



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
PRIIT PIKAMÄE
prednesené 16. decembra 2021¹

Vec C-885/19 P

**Fiat Chrysler Finance Europe
proti**

Európskej komisii

„Odvolanie – Štátna pomoc – Pomoc poskytnutá Luxemburským veľkovevodstvom – Rozhodnutie, ktorým sa konštatuje nezlučiteľnosť pomoci s vnútorným trhom a jej neoprávnenosť a nariaďuje sa jej vrátenie – Záväzné daňové stanovisko (*tax ruling*) – Princíp nezávislého vzťahu – Výhoda – Selektívna povaha – Zásada právnej istoty“

Obsah

I.	Úvod	3
II.	Okolnosti predchádzajúce sporu	4
A.	O záväznom daňovom stanovisku, ktoré luxemburské daňové orgány vydali v prospech spoločnosti FFT, a o správnom konaní vedenom Komisiou	4
B.	O spornom rozhodnutí	4
1.	Opis základného obsahu sporného záväzného daňového stanoviska	4
2.	Opis relevantnej luxemburskej právnej úpravy	4
3.	Opis smernice OECD	5
4.	Posúdenie sporného záväzného daňového stanoviska	6
C.	Konanie na Všeobecnom súde a napadnutý rozsudok	8
D.	Konanie na Súdnom dvore a návrhy účastníkov odvolacieho konania	11

¹ Jazyk prednesu: francúzština.

III. O odvolaní	12
A. O druhom odvolacom dôvode	12
1. Tvrdenia účastníkov konania	12
2. O účinnosti druhého odvolacieho dôvodu	13
3. O dôvodnosti prvej časti	14
4. O dôvodnosti druhej časti	16
B. O prvom odvolacom dôvode	19
1. Tvrdenia účastníkov konania	19
2. O prvej časti	21
a) O prípustnosti	21
b) O dôvodnosti	22
1) Úvodné pripomienky	22
2) Posúdenie	24
3. O druhej časti	28
a) O účinnosti	28
b) O dôvodnosti	29
C. O treťom odvolacom dôvode	34
1. Tvrdenia účastníkov konania	34
2. O prvej časti	34
a) O účinnosti	34
b) O dôvodnosti	35
3. O druhej časti	37
a) O účinnosti	37
b) O dôvodnosti	38
D. Návrh týkajúci sa odvolania	40
IV. O trovách	40
V. Návrh	40

I. Úvod

1. Inštitút „záväzného stanoviska“ alebo „daňového stanoviska“ je bežná prax umožňujúca podnikom požiadať daňovú správu o „záväzné stanovisko“ k dani, ktorú budú musieť zaplatiť. Pojem „ruling“ vo všeobecnosti označuje konanie, ktorým daňová správa na základe žiadosti, najčastejšie daňovníka, prijíma oficiálne stanovisko k uplatneniu určitých platných právnych predpisov vo vzťahu k situácii alebo k jednej alebo viacerým transakciám, ktoré ešte nevyvolali daňové účinky. Daňovníci sa tým snažia získať záruky, ktorými bude správny orgán viazaný pri daňovom posudzovaní ich transakcií.

2. Od júna 2014 Európska komisia začala sériu vyšetrovaní s cieľom overiť súlad postupov daňových orgánov viacerých členských štátov voči nadnárodným podnikom s pravidlami Zmluvy týkajúcimi sa štátnej pomoci, a to najmä pokiaľ ide o rozdelenie zisku medzi jednotlivé štáty, v ktorých tieto spoločnosti vykonávajú svoju činnosť. Jedno z týchto vyšetrovaní viedlo k prijatiu rozhodnutia o pomoci, ktorú luxemburské daňové orgány poskytli skupine Fiat.²

3. Zároveň odhalenia novinárskej investigatívy pod názvom „Lux Leaks“ v novembri 2014 upriamili na túto tému pozornosť širokej verejnosti, pričom vyvolali väčšinou pobúrené reakcie.³ V nadväznosti na tieto odhalenia viacerí politickí predstavitelia tak na európskej, ako aj na medzinárodnej úrovni podnikli opatrenia s cieľom napraviť situáciu, ktorá bola od tohto okamihu vnímaná ako vážne narušenie daňovej spravodlivosti. Najnovšie z týchto opatrení nadobudlo podobu dohody o zavedení globálnej dane z príjmov nadnárodných podnikov.⁴

4. Súdny dvor si je vedomý politického, hospodárskeho a spoločenského kontextu prejednávanej veci, vo svojom nadchádzajúcom rozsudku však bude musieť preskúmať otázky vyplývajúce z prístupu, ktorý zaujala Komisia v spornom rozhodnutí, len z hľadiska právnych úvah. Rozsudok Všeobecného súdu vo veciach Luxembursko a Fiat Chrysler Finance Europe/Komisia⁵, ktorý potvrdil tento prístup, je predmetom tohto odvolania.

5. Novátorská povaha prístupu Komisie spočívala najmä v zavedení princípu nezávislého vzťahu do preskúmania existencie hospodárskej výhody. Za týchto podmienok bude mať Súdny dvor vo svojom nadchádzajúcom rozsudku príležitosť vyjadriť sa najmä k niektorým otázkam súvisiacim s uplatnením tohto princípu, ako je napríklad otázka týkajúca sa nutnosti zohľadniť na účely overenia existencie výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ účinky záväzného daňového stanoviska na dotknutú skupinu spoločností ako celok.

² Rozhodnutie Komisie (EÚ) 2016/2326 z 21. októbra 2015 o štátnej pomoci SA.38375 (2014/C ex 2014/NN), ktorú poskytlo Luxembursko spoločnosti Fiat (Ú. v. EÚ L 351, 2016, s. 1, ďalej len „sporné rozhodnutie“).

³ Ide o spoločnú investigatívnu prácu konzorcia amerických investigatívnych novinárov International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ) a štyridsiatich ďalších médií. V tejto súvislosti pozri najmä článok uverejnený v denníku *Le Monde*, dostupný na internetovej adrese: https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/11/05/evasion-fiscale-tout-sur-les-secrets-du-luxembourg_4518895_4862750.html.

⁴ V tejto súvislosti pozri najmä dokument „Vyhlásenie o dvojpilierovom riešení daňových výziev vyplývajúcich z digitalizácie hospodárstva“, ktorý bol prerokovaný na úrovni Inkluzívneho rámca OECD/G20 pre boj proti narúšaniu základu dane a presunu ziskov a schválený 136 členskými krajinami 8. októbra 2021, dostupný na internetovej adrese: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>

⁵ Rozsudok z 24. septembra 2019 (T-755/15 a T-759/15, ďalej len „napadnutý rozsudok“, EU:T:2019:670).

II. Okolnosti predchádzajúce sporu

A. O záväznom daňovom stanovisku, ktoré luxemburské daňové orgány vydali v prospech spoločnosti FFT, a o správnom konaní vedenom Komisiou

6. Daňový poradca spoločnosti Fiat Chrysler Finance Europe, predtým nazývanej Fiat Finance and Trade Ltd (ďalej len „FFT“), zaslal 14. marca 2012 luxemburským daňovým orgánom list, ktorým požiadal o schválenie dohody o transferovom oceňovaní. Na podporu tejto žiadosti im tiež osobne predložil správu analyzujúcu transferové ceny uplatňované na transakcie uskutočnené spoločnosťou FFT.

7. Dňa 3. septembra 2012 luxemburské daňové orgány vydali v reakcii na žiadosť spoločnosti FFT záväzné daňové stanovisko (ďalej len „sporné záväzné daňové stanovisko“). Toto stanovisko bolo súčasťou listu, v ktorom bolo uvedené, že „pokiaľ ide o list zo 14. marca 2012 týkajúci sa financovania v rámci skupiny FFT, potvrdilo sa, že analýza transferového oceňovania bola vykonaná v súlade s obežníkom č. 164/2 z 28. januára 2011 a spĺňa princíp nezávislého vzťahu“.

8. Dňa 19. júna 2013 zaslala Európska komisia Luxemburskému veľkovojsvodstvu prvú žiadosť o podrobné informácie týkajúce sa vnútroštátnej praxe v oblasti záväzných daňových stanovísk. Po tejto prvej žiadosti o informácie nasledovala početná korešpondencia medzi Luxemburským veľkovojsvodstvom a Komisiou, ktorú Komisia ukončila 24. marca 2014 prijatím rozhodnutia, ktorým Luxemburskému veľkovojsvodstvu prikázala, aby jej poskytlo informácie.

9. Dňa 11. júna 2014 Komisia začala konanie vo veci formálneho zisťovania podľa článku 108 ods. 2 ZFEÚ v súvislosti so sporným záväzným daňovým stanoviskom. Dňa 21. októbra 2015 Komisia prijala sporné rozhodnutie, v ktorom uviedla, že toto záväzné daňové stanovisko predstavuje štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

B. O spornom rozhodnutí

1. Opis základného obsahu sporného záväzného daňového stanoviska

10. Komisia opísala sporné záväzné daňové stanovisko v tom zmysle, že potvrdzuje metódu rozdelenia zisku v prospech spoločnosti FFT v rámci skupiny Fiat/Chrysler, čo spoločnosti FFT umožňovalo ročne určovať výšku dane z príjmov právnických osôb, ktorú mala zaplatiť v Luxemburskom veľkovojsvodstve. Komisia spresnila, že toto stanovisko bolo pre daňovú správu záväzné počas piatich rokov od zdaňovacieho obdobia roku 2012 do zdaňovacieho obdobia roku 2016.⁶

2. Opis relevantnej luxemburskej právnej úpravy

11. Komisia uviedla, že sporné záväzné daňové stanovisko bolo prijaté na základe článku 164 ods. 3 luxemburského zákona o dani z príjmov [loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, telle que modifiée (zákon zo 4. decembra 1967 o dani z príjmov v znení zmien a doplnení)]

⁶ Odôvodnenia 9 a 52 až 54 sporného rozhodnutia.

