 uvedeného rozsudku připomněl, že tento orgán nemá v této fázi vývoje unijního práva pravomoc, která by mu umožňovala nezávisle a bez ohledu na vnitrostátní daňová pravidla vymezit takzvané „obvyklé“ zdanění integrovaného podniku, porušil ustanovení Smlouvy o FEU týkající se přijímání opatření ke sbližování právních předpisů členských států v oblasti přímých daní ze strany Evropské unie, zejména čl. 114 odst. 2 SFEU a článek 115 SFEU. Autonomie členského státu v oblasti přímých daní, jak ji uznává ustálená judikatura, připomenutá v bodě 73 tohoto rozsudku, totiž nemůže být plně zajištěna, jestliže mimo rámec jakéhokoliv opatření ke sbližování tohoto druhu posouzení prováděné na základě čl. 107 odst. 1 SFEU není založeno výlučně na obvyklých pravidlech zdanění stanovených zákonodárcem dotyčného členského státu.
- 95 V tomto ohledu je třeba zaprvé zdůraznit, že při neexistenci harmonizace v tomto ohledu spadá případné stanovení metod a kritérií umožňujících určit výsledek „za obvyklých tržních podmínek“ do posuzovací pravomoci členských států. Třebaže členské státy OECD uznávají užitečnost použití zásady obvyklých tržních podmínek při stanovení správného rozdělení zisků společností mezi různé země, v podrobném uplatňování metod stanovení převodních cen existují mezi těmito státy značné rozdíly. Jak sama Komise uvedla v bodě 88 odůvodnění sporného rozhodnutí, pokyny OECD uvádějí několik metod stanovení odhadu cen transakcí za obvyklých tržních podmínek a rozdělení zisků mezi společnosti stejné skupiny.
- 96 Kromě toho i za předpokladu, že by v oblasti mezinárodního zdanění existoval určitý konsensus, podle něhož musí být transakce mezi hospodářsky propojenými společnostmi, zejména transakce v rámci skupiny, posuzovány pro daňové účely jako kdyby k nim došlo mezi hospodářsky nezávislými společnostmi, a že se tedy řada vnitrostátních orgánů příslušných v oblasti daní inspiruje při vypracování a kontrole převodních cen pokyny OECD, jsou pro analýzu toho, zda musí být dané transakce posouzeny z hlediska zásady obvyklých tržních podmínek a případně toho, zda se převodní ceny, z nichž vychází základ zdanitelného příjmu daňového poplatníka a jeho rozdělení mezi dotčené členské státy, odchylují od výsledku za obvyklých tržních podmínek, relevantní pouze vnitrostátní ustanovení, aniž jsou dotčeny závěry uvedené v bodech 120 až 122 tohoto rozsudku. Při posuzování existence selektivního daňového zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU a pro účely stanovení daňové zátěže, kterou má obvykle nést podnik, tedy nelze vzít v úvahu parametry a pravidla nepatřící do dotčeného vnitrostátního daňového systému, ledaže na ně tento systém výslovně odkazuje.
- 97 Toto konstatování je výrazem zásady legality daně, která je součástí unijního právního řádu jakožto obecná právní zásada a vyžaduje, aby jakákoli povinnost zaplatit daň, jakož i všechny hlavní prvky definující její podstatné znaky byly stanoveny zákonem, přičemž osoba povinná

k dani musí být s to stanovit a vypočítat výši splatné daně a určit, kdy je splatná (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. května 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, bod 39).