(ďalej len „Daňový zákonník“)⁷ a obežníka riaditeľa luxemburského daňového riaditeľstva L.I.R. č. 164/2 z 28. januára 2011 (ďalej len „obežník č. 164/2“). V tejto súvislosti Komisia na jednej strane poukázala na to, že tento článok zavádza do luxemburského daňového práva princíp nezávislého vzťahu, podľa ktorého za transakcie medzi spoločnosťami tej istej skupiny prináleží rovnaká odmena ako za transakcie uzavreté medzi nezávislými spoločnosťami rokujúcimi za porovnateľných okolností a za nezávislých trhových podmienok. Na druhej strane poznamenala, že obežník č. 164/2 najmä spresňuje, ako stanoviť nezávislú trhovú odmenu, ak tieto transakcie uskutočnili spoločnosti financovania skupiny.⁸

3. Opis smernice OECD

12. Komisia vysvetlila zásady Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) v oblasti transferového oceňovania a uviedla, že transferové ceny sú ceny účtované za obchodné transakcie medzi rôznymi subjektmi tej istej skupiny spoločností. Konštatovala, že ak sa chcú daňové správy vyhnúť tomu, že nadnárodné spoločnosti budú mať finančný záujem na pripisovaní čo najmenšieho zisku do krajín, v ktorých tento zisk podlieha väčšiemu zdaneniu, mali by schváliť transferové oceňovanie medzi integrovanými spoločnosťami len vtedy, ak sú transakcie v súlade s princípom nezávislého vzťahu odmeňované spôsobom, s ktorým by súhlasili samostatné spoločnosti rokujúce za porovnateľných okolností a za nezávislých trhových podmienok. Komisia spresnila, že tento princíp je uvedený v článku 9 modelovej daňovej zmluvy OECD o príjmoch a majetku.⁹

13. Komisia pripomenula, že v zásadách o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní, ktoré prijal Výbor OECD pre daňové záležitosti 27. júna 1995 a ktoré boli revidované 22. júla 2010 (ďalej len „smernica OECD“), je vymenovaných päť metód na stanovenie odhadu nezávislých trhových cien za transakcie a rozdelenia zisku medzi integrované spoločnosti.¹⁰

14. Druhou metódou je metóda čistého obchodného rozpätia (ďalej len „MČOR“), ktorá patrí medzi nepriame metódy používané na stanovenie odhadu nezávislých trhových cien za transakcie a rozdelenia zisku medzi spoločnosťami tej istej skupiny. Komisia túto metódu opísala v tom zmysle, že spočíva v odhadnutí možnej výšky zisku podľa princípu nezávislého vzťahu za činnosť, ktorá sa posudzuje skôr ako celok, a nie v ponímaní konkrétnych transakcií. Okrem toho uviedla, že na tento účel je potrebné zvoliť ukazovateľ ziskovosti, akým sú náklady, obrat alebo fixné investície, na ktorý sa uplatní zisková prirážka vychádzajúca zo ziskovej prirážky, ktorá sa vyskytuje v porovnateľných transakciách vykonávaných na voľnom trhu.¹¹

⁷ Podľa tohto článku: „Skryté rozdelenie zisku sa zahrnie do zdaniteľného príjmu. O skryté rozdelenie zisku ide najmä vtedy, ak člen, spoločník alebo dotknutý subjekt získa priamo alebo nepriamo výhody od spoločnosti alebo združenia, ktoré by za normálnych okolností nemal, ak by nemal takéto postavenie“. Treba poznamenať, že toto ustanovenie už nie je účinné, keďže 1. januára 2017 zaviedlo Luxemburské veľkovojsvodstvo do Daňového zákonníka nové články 56 a 56a týkajúce sa princípu nezávislého vzťahu.

⁸ Odôvodnenia 74 až 83 sporného rozhodnutia.

⁹ Odôvodnenia 84 až 87 sporného rozhodnutia.

¹⁰ Odôvodnenia 88 a 89 sporného rozhodnutia.

¹¹ Odôvodnenie 91 sporného rozhodnutia.

4. Posúdenie sporného záväzného daňového stanoviska

15. Pokiaľ ide o tretiu a štvrtú podmienku existencie štátnej pomoci, Komisia usúdila, že sporným záväzným daňovým stanoviskom sa spoločnosti FFT udeľuje selektívna výhoda, keďže z neho vyplýva zníženie dane splatnej touto spoločnosťou v Luxembursku, a to neuplatnením dane, ktorú by musela zaplatiť podľa bežného režimu dane z príjmov právnických osôb. K tomuto záveru dospela po *súbežnom preskúmaní* výhody a selektívnosti, ktoré bolo štruktúrované do troch krokov definovaných Súdny dvorom s cieľom určiť, či dané daňové opatrenie treba kvalifikovať ako „selektívne“.

16. V prvom kroku svojej analýzy sa Komisia domnievala, že referenčným rámcom je všeobecný režim dane z príjmov právnických osôb v Luxembursku a že *cieľom* tohto režimu je zdanenie ziskov všetkých spoločností, ktoré sú rezidentmi Luxemburska. Rozdiel vo výpočte zdaniteľného zisku medzi samostatnými spoločnosťami a integrovanými spoločnosťami nemá podľa Komisie nijaký vplyv na uvedený cieľ, keďže tento cieľ zahŕňa zdanenie ziskov všetkých spoločností rezidentov bez ohľadu na to, či sú alebo nie sú integrované. To isté platí aj v prípade osobitných ustanovení uplatniteľných na skupiny, ktorých cieľom je len zrovnoprávniť tieto dva typy spoločností. Okrem toho cieľ sporného záväzného daňového stanoviska, ktorým je určenie zdaniteľného zisku spoločnosti FFT na účely dane z príjmov právnických osôb v rámci uvedeného režimu, potvrdzuje, že tento režim predstavuje referenčný rámec, keďže uvedený cieľ neodlišuje spoločnosť FFT z dôvodu jej príslušnosti k skupine. V tejto súvislosti sa Komisia domnievala, že integrované a neintegrované spoločnosti sa nachádzajú v podobnej skutkovej a právnej situácii vzhľadom na cieľ všeobecného režimu dane z príjmov právnických osôb v Luxembursku.¹²

17. V druhom kroku svojej analýzy Komisia najskôr uviedla, že otázka, či daňové opatrenie predstavuje výnimku z referenčného rámca, *sa zvyčajne spája* s konštatovaním výhody poskytnutej príjemcovi týmto opatrením. Domnievala sa, že keď je výsledkom daňového opatrenia neodôvodnené zníženie dane príjemcu tohto opatrenia, ktorý by v prípade neexistencie tohto opatrenia musel zaplatiť vyššiu daň podľa referenčného rámca, toto zníženie predstavuje výhodu získanú na základe daňového opatrenia a zároveň výnimku z referenčného rámca. Okrem toho Komisia pripomenula, že v prípade individuálneho opatrenia, akým je sporné záväzné daňové stanovisko, identifikácia výhody v zásade umožňuje predpokladať jeho selektivitu.¹³

18. Pokiaľ ide o určenie výhody v prejednávanej veci, Komisia pripomenula, že daňovým opatrením, na základe ktorého spoločnosť patriaca do skupiny účtuje transferové ceny nižšie ako ceny, ktoré by sa účtovali medzi nezávislými podnikmi, sa tejto spoločnosti udeľuje výhoda, lebo vedie k zníženiu jej základu dane, a teda k zníženiu splatnej dane pri uplatnení všeobecného režimu dane z príjmov právnických osôb. Podľa názoru Komisie tak Súdny dvor uznal, že princíp nezávislého vzťahu, teda „princíp, podľa ktorého transakcie uskutočňované medzi spoločnosťami tej istej skupiny musia byť odmeňované spôsobom, s ktorým by súhlasili nezávislé spoločnosti rokujúce za porovnateľných okolností a za nezávislých trhových podmienok“,¹⁴ slúži ako referenčné kritérium na stanovenie toho, či spoločnosť skupiny má k dispozícii výhodu podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Komisia v dôsledku toho uviedla, že musí overiť, či sa metóda prijatá luxemburskou daňovou správou v spornom záväznom daňovom stanovisku odchyľuje od metódy, ktorá vedie k spoľahlivému odhadu výsledku na základe trhu, a teda aj od princípu

¹² Odôvodnenia 193 až 199 sporného rozhodnutia.

¹³ Odôvodnenia 216 až 218 sporného rozhodnutia.

¹⁴ Odôvodnenia 225 a 226 sporného rozhodnutia.

nezávislého vzťahu. V takom prípade by sa podľa Komisie vychádzalo z toho, že záväzným daňovým stanoviskom sa spoločnosti FFT udeľuje selektívna výhoda podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ.¹⁵

19. Komisia sa vzhľadom na tieto úvahy domnievala, že viaceré metódy, parametre a úpravy, ktoré si zvolilo Luxemburské veľkovojsvodstvo a na ktorých je založená analýza transferového oceňovania v spornom záväznom daňovom stanovisku, vedú k zníženiu dane z príjmu právnických osôb, ktorú by museli zaplatiť samostatné spoločnosti.¹⁶

20. Po prvé, pokiaľ ide o odmeňované vlastné imanie, Komisia uviedla, že hypotetický regulatórny kapitál spoločnosti FFT zvolený daňovým poradcom nepredstavuje vhodný ukazovateľ ziskovosti pri uplatnení MČOR s cieľom odhadnúť nezávislú trhovú odmenu za funkcie vykonávané spoločnosťou FFT. Komisia tak konštatovala, že daňový poradca 10-násobne znížil zdaniteľnú odmenu spoločnosti FFT tým, že zohľadnil hypotetický regulatórny kapitál vo výške 28,5 milióna eur, a nie účtovné vlastné imanie, ktoré v roku 2011 dosiahlo 287,5 milióna eur a na ktoré bol uplatnený model oceňovania kapitálových aktív (ďalej len „model CAPM“).¹⁷

21. Po druhé, pokiaľ ide o uplatnenie rámca Bazilej II na určenie hypotetického regulátorného kapitálu, Komisia usúdila, že Luxemburské veľkovojsvodstvo sa dopustilo pochybení, v dôsledku ktorých podhodnotilo výšku hypotetického regulátorného kapitálu spoločnosti FFT, čo viedlo k zníženiu sumy dane splatnej spoločnosťou FFT.¹⁸

22. Po tretie Komisia usúdila, že daňový poradca pristúpil k viacerým odpočtom zostávajúceho vlastného imania tejto spoločnosti, ktoré sa odkláňajú od výsledku odvíjajúceho sa od trhu. V tejto súvislosti predovšetkým Komisia konštatovala, že rozhodnutie daňového poradcu oddeliť zložku vlastných zdrojov nazvanú „vlastné zdroje pokrývajúce finančné investície do [spoločnosti Fiat Finance North America Inc. (ďalej len „FFNA“)] a [spoločnosti Fiat Finance Canada (ďalej len „FFC“)]“ a prideliť jej nulové odmeňovanie na účely odhadu základu dane spoločnosti FFT je nevhodné.¹⁹

23. Po štvrté Komisia konštatovala, že rozhodnutie daňového poradcu použiť beta koeficient vo výške 0,29 pri uplatňovaní modelu CAPM na účely určenia návratnosti vlastného imania, ktorá sa má použiť na hypotetický regulatórny kapitál spoločnosti FFT, viedlo k prideleniu zisku tejto spoločnosti, ktoré nie je v súlade s princípom nezávislého vzťahu.²⁰

24. Komisia sa tak najmä domnievala po prvé, že primeraná úroveň odmeny za funkcie spoločnosti FFT v oblasti financovania a pokladničnej činnosti sa mala stanoviť na základe účtovného vlastného imania, po druhé, že rok 2012 je vhodným referenčným rokom na posúdenie základu dane spoločnosti FFT v Luxembursku, po tretie, že návratnosť vlastného imania pred zdanením vo výške 6,05 % (a 4,3 % po zdanení), ktorú schválilo sporné záväzné daňové stanovisko a ktorá bola vypočítaná pomocou modelu CAPM, je oveľa nižšia ako

¹⁵ Odôvodnenia 222 až 227 sporného rozhodnutia.

¹⁶ Odôvodnenia 234 až 301 sporného rozhodnutia.

¹⁷ Odôvodnenia 248 až 266 sporného rozhodnutia.

¹⁸ Odôvodnenia 267 až 276 sporného rozhodnutia.

¹⁹ Odôvodnenia 277 až 291 sporného rozhodnutia.

²⁰ Odôvodnenia 292 až 301 sporného rozhodnutia.

návratnosť vlastného imania požadovaná vo finančnom sektore, ktorá sa neustále drží na úrovni 10 % a vyššie, a po štvrté, že požadovaná návratnosť vlastného imania je 10 % po zdanení, ktoré sa uplatnia na celkovú sumu účtovného vlastného imania.²¹

25. Komisia subsidiárne konštatovala, že sporným záväzným daňovým stanoviskom sa v každom prípade udeľuje selektívna výhoda aj v rámci obmedzenejšieho referenčného rámca pozostávajúceho z článku 164 ods. 3 Daňového zákonníka a z obežníka č. 164/2, na ktorý sa odvolávajú Luxemburské veľkovojsvodstvo a spoločnosť FFT, ktorými sa v luxemburskom daňovom práve upravuje princíp nezávislého vzťahu.²² Okrem toho Komisia zamietla tvrdenie spoločnosti FFT, podľa ktorého na preukázanie existencie selektívneho zaobchádzania v jej prospech, ktorá by vyplývala zo sporného záväzného daňového stanoviska, by Komisia musela porovnať toto záväzné daňové stanovisko s praxou luxemburskej daňovej správy vychádzajúcou z obežníka, najmä so záväznými daňovými stanoviskami vydanými iným spoločnostiam pôsobiacim v oblasti financovania a správy pokladnice, ktoré Luxemburské veľkovojsvodstvo predložilo Komisii ako reprezentatívnu vzorku svojej praxe v oblasti záväzných daňových stanovísk.²³

26. V treťom kroku svojej analýzy Komisia poznamenala, že Luxemburské veľkovojsvodstvo ani spoločnosť FFT neposkytli nijaký dôvod opodstatňujúci preferenčné zaobchádzanie so spoločnosťou FFT, ktoré vyplýva zo sporného záväzného daňového stanoviska, a že v každom prípade neidentifikovala nijaký dôvod, ktorý by sa mohol považovať za priamo odvodený od základných zásad referenčného rámca alebo vyplývajúci z vlastných mechanizmov systému nevyhnutných na jeho fungovanie a účinnosť.²⁴

27. Komisia na záver konštatovala, že sporným záväzným daňovým stanoviskom bola spoločnosti FFT udelená selektívna výhoda a že toto stanovisko predstavuje štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

28. Podľa Komisie bola príjemcom tejto pomoci automobilová skupina Fiat/Chrysler ako celok vzhľadom na to, že spoločnosť FFT tvorí spolu s ďalšími subjektmi tejto skupiny hospodársku jednotku a zníženie dane splatnej spoločnosťou FFT sa nevyhnutne pretavilo do zníženia podmienok oceňovania úverov poskytovaných spoločnosťou FFT v rámci skupiny.²⁵

C. Konanie na Všeobecnom súde a napadnutý rozsudok

29. Návrhom podaným do kancelárie Všeobecného súdu 30. decembra 2015 podalo Luxemburské veľkovojsvodstvo žalobu vo veci T-755/15, ktorou sa domáhalo zrušenia sporného rozhodnutia.

30. Návrhom podaným do kancelárie Všeobecného súdu 29. decembra 2015 podala spoločnosť FFT žalobu vo veci T-759/15, ktorou sa takisto domáhala zrušenia sporného rozhodnutia.

31. Uzneseniami z 25. mája 2016 a z 18. júla 2016 predseda piatej komory Všeobecného súdu vyhovel návrhom Írska a Spojeného kráľovstva na vstup vedľajšieho účastníka do konania vo veciach T-755/15 a T-759/15. Po tom, ako Spojené kráľovstvo podaním doručeným do kancelárie

²¹ Odôvodnenia 302 až 311 sporného rozhodnutia.

²² Odôvodnenia 315 až 317 sporného rozhodnutia.

²³ Odôvodnenia 318 až 336 sporného rozhodnutia.

²⁴ Odôvodnenia 337 a 338 sporného rozhodnutia.

²⁵ Odôvodnenia 341 až 345 sporného rozhodnutia.

Všeobecného súdu 9. decembra 2016 vzalo späť svoj návrh na vstup vedľajšieho účastníka do konania, bolo uznesením predsedu siedmej rozšírenej komory z 15. decembra 2016 vymazané ako vedľajší účastník konania v oboch veciach.

32. Uznesením predsedu siedmej rozšírenej komory Všeobecného súdu z 27. apríla 2018 boli po vypočutí účastníkov konania veci T-755/15 a T-759/15 spojené na účely ústnej časti konania v súlade s článkom 68 ods. 1 Rokovacieho poriadku Všeobecného súdu. Všeobecný súd okrem toho po vypočutí účastníkov konania rozhodol, že v súlade s uvedeným ustanovením je potrebné spojiť veci T-755/15 a T-759/15 na účely konečného rozhodnutia z dôvodu ich vzájomnej súvislosti.

33. Spoločnosť FFT a Luxemburské veľkovojsvodstvo uplatnili na podporu svojich žalôb päť sérií žalobných dôvodov, ktoré boli v podstate založené na týchto porušeníach:

- prvá séria na porušení článkov 4 a 5 ZEÚ v tom zmysle, že postoj Komisie vedie k skrytej daňovej harmonizácii (tretia časť prvého žalobného dôvodu vo veci T-755/15),
- druhá séria na porušení článku 107 ZFEÚ, povinnosti odôvodnenia upravenej v článku 296 ZFEÚ, ako aj zásady právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery tým, že Komisia usúdila, že sporné záväzné daňové stanovisko poskytuje výhodu najmä vzhľadom na to, že toto stanovisko nie je v súlade s princípom nezávislého vzťahu (druhá časť prvého žalobného dôvodu a prvá časť druhého žalobného dôvodu vo veci T-755/15, druhá a tretia výhrada prvej časti prvého žalobného dôvodu, prvá časť druhého žalobného dôvodu, tretí žalobný dôvod a štvrtý žalobný dôvod vo veci T-759/15),
- tretia séria na porušení článku 107 ZFEÚ v tom zmysle, že Komisia konštatovala selektívnu povahu tejto výhody (prvá časť prvého žalobného dôvodu vo veci T-755/15 a prvá výhrada prvej časti prvého žalobného dôvodu vo veci T-759/15),
- štvrtá séria na porušení článku 107 ZFEÚ a povinnosti odôvodnenia upravenej v článku 296 ZFEÚ v dôsledku konštatovania Komisie, podľa ktorého sporné opatrenie obmedzuje hospodársku súťaž a narúša obchod medzi členskými štátmi (druhá časť druhého žalobného dôvodu vo veci T-755/15 a druhá časť prvého a druhého žalobného dôvodu vo veci T-759/15),
- piata séria na porušení zásady právnej istoty a práva na obhajobu tým, že Komisia nariadila vrátenie spornej pomoci (tretí žalobný dôvod vo veci T-759/15).

34. Všeobecný súd napadnutým rozsudkom zamietol všetky tieto žalobné dôvody, a teda aj žaloby vo veciach T-755/15 a T-759/15 v celom rozsahu.

35. Pokiaľ ide o druhú sériu žalobných dôvodov, najmä o žalobné dôvody založené na nesprávnom uplatnení princípu nezávislého vzťahu na kontrolu štátnej pomoci, Všeobecný súd najprv v súvislosti s určovaním daňového postavenia integrovanej spoločnosti uviedol, že ceny transakcií v rámci skupiny nie sú určované v trhových podmienkach. Ďalej uviedol, že keď vnútroštátne daňové právo nerozlišuje medzi integrovanými podnikmi a samostatnými podnikmi na účely ich zdanenia daňou z príjmov právnických osôb a toto právo teda zdaňuje zisk z hospodárskej činnosti integrovaného podniku takým spôsobom, akoby vyplýval z transakcií uskutočňovaných za trhové ceny, Komisia môže na účely zistenia prípadnej existencie výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ porovnať daňové zaťaženie tohto integrovaného podniku

vyplývajúce z uplatnenia uvedeného daňového opatrenia s daňovým zaťažením vyplývajúcim z uplatnenia bežných pravidiel zdaňovania, ktoré vnútroštátne právo stanovuje pre podnik pôsobiaci v trhových podmienkach.²⁶

36. V tomto rámci princíp nezávislého vzťahu predstavuje podľa Všeobecného súdu „nástroj“ alebo „referenčné kritérium“, ktoré umožňuje overiť, či ceny transakcií v rámci skupiny akceptované vnútroštátnymi orgánmi zodpovedajú cenám uplatňovaným v trhových podmienkach, na účely stanovenia toho, či integrovaná spoločnosť má v dôsledku daňového opatrenia, v ktorom sú stanovené jej transferové ceny, k dispozícii výhodu podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ.²⁷

37. Všeobecný súd ďalej poznamenal, že v prejednávanej veci sa sporné záväzné daňové stanovisko týka stanovenia zdaniteľného zisku spoločnosti FFT podľa luxemburského Daňového zákonníka a že tento zákonník zdaňuje zisk z hospodárskej činnosti tohto podniku takým spôsobom, akoby vyplýval z transakcií uskutočnených za trhové ceny. Na základe toho sa domnieval, že Komisia môže porovnať zdaniteľný zisk spoločnosti FFT vyplývajúci z uplatnenia sporného záväzného daňového stanoviska so zdaniteľným ziskom vyplývajúcim z uplatnenia pravidiel bežného zdaňovania podľa luxemburského práva v prípade podniku v porovnateľnej skutkovej situácii, ktorý vykonáva svoju činnosť v podmienkach voľnej hospodárskej súťaže.²⁸

38. Všeobecný súd napokon zamietol tvrdenia Luxemburského veľkovojsvodstva a spoločnosti FFT, ktorými sa snažili tento záver spochybniť.

39. Pokiaľ ide o tvrdenia, že Komisia pre svoj princíp nezávislého vzťahu neuviedla nijaký právny základ a nespresnila obsah tohto princípu, Všeobecný súd v súvislosti s právnym základom vyhlásil, že Komisia skutočne uviedla po prvé, že princíp nezávislého vzťahu je nevyhnutnou súčasťou posudzovania daňových opatrení priznaných spoločnostiam skupiny podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ a po druhé, že tento princíp je všeobecnou zásadou rovnakého zaobchádzania v daňovej oblasti, ktorá vyplýva z uplatnenia uvedeného článku Zmluvy.²⁹ Pokiaľ ide o obsah princípu nezávislého vzťahu, Všeobecný súd konštatoval, že zo sporného rozhodnutia vyplýva, že ide o nástroj umožňujúci overiť, či sú transakcie v rámci skupiny odmeňované takým spôsobom, akoby išlo o rokovania medzi samostatnými podnikmi.³⁰

40. Pokiaľ ide o tvrdenie, podľa ktorého princíp nezávislého vzťahu uplatnený v spornom rozhodnutí je kritériom, ktoré je luxemburskému daňovému právu cudzie a umožňuje tak Komisii v konečnom dôsledku uskutočňovať skrytú harmonizáciu v oblasti priamych daní, ktorá je v rozpore s daňovou autonómiou členských štátov, Všeobecný súd posúdil toto tvrdenie ako nedôvodné, keďže možnosť použitia tohto princípu vyplýva zo skutočnosti, že luxemburské daňové predpisy stanovujú, že integrované spoločnosti sa zdaňujú za rovnakých podmienok ako samostatné spoločnosti.³¹

²⁶ Body 140 a 141 napadnutého rozsudku.

²⁷ Bod 143 napadnutého rozsudku.

²⁸ Body 145 a 148 napadnutého rozsudku.

²⁹ Bod 150 napadnutého rozsudku.

³⁰ Bod 155 napadnutého rozsudku.

³¹ Body 156 až 158 napadnutého rozsudku.