- 98 Zadruhé Lucemburské velkovévodství na jednání uvedlo, vedle okolnosti, že pokyny OECD nejsou pro členské státy této organizace závazné, že oběžník č. 164/2, který vykládá čl. 164 odst. 3 daňového zákoníku, stanoví zvláštní pravidla pro výpočet převodních cen, pokud jde o takové finanční společnosti patřící do skupiny, jako je společnost FFT, která vyžadují, aby při výpočtu těchto cen nebyly zohledněny činnosti související s držením podílů. Bod 79 odůvodnění sporného rozhodnutí obsažený v jeho oddílu 2.3.2, který obsahuje popis obsahu uvedeného oběžníku, potvrzuje, že tento členský stát stanovil zvláštní pravidla pro určení odměny za obvyklých tržních podmínek, pokud jde o takové společnosti, a že tato pravidla byla oznámena Komisi v rámci správního řízení.
- 99 Analýza referenčního systému a potažmo existence selektivního zvýhodnění společnosti FFT provedená Komisí, jak ji potvrdil Tribunál, ovšem nezohledňuje tato legislativní rozhodnutí, jejichž cílem je upřesnit dosah zásady obvyklých tržních podmínek a její uplatnění v lucemburském právu.
- 100 V tomto ohledu je třeba uvést, že v odpovědi na otázku položenou na jednání Komise uvedla, že lucemburská daňová správa v dotčeném daňovém rozhodnutí „použila nesprávně pravidla, která běžně uplatňuje“, pokud jde o zásadu obvyklých tržních podmínek a výpočet převodních cen. Je však nutné konstatovat, že Komise, jejíž přístup Tribunál potvrdil, se ve sporném rozhodnutí vyhnula jakémukoliv posouzení způsobu, jakým byla vyložena a uplatněna zásada obvyklých tržních podmínek, jak je zakotvena v podstatě v čl. 164 odst. 3 daňového zákoníku.
- 101 Tribunál tuto analýzu výslovně potvrdil v bodě 146 napadeného rozsudku, když uvedl, že Komisi nelze vytýkat, že pro přezkum výše převodních cen transakce nebo několika úzce souvisejících transakcí, které jsou součástí sporného opatření, použila metodu stanovení převodních cen, kterou v projednávaném případě považovala za vhodnou, jakož i v bodě 147 uvedeného rozsudku, kde zdůraznil, že pokyny OECD, kterými se Komise inspirovala, „vycházejí z významných prací skupin předních odborníků“, „odrážejí konsensus, kterého bylo, co se převodních cen týče, dosaženo v mezinárodním měřítku“, a „mají proto nepochybný praktický význam při výkladu otázek týkajících se převodních cen“.
- 102 Zatřetí na rozdíl od toho, co Tribunál konstatoval v bodě 142 napadeného rozsudku, rozsudek ze dne 22. června 2006, *Belgie a Forum 187 v. Komise* (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), nepodporuje stanovisko, že zásada obvyklých tržních podmínek je použitelná, pokud je cílem vnitrostátního daňového práva zdanit integrované společnosti a samostatné společnosti stejným způsobem, bez ohledu na to, zda a jak byla tato zásada do tohoto práva začleněna.
- 103 V uvedeném rozsudku totiž Soudní dvůr rozhodl, že 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.

- 104 V uvedeném rozsudku Soudní dvůr dospěl k závěru, že je třeba použít zásadu obvyklých tržních podmínek, vzhledem k pravidlům zdanění stanoveným relevantním vnitrostátním, tedy belgickým právem, které stanovilo mechanismus zdanění zisku podle metody „*cost plus*“ OCDE. Z uvedeného rozsudku tedy nelze vyvodit, že Soudní dvůr měl v úmyslu dovést autonomní zásadu obvyklých tržních podmínek, která se uplatní nezávisle na svém začlenění do vnitrostátního práva pro účely posouzení opatření daňové povahy v rámci uplatňování čl. 107 odst. 1 SFEU.
- 105 Z veškerých těchto úvah vyplývá, že odůvodnění napadeného rozsudku týkající se přezkumu hlavních úvah Komise, podle nichž se dotčené daňové rozhodnutí odchýlilo od obecného lucemburského systému daně z příjmu právnických osob, připomenuté v bodech 17 až 20 tohoto rozsudku, je stíženo nesprávným právním posouzením v rozsahu, v němž Tribunál potvrdil přístup Komise, který spočívá v zásadě v nezohlednění zásady obvyklých tržních podmínek, jak je stanovena v čl. 164 odst. 3 daňového zákoníku a upřesněna v souvisejícím oběžníku č. 164/2, při vymezení referenčního systému v rámci posouzení prováděného na základě čl. 107 odst. 1 SFEU, pro účely určení, zda dotčené daňové rozhodnutí poskytuje svému adresátovi selektivní zvýhodnění.
- 106 Je však třeba přezkoumat, zda nesprávné právní posouzení, jehož se Tribunál dopustil, může vést ke zrušení napadeného rozsudku.
- 107 Komise totiž uvedla, že by případná nesprávná právní posouzení, kterými jsou stíženy body 125 až 286 napadeného rozsudku, nemohla vést ke zrušení napadeného rozsudku, kdyby byla potvrzena analýza Tribunálu v bodech 290 až 299 uvedeného rozsudku.
- 108 Komise má tedy za to, že kasační opravný prostředek je neúčinný, jelikož i za předpokladu, že by jeden z uplatněných důvodů byl prohlášen za opodstatněný, nemůže taková okolnost vést ke zrušení napadeného rozsudku. Sporné rozhodnutí totiž obsahuje podpůrné odůvodnění na základě čl. 164 odst. 3 daňového zákoníku a oběžníku č. 164/2, jehož potvrzení ze strany Tribunálu Irsko nijak nezpochybňuje.
- 109 V tomto ohledu je třeba uvést, že Tribunál odůvodněním uvedeným v bodech 290 až 299 napadeného rozsudku v podstatě potvrdil důvody uvedené „podpůrně“ Komisí v bodech 315 až 317 odůvodnění sporného rozhodnutí, podle kterých se dotčené daňové rozhodnutí odchyluje od referenčního systému tvořeného článkem 164 odst. 3 daňového zákoníku a oběžníkem č. 164/2.
- 110 Ačkoliv Irsko nezpochybnilo přímo odůvodnění uvedené v této části napadeného rozsudku, nelze tvrdit, jak činí Komise, že kasační opravný prostředek musí být prohlášen za neúčinný, jelikož argumentace Irska nemůže mít vliv na výrok napadeného rozsudku.
- 111 Jak totiž uvedl generální advokát v bodě 42 svého stanoviska, úvahy uvedené v bodech 290 až 299 napadeného rozsudku neobsahují oddělitelnou a nezávislou analýzu ve vztahu k hlavní analýze vyplývající z referenčního systému použitého Komisí a neumožňují tak napravit pochybení, jímž je posledně uvedená analýza stížena. Je pravda, že Komise v bodě 317 sporného rozhodnutí konstatovala, že daňové rozhodnutí vedlo ke snížení daně, již má společnost FFT platit, „oproti situaci, v níž by byla správně použita zásada obvyklých tržních podmínek uvedená v [čl. 164 odst. 3 daňového zákoníku]“. Nicméně, jak uvedl Tribunál v bodě 294 napadeného rozsudku, pokud jde o toto správné použití, odkázala v plném rozsahu na svou hlavní analýzu referenčního systému založenou na obecném systému zdanění společností v Lucembursku.