41. Pokiaľ ide o tvrdenie, podľa ktorého Komisia v spornom rozhodnutí nenáležite konštatovala existenciu všeobecnej zásady rovnosti zaobchádzania v daňovej oblasti, Všeobecný súd uviedol, že túto formuláciu použitú Komisiou nemožno vytrhnúť z kontextu a nemožno ju vykladať v tom zmysle, že Komisia konštatovala existenciu všeobecnej zásady rovnosti zaobchádzania v oblasti daní, ktorá vyplýva z článku 107 ods. 1 ZFEÚ.³²

42. Pokiaľ ide o žalobný dôvod založený na existencii chýb v metodike výpočtu pri určení odmeny spoločnosti FFT, Všeobecný súd rozhodol, že Komisia v spornom rozhodnutí dospela k správne záveru, že po prvé na účely výpočtu odmeny za činnosti v oblasti financovania v rámci skupiny a pokladničné činnosti malo byť zohľadnené celé vlastné imanie spoločnosti FFT,³³ po druhé Luxemburské veľkovojsvodstvo nemalo použiť hypotetický regulatórny kapitál spoločnosti FFT ako základ na výpočet odmeny za riziká³⁴ a po tretie Luxemburské veľkovojsvodstvo pochybilo, keď odpočítalo časť vlastného imania spoločnosti FFT vo výške jej podielov v dcérskych spoločnostiach od imania, ktoré sa malo zohľadniť na určenie odmeny spoločnosti FFT za jej činnosti v oblasti financovania v rámci skupiny a pokladničné činnosti³⁵. V dôsledku toho Všeobecný súd konštatoval, že metódou, ktorú schválili luxemburské daňové orgány, bola znížená na minimum odmena spoločnosti FFT, ktorá bola použitá na určenie dlžnej dane tejto spoločnosti, čím jej bola poskytnutá hospodárska výhoda, pričom nie je potrebné skúmať výhradu Luxemburského veľkovojsvodstva týkajúcu sa pochybenia Komisie pri určení miery návratnosti.

D. Konanie na Súdnom dvore a návrhy účastníkov odvolacieho konania

43. Fiat Chrysler Finance Europe vo svojom odvolaní navrhuje, aby Súdny dvor:

- zrušil napadnutý rozsudok,
- zrušil sporné rozhodnutie alebo subsidárne, a to jedine v prípade, že Súdny dvor nemôže vydať konečný rozsudok vo veci, vrátil vec Všeobecnému súdu a
- uložil Komisii povinnosť uhradiť náklady spoločnosti Fiat Chrysler Finance Europe spojené konaním o odvolaní a s konaním na Všeobecnom súde.

44. Komisia navrhuje, aby Súdny dvor:

- zamietol odvolanie a
- uložil spoločnosti Fiat Chrysler Finance Europe povinnosť nahradiť trovy konania.

45. Írsko navrhuje, aby Súdny dvor:

- zrušil napadnutý rozsudok,
- zrušil sporné rozhodnutie a

³² Body 160 a 161 napadnutého rozsudku.

³³ Body 209 až 251 napadnutého rozsudku.

³⁴ Body 252 až 264 napadnutého rozsudku.

³⁵ Body 265 až 278 napadnutého rozsudku.

– uložil Komisii povinnosť nahradiť trovy konania.

46. Fiat Chrysler Finance Europe, Írsko, Luxemburské veľkovoľvodstvo a Komisia predniesli svoje ústne pripomienky na spoločnom pojednávaní vo veciach C-885/19 P a C-898/19 P, ktoré sa konalo 10. mája 2021.

III. O odvolaní

47. Spoločnosť FFT, ku ktorej sa pripája Írsko, uplatňuje na podporu svojho odvolania tri odvolacie dôvody. Prvý odvolací dôvod je založený na porušení článku 107 ods. 1 ZFEÚ v rozsahu, v akom sa Všeobecný súd dopustil viacerých pochybení pri svojej analýze otázky, či bola žalobkyni, t. j. odvolateľke v tomto konaní, priznaná hospodárska výhoda. Druhý odvolací dôvod je založený na porušení povinnosti odôvodnenia v rozsahu, v akom Všeobecný súd posúdil právny základ princípu nezávislého vzťahu nekonzistentným a rozporuplným spôsobom. Tretí odvolací dôvod je založený na porušení zásady právnej istoty v rozsahu, v akom Všeobecný súd po prvé potvrdil nesprávne definovaný princíp „nezávislého vzťahu“ bez toho, aby preskúmal jeho pôsobnosť či obsah, a po druhé konštatoval, že na sporné záväzné daňové stanovisko sa uplatňuje domnienka selektívnosti. V záujme prehľadnosti a konzistentnosti začnem druhým odvolacím dôvodom uplatneným spoločnosťou FFT.

A. O druhom odvolacom dôvode

1. *Tvrdenia účastníkov konania*

48. V prvej časti druhého odvolacieho dôvodu spoločnosť FFT tvrdí, že napadnutý rozsudok je poznačený nekonzistentným a rozporuplným odôvodnením, pokiaľ ide o analýzu Komisie týkajúcu sa právneho základu princípu nezávislého vzťahu. Všeobecný súd síce potvrdil prístup odporúčaný Komisiou, zjavne však nerešpektoval tento prístup, keď bez akéhokoľvek vysvetlenia alebo odôvodnenia podmienil uplatnenie tohto princípu jeho začlenením do práva dotknutého členského štátu. Okrem toho Všeobecný súd uviedol, že princíp nezávislého vzťahu uplatnený Komisiou nevyplýva ani z vnútroštátneho práva, ani z predpisov OECD, a je vlastný článku 107 ZFEÚ ako zásada rovnosti zaobchádzania v daňovej oblasti, pričom dodal, že tento článok neobsahuje nijakú zásadu rovnosti zaobchádzania v daňovej oblasti. Podľa spoločnosti FFT táto zmätočná a nekonzistentná argumentácia predstavuje vadu odôvodnenia rozsudku.

49. V druhej časti druhého odvolacieho dôvodu spoločnosť FFT tvrdí po prvé, že Všeobecný súd v bode 142 napadnutého rozsudku nesprávne potvrdil odkaz sporného rozhodnutia na rozsudok *Forum 187*³⁶ na podporu úvahy, že princíp nezávislého vzťahu sa uplatňuje bez ohľadu na to, či bol predtým začlenený do vnútroštátneho práva. Spoločnosť FFT sa okrem toho domnieva, že Všeobecný súd nezohľadnil vplyv zmeny stanoviska k uplatniteľnosti rozsudku *Forum 187*. Po druhé spoločnosť FFT uvádza, že odôvodnenie Všeobecného súdu v napadnutom rozsudku poskytuje rozmazaný obraz základu princípu nezávislého vzťahu. Z toho vyplýva, že toto odôvodnenie je zjavne nesprávne, nekonzistentné a rozporuplné, čo je v rozpore s povinnosťou odôvodnenia prislúchajúcou Všeobecnému súdu.

³⁶ Rozsudok z 22. júna 2006, Belgicko a *Forum 187*/Komisia (C-182/03 a C-217/03, ďalej len „rozsudok *Forum 187*“, EU:C:2006:416).

50. Komisia tvrdí, že druhý odvolací dôvod sa musí zamietnuť z dôvodu jeho neúčinnosti. V každom prípade tak prvá, ako aj druhá časť sa podľa Komisie musia meritórne zamietnuť. Pokiaľ ide o prvú časť, Komisia sa domnieva, že táto časť vychádza zo selektívneho a skresleného výkladu napadnutého rozsudku, a teda musí byť zamietnutá. Pokiaľ ide o druhú časť, Komisia predovšetkým uvádza, že Všeobecný súd na podporu záveru, ktorý vyvodil v otázke právneho základu princípu nezávislého vzťahu, správne vychádzal z rozsudku *Forum 187*.

2. O účinnosti druhého odvolacieho dôvodu

51. Komisia sa domnieva, že druhý odvolací dôvod je neúčinný v rozsahu, v akom by ani za predpokladu, že by sa mu vyhovel, nemohol viesť k zrušeniu napadnutého rozsudku. Tento odvolací dôvod je založený na tvrdení, že Všeobecný súd sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď schválil použitie princípu nezávislého vzťahu *sui generis* Komisiou na podporu jej primárneho konštatovania existencie selektívnej výhody. Aj keby však bolo toto tvrdenie správne, čo Komisia spochybňuje, sporné rozhodnutie obsahuje subsidiárne odôvodnenie založené na odlišnom právnom základe, konkrétne na článku 164 ods. 3 Daňového zákonníka a na obežníku č. 164/2, pričom Všeobecný súd potvrdil toto odôvodnenie bez spochybnenia zo strany spoločnosti FFT.

52. V tejto súvislosti treba na úvod pripomenúť, že v odôvodneniach 315 až 317 sporného rozhodnutia sa uvádza doplnková úvaha, podľa ktorej sa sporným záväzným daňovým stanoviskom udeľuje selektívna výhoda spoločnosti FFT aj v prípade, ak sa posudzuje z hľadiska obmedzenejšieho referenčného rámca pozostávajúceho zo všetkých integrovaných spoločností, ktoré uplatňujú transferové oceňovanie a podliehajú vyššie uvedeným vnútroštátnym ustanoveniam. Všeobecný súd v podstate potvrdil túto úvahu v bodoch 287 až 299 napadnutého rozsudku.

53. Je pritom zrejmé, že Všeobecný súd primárne preskúmal otázku týkajúcu sa právneho základu princípu nezávislého vzťahu v bodoch 140 až 148 napadnutého rozsudku, čo by mohlo vzbudzovať dojem, že prípadné uznanie dôvodnosti tohto odvolacieho dôvodu by nemalo vplyv na subsidiárne preskúmanie, ktoré Všeobecný súd vykonal v bodoch 287 až 299 tohto rozsudku. Z pozornejšieho preštudovania napadnutého rozsudku však vyplýva, že toto preskúmanie nemožno považovať za *samostatné a oddeliteľné* od primárneho odôvodnenia, ktoré Všeobecný súd uviedol v bodoch 140 až 148 tohto rozsudku.

54. Všeobecný súd totiž v rámci posúdenia subsidiárneho odôvodnenia Komisie uznal, že Komisia správne prevzala niektoré prvky analýzy zo svojho primárneho odôvodnenia. Všeobecný súd konkrétne v bodoch 292 a 294 napadnutého rozsudku konštatoval, že subsidiárne odôvodnenie Komisie je založené na jej primárnom preskúmaní sporného záväzného daňového stanoviska a osobitne na oddiele 7.2.2 sporného rozhodnutia, ktorý, myslím, obsahuje úvahy Komisie týkajúce sa právneho základu a pôsobnosti princípu nezávislého vzťahu, ako aj použitia tohto princípu v prejednávanej veci.³⁷ Keďže právny základ subsidiárneho odôvodnenia Komisie, ako ho potvrdil Všeobecný súd, vyplýva z jeho primárneho preskúmania, tento právny základ nemôže z právneho hľadiska vytrvať, ak sa zistí, že uvedené preskúmanie je nezákonné. Inými slovami, keby sa vyhovel druhému odvolaciemu dôvodu uvedenému spoločnosťou FFT, čím by sa vyvrátilo použitie princípu nezávislého vzťahu, aj toto subsidiárne odôvodnenie by bolo poznačené nesprávnym právnym posúdením, takže záver vyvedený v spornom rozhodnutí, ako ho potvrdil napadnutý rozsudok, by už neplatil.

³⁷ Pozri oddiel 7.2.2.1 sporného rozhodnutia („Selektívna výhoda vyplývajúca z odklonenia sa od princípu nezávislého vzťahu“).

55. Preto sa domnievam, že druhý dôvod tohto odvolania nemožno vyhlásiť za neúčinný.

3. O dôvodnosti prvej časti

56. Na úvod treba pripomenúť ustálenú judikatúru, podľa ktorej z odôvodnenia rozsudku Všeobecného súdu musia byť jasne a nepochybne zrejmé jeho úvahy tak, aby sa dotknuté osoby mohli oboznámiť s dôvodmi prijatého rozhodnutia a Súdny dvor mohol vykonať svoje súdne preskúmanie.³⁸

57. Súdny dvor je teda vyzvaný, aby určil, či je odôvodnenie napadnutého rozsudku týkajúce sa právneho základu princípu nezávislého vzťahu v súlade s podmienkami vyžadovanými touto judikatúrou. Podľa môjho názoru je potrebné odpovedať na túto otázku kladne, a to z nasledujúcich dôvodov.

58. Predovšetkým treba poznamenať, že námietky spoločnosti FFT uvedené v jej odvolaní sú primárne namierené proti bodom 149 až 162 napadnutého rozsudku. Pritom sa mi zdá byť jednoznačné, že hlavné úvahy odôvodnenia Všeobecného súdu týkajúce sa právneho základu princípu nezávislého vzťahu uplatneného v spornom rozhodnutí sú uvedené skôr v bodoch 140 až 148 tohto rozsudku.

59. Ako som už pripomenul vyššie, Všeobecný súd v bode 140 uvedeného rozsudku v podstate poznamenal, že daňové zaťaženie akejkoľvek integrovanej spoločnosti sa neurčuje podľa zásad trhovej logiky, lebo ceny transakcií v rámci skupiny sú dojednané medzi spoločnosťami patriacimi do tej istej skupiny. Všeobecný súd ďalej v bode 141 napadnutého rozsudku uviedol, že keď je daňové opatrenie priznané integrovanému podniku, Komisia môže overiť existenciu hospodárskej výhody tak, že porovná daňové zaťaženie vyplývajúce z uplatnenia tohto opatrenia s daňovým zaťažením vyplývajúcim z uplatnenia „bežných“ pravidiel zdaňovania, ktoré vnútroštátne právo stanovuje pre podnik v porovnateľnej situácii.

60. Ešte pred tým, ako takýmto spôsobom opísal obsah princípu nezávislého vzťahu použitého v spornom rozhodnutí, Všeobecný súd v tom istom bode spresnil, že tento princíp sa uplatňuje, „keď... vnútroštátne daňové právo nerozlišuje medzi integrovanými podnikmi a samostatnými podnikmi na účely ich zdanenia daňou z príjmov právnických osôb“, keďže v takom prípade „toto právo zdaňuje zisk z hospodárskej činnosti integrovaného podniku takým spôsobom, akoby vyplýval z transakcií uskutočňovaných za trhové ceny“. Napadnutý rozsudok tak jasne uvádza, že princíp nezávislého vzťahu má svoj právny základ vo vnútroštátnom práve, a presnejšie v skutočnosti, že toto právo odráža cieľ vnútroštátneho zákonodarcu zaobchádzať so spoločnosťami integrovanými na daňové účely rovnako ako so samostatnými spoločnosťami na účely zdanenia daňou z príjmov právnických osôb. Ak Všeobecný súd odkazuje v bode 142 na rozsudok *Forum 187*, robí tak výlučne na podporu záverov, ktoré vyvodil.

61. Na základe takto vymedzeného právneho základu princípu nezávislého vzťahu a po tom, ako v bodoch 143 a 144 napadnutého rozsudku opísal úlohu tohto princípu pri určení existencie výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, Všeobecný súd v bode 145 tohto rozsudku konštatoval, že uvedený princíp je v prejednávanej veci uplatniteľný, keďže pokiaľ ide o daň z príjmov právnických osôb, luxemburský Daňový zákonník zdaňuje integrované podniky a samostatné

³⁸ Pozri rozsudok z 29. apríla 2021, *Achemos Grupė a Achema/Komisia* (C-847/19 P, neuvverejnený, EU:C:2021:343, bod 60 a citovaná judikatúra).

podniky rovnako. V bode 147 napadnutého rozsudku Všeobecný súd doplnil, že aj keď Komisia nie je pri uplatňovaní princípu nezávislého vzťahu viazaná smernicou OECD, táto smernica „má jednoznačný praktický význam pri výklade otázok týkajúcich sa transferového oceňovania“.

62. Vzhľadom na tieto úvahy odôvodnenie Všeobecného súdu uvedené v bodoch 149 až 162 napadnutého rozsudku, ktoré bolo doplnené na účely zohľadnenia určitých tvrdení predložených spoločnosťou FFT a Luxemburským veľkovojsvodstvom v prvostupňovom konaní, nevykazuje nijakú vnútornú nekonzistentnosť alebo rozporupnosť.

63. V tejto súvislosti treba v prvom rade poznamenať, že medzi tvrdením, že princíp nezávislého vzťahu opísaný v spornom rozhodnutí existuje „nezávisle od toho, či bol tento princíp začlenený do vnútroštátneho právneho poriadku“ – ktoré vyplýva z odôvodnení 228 a 229 tohto rozhodnutia a ktoré Všeobecný súd v podstate potvrdil v bode 149 a nasl. napadnutého rozsudku –, a myšlienkou, že tento princíp sa v prejednávanej veci uplatňuje z dôvodu, že je „vlastný bežnému systému zdaňovania, ktorý stanovuje vnútroštátne právo“, ak mám zopakovať formuláciu použitú Komisiou na pojednávaní a prevzatú Všeobecným súdom v bode 152 napadnutého rozsudku, nie je nijaký rozpor.

64. Podľa môjho názoru sa formulácia prevzatá v bode 152 napadnutého rozsudku musí považovať za ekvivalent formulácie uvedenej v prvej vete bodu 141 tohto rozsudku. Inak povedané, bolo by nesprávne chápať túto formuláciu v tom zmysle, ako ju chápe spoločnosť FFT, že Všeobecný súd podmienil možnosť použiť princíp nezávislého vzťahu uplatnený v spornom rozhodnutí jeho predchádzajúcim začlenením do vnútroštátneho práva. Všeobecný súd chcel naopak povedať, že princíp nezávislého vzťahu sa uplatní bez ohľadu na to, či bol *výslovne kodifikovaný* vo vnútroštátnom práve, pokiaľ možno konštatovať, že vnútroštátny daňový režim, ktorým sa upravuje daň z príjmov právnických osôb, *má za cieľ* zdaňovať spoločnosti integrované na daňové účely rovnako ako samostatné spoločnosti, čo je plne v súlade s obsahom bodu 149 napadnutého rozsudku.

65. V druhom rade sa domnievam, že jasnosť a konzistentnosť odôvodnenia Všeobecného súdu týkajúceho sa právneho základu princípu nezávislého vzťahu neoslabuje ani skutočnosť, ako to tvrdí spoločnosť FFT, že Všeobecný súd v bodoch 147 a 149 tohto rozsudku potvrdil úvahu Komisie, že princíp nezávislého vzťahu uplatnený v spornom rozhodnutí sa líši od princípu nezávislého vzťahu podľa OECD. V tejto súvislosti trvám na tom, že z celého odôvodnenia vyplýva, že Všeobecný súd nerozhodol, že princíp nezávislého vzťahu má svoj právny základ v kodifikovanej norme, ktorá bola nevyhnutne zavedená na účely prebratia princípu nezávislého vzťahu vypracovaného v rámci OECD do vnútroštátneho práva.

66. V treťom a poslednom rade uvádzam, že údajná nekonzistentnosť medzi bodmi 150 a 161 napadnutého rozsudku, na ktorú poukazuje spoločnosť FFT, vyplýva z nesprávneho chápania týchto bodov. Je teda užitočné preskúmať ich znenie.

67. V bode 150 napadnutého rozsudku Všeobecný súd vyhlásil, že Komisia v bode 228 sporného rozhodnutia uviedla, že princíp nezávislého vzťahu je „všeobecnou zásadou rovnakého zaobchádzania v daňovej oblasti, ktorá vyplýva z uplatnenia článku 107 ZFEÚ“.³⁹ V bode 161 tohto rozsudku Všeobecný súd reagoval na výhradu vznesenú Írskom a spoločnosťou FFT a uviedol, že túto formuláciu nemožno chápať tak, že konštatuje existenciu „všeobecnej zásady rovnosti zaobchádzania v oblasti daní, ktorá vyplýva z článku 107 ods. 1 ZFEÚ“.⁴⁰

³⁹ Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

⁴⁰ Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

68. V rozpore s tvrdením spoločnosti FFT odôvodnenie 228 sporného rozhodnutia, ktoré je prevzaté v bode 150 napadnutého rozsudku, nevyhnutne neznamená, že princíp nezávislého vzťahu vyplýva z článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Práve naopak, zdá sa mi, že Všeobecný súd v bode 161 napadnutého rozsudku odmietol takýto výklad tohto odôvodnenia, a to v plnom súlade so záverom, ktorý predtým vyvodil v bode 141 napadnutého rozsudku a podľa ktorého princíp nezávislého vzťahu má svoj právny základ vo vnútroštátnom práve a najmä v skutočnosti, že toto právo odráža cieľ vnútroštátneho zákonodarcu zaobchádzať so spoločnosťami integrovanými na daňové účely rovnako ako so samostatnými spoločnosťami, pokiaľ ide o daň z príjmov právnických osôb. Otázka, či je tento právny základ v súlade s relevantnou judikatúrou, nie je predmetom tohto odvolacieho dôvodu.

69. Vzhľadom na to, že odôvodnenie Všeobecného súdu uvedené v súvislosti s právnym základom princípu nezávislého vzťahu spĺňa podmienky jasnosti a konzistentnosti požadované judikatúrou, zastávam názor, že Súdny dvor by mal prvú časť tohto odvolacieho dôvodu zamietnuť.

4. O dôvodnosti druhej časti

70. Druhá časť druhého odvolacieho dôvodu je taktiež súčasťou tvrdenia spoločnosti FFT, ktoré sa týka nekonzistentnej a rozporuplnej povahy odôvodnenia napadnutého rozsudku.

71. Spoločnosť FFT svojou prvou výhradou uvádza, že takéto porušenie povinnosti odôvodnenia vyplýva z nesprávneho výkladu dosahu rozsudku Forum 187.

72. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že Komisia sa v spornom rozhodnutí domnievala, že Súdny dvor rozsudkom Forum 187 schválil použitie princípu nezávislého vzťahu na stanovenie toho, či daňové opatrenie, ktoré používa metódu výpočtu zdaniteľného zisku spoločnosti skupiny, vedie k selektívnej výhode na účely článku 107 ods. 1 ZFEÚ.⁴¹

73. Spoločnosť FFT sa domnieva, že Všeobecný súd vytrhol bod 95 rozsudku Forum 187 z jeho kontextu, keď sa domnieval, že Súdny dvor v bode 142 napadnutého rozsudku uznal potrebu porovnať režim pomoci predstavujúci výnimku „so všeobecným daňovým režimom na základe rozdielov medzi príjmami a nákladmi podniku prevádzkujúceho svoju činnosť v podmienkach voľnej hospodárskej súťaže“. Podľa FFT táto veta nezohľadňuje dotknutý právny kontext, v ktorom samotný „všeobecný daňový režim“ (vnútroštátne daňové právo) stanovil takéto preskúmanie.

74. Treba overiť, či je možné súhlasiť s týmto názorom.

75. Vo veci, v ktorej bol vyhlásený tento rozsudok, bol Súdny dvor vyzvaný na preskúmanie rozhodnutia, ktorým Komisia konštatovala, že daňový režim platný v Belgicku pre povolené koordinačné centrá predstavuje schému štátnej pomoci nezlučiteľnú so spoločným trhom.⁴² Jednou z mnohých hospodárskych výhod priznaných týmto koordinačným centram podľa tohto daňového režimu bola metóda určenia zdaniteľných príjmov. Zdaniteľný zisk bol určený paušálne podľa metódy nákladov zvýšených o prirážku a zodpovedal percentuálnej sadzbe z výšky prevádzkových výdavkov a nákladov, z ktorých boli vylúčené okrem iného náklady na

⁴¹ Pozri v tejto súvislosti odôvodnenie 225 sporného rozhodnutia.