- 112 Z toho vyplývá, že úvahy, o které se Komise podpůrně opřela, napravují pouze zdánlivě pochybení, jehož se dopustila při identifikaci referenčního systému, který měl být základem její analýzy existence selektivního zvýhodnění. Za těchto okolností postihuje nesprávné právní posouzení, kterého se dopustil Tribunál v analýze hlavních úvah Komise týkajících se referenčního systému, i jeho analýzu podpůrných úvah, obsažených v tomto ohledu ve sporném rozhodnutí.
- 113 Z výše uvedeného vyplývá, že páté a šesté části prvního důvodu kasačního opravného prostředku, jakož i pátému důvodu kasačního opravného prostředku je třeba vyhovět, a napadený rozsudek tudíž zrušit, aniž je nutné rozhodnout o ostatních částech prvního důvodu kasačního opravného prostředku a o ostatních důvodech kasačního opravného prostředku.

## **B. Ke kasačnímu opravnému prostředku ve věci C-885/19 P**

- 114 S ohledem na zrušení napadeného rozsudku již není nutné rozhodovat o kasačním opravném prostředku společnosti FFT.

## **VI. K žalobám před Tribunálem**

- 115 Podle čl. 61 prvního pododstavce druhé věty statutu Soudního dvora Evropské unie platí, že zruší-li Soudní dvůr rozhodnutí Tribunálu, může vydat sám konečné rozhodnutí ve věci, pokud to soudní řízení dovoluje.
- 116 Tak je tomu v projednávané věci, jelikož žalobní důvody směřující ke zrušení sporného rozhodnutí byly předmětem kontradiktorní diskuze před Tribunálem a jejich přezkum nevyžaduje přijetí žádného dodatečného organizačního procesního opatření nebo provedení dokazování.
- 117 V tomto ohledu stačí konstatovat, že z důvodů uvedených v bodech 81 až 112 tohoto rozsudku musí být sporné rozhodnutí zrušeno, jelikož Komise se dopustila nesprávného právního posouzení, když konstatovala existenci selektivního zvýhodnění z hlediska referenčního rámce zahrnujícího zásadu obvyklých tržních podmínek, která nevychází z úplného posouzení relevantního vnitrostátního daňového práva v návaznosti na kontradiktorní diskusi s dotčeným členským státem, a tím porušila i ustanovení Smlouvy o FEU týkající se přijímání opatření ke sblížení právních předpisů členských států v oblasti přímých daní ze strany Unie, zejména čl. 114 odst. 2 SFEU a článku 115 SFEU.
- 118 Jak vyplývá z judikatury připomenuté v bodě 71 tohoto rozsudku, takové pochybení při určení pravidel skutečně použitelných na základě relevantního vnitrostátního práva, a tedy při identifikaci tzv. „obvyklého“ zdanění, z hlediska kterého musí být posouzeno dotčené daňové rozhodnutí, nutně postihuje celé odůvodnění týkající se existence selektivního zvýhodnění.
- 119 Takový závěr ovšem nevylučuje, že taková opatření v oblasti přímých daní, jako jsou daňová rozhodnutí vydávaná členskými státy, mohou být kvalifikována jako státní podpory, jsou-li splněny všechny podmínky použití čl. 107 odst. 1 SFEU připomenuté v bodě 66 tohoto rozsudku.
- 120 Jak bylo připomenuto v bodě 65 tohoto rozsudku, zásahy členských států v oblastech, které nebyly v rámci unijního práva harmonizovány, nejsou vyloučeny z působnosti ustanovení Smlouvy o FEU týkajících se kontroly státních podpor.