⁴² Rozhodnutie Komisie 2003/757/ES zo 17. februára 2003 týkajúce sa schémy pomoci poskytnutej Belgickom v prospech koordinačných centier usadených v Belgicku [neoficiálny preklad] (Ú. v. EÚ L 282, 2003, s. 25).

zamestnancov a finančné náklady. Pri neexistencii akýchkoľvek informácií o vykonávanej činnosti bola percentuálna sadzba príjmov, ktoré treba zohľadniť, stanovená na 8 %. Takto stanovený zisk bol zdaňovaný bežnou sadzbou dane z príjmov právnických osôb.

76. Na účely posúdenia otázky, či uvedený daňový režim poskytuje koordinačným centráм výhodu, Súdny dvor v pasáži citovanej Všeobecným súdom v bode 142 napadnutého rozsudku považoval za potrebné porovnať tento daňový režim so všeobecným daňovým režimom, v ktorom zdaniteľné príjmy podniku vykonávajúceho činnosť v podmienkach voľnej hospodárskej súťaže zodpovedajú rozdielu medzi jeho príjmami a nákladmi.⁴³ Súdny dvor tak dospel k záveru, že vylúčenie nákladov na zamestnancov a finančných nákladov, ktoré rozhodujúcim spôsobom prispievajú k vytváraniu príjmov koordinačných centier, z výdavkov slúžiacich na určenie zdaniteľných príjmov týchto centier „neumožňuje dospieť k prevodným cenám blízkym cenám používaným v podmienkach voľnej hospodárskej súťaže“.⁴⁴

77. Podľa Komisie niet pochyb, že Súdny dvor tak uplatnil princíp nezávislého vzťahu. Aj keď sa tento princíp v bodoch 95 a 96 rozsudku Forum 187 nespomína, Komisia sa domnieva, že výraz „prevádzkujúceho svoju činnosť v podmienkach voľnej hospodárskej súťaže“ použitý v bode 95 a výraz „prevodným cenám“ použitý v bode 96 neponechávajú žiaden priestor na odlišné výklady.

78. Pokiaľ ide o právny základ uplatnenia uvedeného princípu, Komisia sa pripája k vyjadreniu spoločnosti FFT, že Súdny dvor v rozsudku Forum 187 porovnal daňové zaobchádzanie s koordinačnými centrami s bežnými pravidlami belgického práva. Dodáva však, že dôvod, prečo Súdny dvor použil daňové zaobchádzanie so samostatnými spoločnosťami ako referenčné kritérium na konštatovanie existencie výhody v prospech týchto centier, bol rovnaký ako dôvod, ktorý použil Všeobecný súd v bodoch 141 a 145 napadnutého rozsudku, a vychádzal z toho, že konečný cieľ predmetného vnútroštátneho daňového režimu spočíva v zabezpečení toho, aby sa základ dane integrovaných spoločností vymieraval rovnakým spôsobom ako základ dane samostatných spoločností.

79. Tento výklad rozsudku Forum 187 nie je podľa môjho názoru presvedčivý.

80. Nikde v tomto rozsudku sa neuvádza, že členské štáty sú povinné uplatňovať princíp nezávislého vzťahu, keď tento princíp nie je kodifikovaný vo vnútroštátnom práve. Nepovažujem to za prekvapivé, keďže nejde o právnu otázku, ktorá bola predmetom výkladu Súdnym dvorom.

81. Jasne to vyplýva zo štruktúry odôvodnenia Súdneho dvora v uvedenom rozsudku. Súdny dvor v prvom rade v bodoch 91 až 93 pripomína základné črty metódy na určenie zdaniteľného zisku, ktorá vyplýva z daňového režimu upraveného kráľovským nariadením č. 187 z 30. decembra 1982 o vytvorení koordinačných centier.⁴⁵ Ďalej potom v bode 94 uvádza, že táto metóda „vychádza z metódy nákladov zvýšených o prirážku, odporúčanej [OECD] pre zdaňovanie služieb vykonaných dcérskou spoločnosťou alebo stálou prevádzkarňou na účet spoločností patriacich do tej istej skupiny a majúcich sídla v iných štátoch“, a následne v bodoch 95 a 96 v podstate konštatuje, že je potrebné porovnať výšku zdaniteľných príjmov vyplývajúcu z uplatnenia tohto daňového režimu s výškou zdaniteľných príjmov vyplývajúcou z uplatnenia všeobecného daňového režimu.

⁴³ Rozsudok Forum 187, bod 95.

⁴⁴ Rozsudok Forum 187, bod 96.

⁴⁵ *Moniteur belge* z 13. januára 1983.

82. Z toho vyplýva, že belgický zákonodarca začlenil do vnútroštátneho práva metódu podobnú metóde nákladov zvýšených o prirážku, ktorá je jednou z metód výpočtu transferových cien odporúčaných OECD na účely nepriameho určenia nezávislej trhovej ceny transakcie v rámci skupiny. Ako pritom zdôrazňuje generálny advokát Léger v bode 257 návrhov prednesených v uvedenej veci, žalobca nespochybnil skutočnosť, že existencia výhody sa musí posudzovať na základe kritéria, ktoré je podstatou metódy OECD „nákladov zvýšených o prirážku“, podľa ktorej prevodné ceny musia byť stanovené tak, aby dospeli k cenám, ktoré sa používajú v bežných podmienkach hospodárskej súťaže.⁴⁶ Okrem toho z rozhodnutia Komisie vyplýva, že belgické orgány museli pri určení týchto cien vychádzať zo správ OECD.⁴⁷

83. Zdá sa mi tak, že Súdny dvor sa zaoberal právnou otázkou, v kontexte ktorej je začlenenie princípu nezávislého vzťahu do vnútroštátneho práva logickým predpokladom. Keď sa členský štát rozhodne začleniť do svojho vnútroštátneho práva metódu určenia zdaniteľného zisku integrovaných spoločností podobnú metóde OECD spočívajúcej v nákladoch zvýšených o prirážku, *ktorá tak má za cieľ zdaňovať tieto spoločnosti na základe porovnateľnom s daňovým základom vyplývajúcim z uplatnenia všeobecného daňového režimu*, tento štát priznáva uvedeným spoločnostiam hospodársku výhodu, ak do tejto metódy zahrnie také ustanovenia, ktorých účinkom je zníženie daňovej záťaže, ktorú by tieto spoločnosti museli obvykle znášať pri uplatnení uvedeného režimu.

84. Samotný nesprávny odkaz na rozsudok Forum 187 však podľa môjho názoru nemôže byť znakom zakladajúcim nekonzistentnosť alebo rozporuplnosť v odôvodnení Všeobecného súdu týkajúcom sa právneho základu princípu nezávislého vzťahu, keďže nepredstavuje nevyhnutný podklad argumentácie rozvinutej v napadnutom rozsudku.

85. Pokiaľ ide o druhú výhradu, na úvod treba uviesť, že spoločnosť FFT odkazuje na body 152 a 153 napadnutého rozsudku, v ktorých Všeobecný súd v podstate rozhodol, že údajná zmena stanoviska Komisie na pojednávaní („princíp nezávislého vzťahu... je vlastný bežnému systému zdaňovania, ktorý stanovuje vnútroštátne právo“) v každom prípade nemôže spochybniť konštatovanie, podľa ktorého zo sporného rozhodnutia vyplýva, že princíp nezávislého vzťahu „je súčasťou posudzovania vnútroštátneho daňového opatrenia podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ“.

86. Pokiaľ ide o nepreskúvanie vplyvu zmeny stanoviska Komisie na dôvodnosť odkazu na rozsudok Forum 187 uvedeného na podporu záveru, ktorý je vo svojej podstate analogický so záverom vyvodeným v spornom rozhodnutí v súvislosti s právnym základom princípu nezávislého vzťahu, je dôležité uviesť, že spoločnosť FFT nemôže tvrdiť, ako to robí, jednak že Komisia zmenila svoje stanovisko, ktoré prijala v spornom rozhodnutí, a jednak že Všeobecný súd nepostupoval správne, keď nezohľadnil uvedené tvrdenie. Súhlasím totiž s analýzou uvedenou v bode 153 napadnutého rozsudku, podľa ktorej Komisia nemôže na pojednávaní zmeniť stanovisko, ktoré prijala v spornom rozhodnutí.⁴⁸ Z toho vyplýva, že Všeobecný súd nemohol zahrnúť do svojho odôvodnenia tvrdenie, ktoré bolo predložené na pojednávaní.

⁴⁶ Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Léger v spojených veciach Belgicko a Forum 187/Komisia (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:89).

⁴⁷ 2003/757/ES: Rozhodnutie Komisie zo 17. februára 2003 týkajúce sa schémy pomoci poskytnutej Belgickom v prospech koordinačných centier usadených v Belgicku [neoficiálny preklad] (Ú. v. EÚ L 282, 2003, s. 25), odôvodnenie 95. Komisia v tejto súvislosti odkazuje na č. 26/48 komentára k belgickému zákonu o dani z príjmov z roku 1992.

⁴⁸ V rozpore s názorom spoločnosti FFT bod 117 rozsudku z 25. júna 1998, British Airways a i./Komisia (T-371/94 a T-394/94, EU:T:1998:140), na ktorý Všeobecný súd odkazuje v bode 153 napadnutého rozsudku na podporu tohto záveru, vôbec neuvádza, že ústne vyjadrenia Komisie, ktorými na pojednávaní mení odôvodnenie sporného rozhodnutia, je napriek všetkému možné použiť v odôvodnení Všeobecného súdu.

87. Pokiaľ ide o mäťuci obraz pôvodu princípu nezávislého vzťahu, ktorý vyplýva z napadnutého rozsudku, zdá sa mi, že spoločnosť FFT poukazuje nielen na body 152 a 153 tohto rozsudku, ale aj na jeho body 150, 151 a 161. Z týchto dôvodov Všeobecný súd rozhodol, že tvrdenia založené na neuvedení právneho základu princípu nezávislého vzťahu v spornom rozhodnutí a na jeho nesprávnom kvalifikovaní ako „všeobecnej zásady rovnosti zaobchádzania v daňovej oblasti“ nemôžu vyvrátiť odôvodnenie uvedené v bodoch 140 až 148 napadnutého rozsudku.

88. Všeobecný súd sa konkrétne domnieval, že sporné rozhodnutie charakterizovalo princíp nezávislého vzťahu ako „nástroj“, ktorý je možné použiť v rámci preskúmania podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ, a ako všeobecnú zásadu rovnosti zaobchádzania v daňovej oblasti, ktorá „vyplýva z“ uvedeného ustanovenia Zmluvy (a nie „je vlastná“ tomuto ustanoveniu).

89. Body 150 až 153 a bod 161 sa mi pritom zdajú byť v absolútnom súlade s úvahami, v ktorých sa Všeobecný súd zaoberá najmä v bode 141 napadnutého rozsudku právnym základom princípu nezávislého vzťahu. Na záver uvádzam, že vzhľadom na to, že v prejednáwanej veci nemožno vytýkať nekonzistentnosť a rozporuplnosť odôvodnenia Všeobecného súdu, tejto druhej výhrade by sa podľa môjho názoru nemalo vyhovieť.

90. Vzhľadom na všetky tieto úvahy sa domnievam, že druhá časť druhého odvolacieho dôvodu by sa mala zamietnuť.

B. O prvom odvolacom dôvode

1. Tvrdenia účastníkov konania

91. V prvej časti prvého odvolacieho dôvodu spoločnosť FFT tvrdí, že Všeobecný súd nesprávne uplatnil právne kritérium, ktoré umožňuje zistiť, či sporné záväzné daňové stanovisko schválilo metodiku transferového oceňovania presahujúcu rámec nepresností vlastných tejto metodike.⁴⁹ Podľa názoru spoločnosti FFT sú chyby, ktorými je údajne poznačená metóda výpočtu odmeny FFT použitá v spornom záväznom daňovom stanovisku, založené na zásadnom nepochopení MČOR použitej na určenie hypotetického zisku FFT za nezávislých trhových podmienok za činnosti dotknuté týmto stanoviskom. Osobitne treba mať na pamäti, že MČOR sa netýka všetkých činností spoločnosti, ale len tej činnosti, v súvislosti s ktorou sa určuje zisk za nezávislých trhových podmienok. V rozsahu, v akom spoločnosť FFT vykonáva iné činnosti, sú teda tieto činnosti pre uplatnenie MČOR irelevantné.

92. Spoločnosť FFT zdôrazňuje, že Všeobecný súd nemohol dospieť k záveru, že sporné záväzné daňové stanovisko schvaľuje metodiku presahujúcu širokú mieru voľnej úvahy, ktorá musí byť v danej oblasti nutne priznaná, vzhľadom na zložitosť finančných transakcií a prvok subjektívnosti, ktorým sa uplatnenie MČOR vyznačuje. Komisia bola totiž povinná preukázať, že údajné metodické chyby vedú k významnej odchýlke od nezávislého trhového výsledku.

⁴⁹ Spoločnosť FFT tak spochybňuje analýzu, ktorú Všeobecný súd vykonal v bodoch 188 až 286 napadnutého rozsudku v kontexte primárnej argumentácie Komisie, ako aj analýzu vykonanú v bodoch 287 až 299 tohto rozsudku v kontexte subsidiárnej argumentácie.

93. Všeobecný súd sa tým, že nezohľadnil rozsah právomoci voľnej úvahy, ktorá musí byť priznaná pri vypracovaní sporného záväzného daňového stanoviska, dopustil nesprávneho právneho posúdenia pri preskúmaní prvého, druhého a štvrtého pochybenia zisteného Komisiou, keď zohľadnil námietky, ktoré Komisia uviedla na účely vyvodenia záveru, že týmto stanoviskom sa spoločnosti FFT poskytuje výhoda.

94. Pokiaľ ide o prvé údajné pochybenie, ktoré sa týka rozčlenenia imania integrovanej spoločnosti v závislosti od jej jednotlivých činností, spoločnosť FFT sa v podstate domnieva, že Všeobecný súd sa dopustil viacerých pochybení, keď si osvojil závery Komisie a konštatoval, že spoločnosť FFT mala na účely uplatnenia MČOR použiť celé svoje účtovné vlastné imanie. Pokiaľ ide o druhé údajné pochybenie, ktoré sa týka zohľadnenia hypotetického regulátorného kapitálu ako ukazovateľa ziskovosti na účely odmeny za riziká spojené s činnosťami v oblasti financovania v rámci skupiny a pokladničnými činnosťami spoločnosti FFT, táto spoločnosť tvrdí, že skutočnosť, že tento kapitál nepredstavuje právo na zisky dotknutej spoločnosti ani na odmenu za riziká, ktoré táto spoločnosť podstupuje, je irelevantná. Pokiaľ ide o štvrté pochybenie, ktoré súvisí s nezohľadnením podielov spoločnosti FFT v spoločnostiach FFNA a FFC na účely výpočtu odmeny za činnosti v oblasti financovania a pokladničné činnosti spoločnosti FFT, analýza Všeobecného súdu uvedená v bode 274 napadnutého rozsudku je poznačená dvomi nesprávnymi právnymi posúdeniami, a to prenesením dôkazného bremena a tvrdením, že vylúčenie podielov spoločnosti FFT v uvedených dcérskych spoločnostiach znemožňuje riadne ju porovnať s ďalšími podnikmi pôsobiacimi na trhu.

95. Komisia odpovedá, že prvú časť prvého odvolacieho dôvodu treba vyhlásiť za neprípustnú. Pokiaľ ide o vec samu, Komisia odmieta všetky tvrdenia spoločnosti FFT a usudzuje, že táto časť by sa mala zamietnuť.

96. V druhej časti prvého odvolacieho dôvodu sa spoločnosť FFT domnieva, že Všeobecný súd sa dopustil pochybenia v rozsahu, v akom na účely určenia, či sa sporným záväzným daňovým stanoviskom poskytuje výhoda podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ, zohľadnil len daňové dopady na spoločnosť FFT. Všeobecný súd tak náležite nezohľadnil vnútro skupinový a cezhraničný rozmer účinkov tohto stanoviska na skupinu Fiat/Chrysler. Napadnutý rozsudok a konkrétne jeho body 317 a 318 sú tak poznačené dvomi pochybeniami. Po prvé Všeobecný súd nesprávne dospel k záveru, že spoločnosť FFT nepreukázala „neutralizáciu“ výhody na úrovni skupiny. Po druhé Všeobecný súd nesprávne konštatoval, že pri preskúmaní existencie hospodárskej výhody je možné nezohľadniť skupinový účinok. Spoločnosť FFT v tejto súvislosti tvrdí, že Všeobecný súd tým, že nezohľadnil skupinový účinok, zaujal stanovisko nezlučiteľné s jeho vlastným tvrdením, že akákoľvek výhoda v prospech spoločnosti FFT je výhodou v prospech celej skupiny Fiat/Chrysler.

97. Komisia sa domnieva, že druhú časť prvého odvolacieho dôvodu treba vyhlásiť za neúčinnú, alebo v každom prípade zamietnuť vo veci samej, keďže všetky tvrdenia uvedené spoločnosťou FFT na podporu tejto časti nemožno prijať.

2. O prvej časti

a) O prípustnosti

98. Komisia sa domnieva, že prvá časť prvého odvolacieho dôvodu je v celom rozsahu neprípustná z dôvodu, že FFT sa snaží dosiahnuť opätovné preskúmanie Komisiou zistených metodických pochybení v dohode o transferovom oceňovaní, ktorá bola potvrdená sporným záväzným daňovým stanoviskom, na základe novej skutočnosti alebo novej úvahy.

99. Komisia v tejto súvislosti uvádza, že hlavná kritika spoločnosti FFT je nasmerovaná proti tomu, že Všeobecný súd vo svojom preskúmaní posúdenia Komisie vykonaného v spornom rozhodnutí nezohľadnil skutočnosť, že spoločnosť FFT vykonáva dve rôzne činnosti, a to jednak prevzatie rizík spojených s jej funkciami v oblasti financovania a pokladničnej činnosti a jednak poskytovanie služieb financovania v rámci skupiny a pokladničných služieb. Komisia síce pripúšťa, že Luxemburské veľkovojsvodstvo prednieslo na Všeobecnom súde obsírnú argumentáciu týkajúcu sa neopodstatnenosti metodických námietok, ktoré Komisia vzniesla v súvislosti s uplatnením MČOR v dohode o transferovom oceňovaní, zdôrazňuje však, že tento členský štát nikdy nerozlišoval medzi uvedenými činnosťami. Z toho vyplýva, že v tomto odvolaní spoločnosť FFT nevznáša právnu otázku týkajúcu nesprávneho uplatnenia právneho kritéria, ktoré malo za cieľ overiť existenciu výhody v prejednávanej veci, ale kritizuje skôr uplatnenie tohto kritéria na základe *údajnej skutočnosti*, ktorá nebola Všeobecnému súdu nikdy predložená.

100. Za predpokladu, že by bolo možné tvrdiť, že táto údajná skutočnosť vyplýva z dokumentov predložených Všeobecnému súdu, bolo by podľa Komisie potrebné domnievať sa, že táto časť je založená na úvahe, ktorá nie je len rozšírením argumentácie uvedenej v priebehu konania na Všeobecnom súde, ale je úplne novým tvrdením.

101. Na úvod treba stručne pripomenúť zásady, ktoré musí Súdny dvor zohľadniť, aby mohol rozhodnúť o námietke neprípustnosti vznesenej Komisiou.

102. Stanovisko Komisie sa v podstate zakladá na ustálenej judikatúre, podľa ktorej právomoc Súdneho dvora je obmedzená na posúdenie právnych riešení dôvodov a tvrdení prejednávaných na Všeobecnom súde a účastník konania teda v zásade nemôže pred Súdnym dvorom po prvýkrát uviesť dôvod, ktorý neuviedol v konaní pred Všeobecným súdom, pretože tým by sa mu umožnilo predložiť Súdnemu dvoru spor v širšom rozsahu, ako bol ten, ktorým sa zaoberal Všeobecný súd.⁵⁰

103. Ako poznamenáva spoločnosť FFT vo svojej replike, Súdny dvor tiež opakovane uviedol, že odvolateľ môže vo svojom odvolaní uviesť dôvody vyplývajúce zo samotného napadnutého rozsudku, ktoré majú z právneho hľadiska spochybniť jeho dôvodnosť.⁵¹ Je teda naozaj možné, že právna argumentácia rozvinutá v rámci odvolania sa líši od právnej argumentácie uvedenej v prvostupňovom konaní,⁵² keďže v takom prípade sú odvolacie dôvody formulované nie na základe rozhodnutia Komisie, ale na základe rozsudku Všeobecného súdu.

⁵⁰ Rozsudok zo 4. marca 2021, Komisia/Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, EU:C:2021:169, bod 47 a citovaná judikatúra).

⁵¹ Rozsudok z 19. marca 2020, ClientEarth/Komisia (C-612/18 P, neuverejnený, EU:C:2020:223, bod 15).

⁵² Pozri rozsudok z 19. júna 2014, FLS Plast/Komisia (C-243/12 P, EU:C:2014:2006, body 47 a 48).

104. Aj keby v prejednávanej veci bola prvá časť prvého odvolacieho dôvodu založená na „novej skutočnosti“ alebo na „novej úvahe“ v porovnaní so skutočnosťami a úvahami uvedenými v konaní na prvom stupni, ako to tvrdí Komisia, samo osebe by to nestačilo na jej vyhlásenie za neprípustnú.

105. Zo znenia tejto časti totiž vyplýva, že spoločnosť FFT vytýka Všeobecnému súdu, že nesprávne podporil záver sporného rozhodnutia, podľa ktorého sporné záväzné daňové stanovisko schválilo metodiku stanovenia transferových cien *presahujúcu rámec nepresností vlastných tejto metodike*. Spoločnosť FFT sa konkrétnejšie domnieva, že analýza Všeobecného súdu, ktorej predmetom boli údajné pochybenia pri určovaní predmetných transferových cien, vychádza zo zásadného nepochopenia MČOR. Cieľom tejto metódy nie je stanoviť úroveň zisku z celej činnosti podniku, ale len zisk z tej činnosti podniku, *v súvislosti s ktorou sa určuje zisk za nezávislých trhových podmienok*. Do tohto rámca spadá tvrdenie spoločnosti FFT, ktorým Všeobecnému súdu vytýka, že nezohľadnil dve rozdielne činnosti vykonávané touto spoločnosťou.