- 121 Členské státy tak musí při výkonu pravomoci v oblasti přímých daní, jako je pravomoc, kterou mají v oblasti přijímání daňových rozhodnutí, dodržovat unijní právo a zejména pravidla zavedená Smlouvou o FEU v oblasti státních podpor. Nesmí tedy při výkonu této pravomoci přijímat opatření, která by mohla představovat státní podpory neslučitelné s vnitřním trhem ve smyslu článku 107 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. září 2021, Komise v. Belgie a Magnetrol International, C-337/19 P, EU:C:2021:741, body 161 a 162, jakož i citovaná judikatura).
- 122 Konkrétně Komise musí být, podle judikatury připomenuté v bodě 70 tohoto rozsudku, schopna, jakmile zaznamená, že členský stát se rozhodl uplatňovat zásadu obvyklých tržních podmínek pro stanovení převodních cen integrovaných společností, prokázat, že parametry stanovené vnitrostátním právem v této oblasti jsou zjevně nesoudržné s cílem nediskriminačního zdanění všech společností-rezidentů, ať jsou integrované či nikoliv, sledovaného vnitrostátním daňovým systémem, tím, že systematicky vedou k podhodnocení převodních cen vztahujících se na integrované společnosti nebo na některé z nich, jako jsou finanční společnosti, v porovnání s tržní cenou za srovnatelné transakce uskutečňované nikoli integrovanými společnostmi.
- 123 Jak bylo konstatováno v bodě 105 tohoto rozsudku, v projednávané věci přitom Komise ve sporném rozhodnutí takové posouzení neprovedla, jelikož rámec její analýzy nezahrnoval všechny relevantní normy provádějící zásadu obvyklých tržních podmínek podle lucemburského práva.
- 124 Ze všech těchto úvah vyplývá, že je důvodné vyhovět první a třetí části prvního žalobního důvodu vzneseného Lucemburským velkovévodstvím ve věci T-755/15, jakož i první výtce prvního žalobního důvodu vzneseného společností FFT ve věci T-759/15. Sporné rozhodnutí musí být v důsledku toho zrušeno, aniž je nezbytné zkoumat ostatní důvody žalob na neplatnost.

## VII. K nákladům řízení

- 125 Článek 184 odst. 2 jednacího řádu stanoví, že je-li kasační opravný prostředek opodstatněný a Soudní dvůr vydá sám konečné rozhodnutí ve věci, rozhodne o nákladech řízení.
- 126 Článek 138 odst. 1 tohoto jednacího řádu, který se na řízení o kasačním opravném prostředku použije na základě čl. 184 odst. 1 téhož jednacího řádu, stanoví, že účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, se uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník, který měl ve věci úspěch, požadoval.
- 127 Pokud jde o kasační opravný prostředek podaný ve věci C-898/19 P, vzhledem k tomu, že Irsko mělo ve věci úspěch, je důvodné v souladu s jeho návrhovými žádáními rozhodnout, že Komise ponese vlastní náklady řízení a nahradí náklady řízení vynaložené Irskem.
- 128 Pokud jde o kasační opravný prostředek ve věci C-885/19 P, podle článku 149 jednacího řádu, který se na řízení o kasačním opravném prostředku použije na základě článku 190 tohoto jednacího řádu, Soudní dvůr rozhodne o nákladech řízení, není-li vydáno rozhodnutí ve věci samé. Podle článku 142 jednacího řádu, který se na řízení o kasačním opravném prostředku použije na základě jeho článku 184, rozhodne v takovém případě o nákladech řízení Soudní dvůr dle volného uvážení. V projednávané věci je třeba rozhodnout, že každý z účastníků řízení ponese vlastní náklady řízení o kasačním opravném prostředku ve věci C-885/19 P.

129 Vzhledem k tomu, že žalobám podaným k Tribunálu bylo vyhověno, ukládá se Komisi náhrada veškerých nákladů řízení v prvním stupni.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (velký senát) rozhodl takto:

- 1) Věci C-885/19 P a C-898/19 P se pro účely rozsudku spojují.**
- 2) 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.**
- 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) Není namístě rozhodnout o kasačním opravném prostředku ve věci C-885/19 P.**
- 5) Každý z účastníků řízení ponese vlastní náklady řízení ve věci C-885/19 P.**
- 6) Evropské komisi se ukládá náhrada nákladů řízení o kasačním opravném prostředku ve věci C-898/19 P.**
- 7) Evropské komisi se ukládá náhrada nákladů řízení v prvním stupni.**

Podpisy.