106. Inými slovami, spoločnosť FFT má v úmysle uplatniť touto časťou tvrdenia vyplývajúce zo samotného napadnutého rozsudku,⁵³ ktoré majú z právneho hľadiska spochybníť jeho dôvodnosť. Presnejšie povedané, spochybňuje skutočnosť, že Všeobecný súd uplatnil právne kritérium použité na určenie, či záväzné daňové stanovisko, akým je sporné daňové stanovisko, poskytuje hospodársku výhodu. Podľa ustálenej judikatúry je pritom otázka, či Všeobecný súd správne uplatnil právne kritérium, akým je princíp nezávislého vzťahu, právnou otázkou, ktorá môže byť predmetom preskúmania Súdny dvorom v štádiu odvolania.⁵⁴

107. Vzhľadom na uvedené úvahy sa domnievam, že prvá časť prvého odvolacieho dôvodu sa nemá *a priori* zamietnuť v celom rozsahu, a teda vyzývam Súdny dvor, aby ju vyhlásil za prípustnú v rozsahu, v akom sa táto časť týka pochybenia Všeobecného súdu pri potvrdení odôvodnenia sporného rozhodnutia týkajúceho sa uplatnenia MČOR v prejednávanej veci.

b) O dôvodnosti

1) Úvodné pripomienky

108. Na úvod treba pripomenúť, že Všeobecný súd na účely určenia, či sporné záväzné daňové stanovisko poskytuje výhodu spoločnosti FFT, v bode 141 napadnutého rozsudku uviedol, že „Komisia... môže porovnať daňové zaťaženie tohto integrovaného podniku vyplývajúce z uplatnenia uvedeného daňového opatrenia s daňovým zaťažením vyplývajúcim z uplatnenia bežných pravidiel zdaňovania, ktoré vnútroštátne právo stanovuje pre podnik v porovnateľnej skutkovej situácii pôsobiaci v trhových podmienkach“. Všeobecný súd ďalej v bode 143 tohto rozsudku spresnil, že ak vnútroštátne orgány prostredníctvom posudzovaného daňového opatrenia akceptovali určitú cenovú úroveň transakcie v rámci skupiny, „článok 107 ods. 1 ZFEÚ umožňuje Komisii preskúmať, či táto cenová úroveň zodpovedá cenovej úrovni, ktorá by sa uplatnila v trhových podmienkach, aby zistila, či z nej vyplýva zníženie obvyklého daňového zaťaženia rozpočtu dotknutého podniku, čím tento podnik získava výhodu v zmysle uvedeného článku“. Podľa Všeobecného súdu tak princíp nezávislého vzťahu predstavuje „nástroj“ alebo

⁵³ Treba totiž podotknúť, že každé z tvrdení uvedených spoločnosťou FFT sa vzťahuje na konkrétny bod napadnutého rozsudku.

⁵⁴ Pozri, pokiaľ ide o kritérium súkromného veriteľa, rozsudok z 20. septembra 2017, Komisia/Frucona Košice (C-300/16 P, EU:C:2017:706, body 10 až 31).

„referenčné kritérium“, ktoré Komisii umožňuje stanoviť, či integrovaná spoločnosť má v dôsledku daňového opatrenia, v ktorom sú stanovené jej transferové ceny, k dispozícii výhodu podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

109. Ako vyplýva z bodu 196 napadnutého rozsudku, uplatnenie princípu nezávislého vzťahu Komisiou viedlo v prejednávanej veci ku konštatovaniu existencie výhody z dôvodu, že metodika výpočtu odmeny spoločnosti FFT, ako ju schválili luxemburské daňové orgány, sa vyznačovala viacerými pochybeniami týkajúcimi sa jednak výšky odmeňovaného kapitálu a jednak miery návratnosti, ktorá sa má uplatniť.

110. V bodoch 197 až 199 tohto rozsudku Všeobecný súd spresnil, že päť pochybení identifikovaných Komisiou sa týkalo po prvé voľby rozčleniť vlastné imanie na tri kategórie, na ktoré sa uplatnili jednotlivé miery návratnosti, po druhé použitia hypotetického regulátorného kapitálu ako ukazovateľa ziskovosti, po tretie analogického uplatnenia, aj za predpokladu možného použitia tohto imania, rámca Bazilej II na účely určenia úrovne hypotetického regulátorného kapitálu spoločnosti FFT, po štvrté odpočítania účastí v spoločnostiach FFNA a FFC a po piate úrovne návratnosti odmeňovaného kapitálu vypočítanej vo výške 6,05 % na základe modelu CAPM.

111. Všeobecný súd napokon v bodoch 264 až 284 uvedeného rozsudku preskúmal tvrdenia Luxemburského veľkovojsvodstva týkajúce sa prvého, druhého a štvrtého pochybenia zisteného Komisiou. Všeobecný súd sa vzhľadom na závery tohto preskúmania domnieval, že nie je potrebné, aby rozšíril svoju analýzu o preskúmanie dôvodnosti tvrdení týkajúcich sa tretieho a piateho pochybenia zisteného Komisiou.

112. Súdny dvor má teda vo svojom nadchádzajúcom rozsudku určiť, či Všeobecný súd postupoval správne, keď potvrdil závery Komisie týkajúce sa prvého, druhého a štvrtého pochybenia, na ktoré poukázala.

113. V tejto súvislosti treba najprv uviesť, že nezhoda medzi účastníkmi konania sa netýka cieľa ani obsahu metodiky použitej Komisiou v prejednávanej veci. Je totiž nesporné, že MČOR má za cieľ stanoviť transferovú cenu *transakcií* uzavretých medzi dvomi integrovanými spoločnosťami a prebieha v troch etapách. Prvá etapa spočíva vo vymedzení *činnosti*, v súvislosti s ktorou sa určuje nezávislá trhovú cenu. Druhá etapa spočíva vo výbere vhodnej základne, ktorý sa nazýva *ukazovateľ ziskovosti*. Tretia etapa spočíva v uplatnení tohto ukazovateľa na *mieru návratnosti*, ktorá odráža mieru návratnosti pozorovanú v porovnateľných transakciách uskutočnených na voľnom trhu.

114. Názory účastníkov konania sa však rozchádzajú v otázke voľby relevantného ukazovateľa ziskovosti. Zatiaľ čo spoločnosť FFT sa domnieva, že sporné záväzné daňové stanovisko správne použilo ako ukazovateľ ziskovosti regulátorny kapitál požadovaný od bankových inštitúcií, Všeobecný súd potvrdil existenciu prvého, tretieho a štvrtého pochybenia zisteného v spornom rozhodnutí z dôvodu, že sa malo naopak zohľadniť celé účtovné vlastné imanie spoločnosti FFT, ktoré zahŕňa aj imanie, ktoré má spoločnosť FFT v niektorých dcérskych spoločnostiach skupiny. Podľa spoločnosti FFT tak Všeobecný súd náležite nezohľadnil právomoc voľnej úvahy, ktorú má luxemburská daňová správa pri svojom schvaľovaní transferového oceňovania.

2) Posúdenie

115. Skôr než začnem s analýzou dôvodnosti výhrad, ktorými spoločnosť FFT vytýka Všeobecnému súdu, že nerešpektoval právomoc voľnej úvahy, ktorú majú vnútroštátne orgány pri uplatňovaní metodík, akou je MČOR, považujem za potrebné uviesť dve spresnenia.

116. Pokiaľ ide o povahu súdneho preskúmania vykonaného Všeobecným súdom, ten v bode 207 napadnutého rozsudku konštatoval, že jeho preskúmanie spočíva v „over[ení], či pochybenia zistené v [spornom] rozhodnutí, na ktorých Komisia založila svoje konštatovanie existencie výhody, *presahujú rámec nepresností vlastných uplatneniu metódy určenej na dosiahnutie spoľahlivého odhadu trhového výsledku*“.⁵⁵ Inak povedané, Všeobecný súd musí overiť, či Komisia preukázala, že ňou zistené metodické pochybenia neumožňujú dospieť k spoľahlivému odhadu nezávislého trhového výsledku z dôvodu, že tieto pochybenia viedli k zníženiu zdaniteľného zisku v porovnaní s daňovým zaťažením vyplývajúcim z uplatnenia bežných pravidiel zdaňovania podľa vnútroštátneho práva. Domnievam sa, že s týmto opisom súdneho preskúmania Všeobecného súdu treba súhlasiť, keďže dokáže zosúladiť požiadavku zabezpečiť, aby kvalifikovanie štátnej pomoci záviselo výlučne od účinkov dotknutého štátneho opatrenia, s požiadavkou priznať vnútroštátnym daňovým orgánom právomoc voľnej úvahy z dôvodu približného charakteru metodík na určenie transferového oceňovania.

117. Pokiaľ ide o právomoc voľnej úvahy priznanú vnútroštátnym daňovým orgánom v rámci tohto preskúmania, Všeobecný súd v bode 204 napadnutého rozsudku uviedol, že „členský štát má pri schvaľovaní transferového oceňovania právomoc voľnej úvahy“ a že „táto voľná úvaha však nemôže viesť k tomu, že Komisia príde o právomoc preskúmať, či predmetné transferové ceny nemajú za následok priznanie selektívnej výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ“, pričom ďalej doplnil, že „*v tejto súvislosti* musí Komisia zohľadniť skutočnosť, že princíp nezávislého vzťahu jej umožňuje overiť, či transferová cena schválená členským štátom zodpovedá spoľahlivému odhadu trhového výsledku a či prípadná odchýlka zistená v rámci tohto preskúmania neprekračuje rámec nepresností vlastných metóde použitej na dosiahnutie uvedeného odhadu“.⁵⁶

118. Zdá sa mi teda nutné vyvrátiť výklad tohto bodu uvedený spoločnosťou FFT v odvolaní, podľa ktorého vnútroštátny daňový orgán má pri vydávaní záväzných daňových stanovísk nutne širokú mieru voľnej úvahy, z čoho nevyhnutne vyplýva prvok subjektívnosti, pokiaľ ide o spôsob uplatňovania metodík na určenie transferového oceňovania v každom jednotlivom prípade. Som totiž presvedčený, že uvedený bod sa má jednoducho vykladať v tom zmysle, že vnútroštátne daňové orgány majú právomoc voľnej úvahy – ktorá nie je v napadnutom rozsudku vôbec kvalifikovaná ako „široká“ – z dôvodu *približného charakteru* metodík na určenie transferového oceňovania.

119. Po tomto spresnení treba overiť dôvodnosť kritiky spoločnosti FFT, podľa ktorej Všeobecný súd nesprávne rozhodol, že tri pochybenia, ktorých sa podľa Komisie údajne dopustila luxemburská daňová správa pri uplatnení MČOR, neumožňujú dospieť k spoľahlivému odhadu nezávislého trhového výsledku.

⁵⁵ Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

⁵⁶ Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

120. Pokiaľ ide o prvé pochybenie, ktoré súvisí s voľbou rozčleniť vlastné imanie spoločnosti FFT na tri kategórie, Všeobecný súd potvrdil závery Komisie z dvoch dôvodov. Po prvé cieľom rozčlenenia imania nebolo vyhovieť požiadavke na rozlišovanie medzi funkciami spoločnosti FFT.⁵⁷ Po druhé toto rozčlenenie vychádzalo z čisto umelej analýzy použitia vlastných zdrojov spoločnosti FFT.⁵⁸

121. Pokiaľ ide o tieto dôvody, hlavná kritika spoločnosti FFT sa týka bodu 235 napadnutého rozsudku, v ktorom Všeobecný súd najprv uvádza, že „tri kategórie vlastných zdrojov potvrdené v spornom záväznom daňovom stanovisku sa však týkajú odmeny za riziko, odmeny za holdingové činnosti a odmeny za funkcie“, aby z toho následne vyvodil, že „tento [posledný] segment teda zodpovedá *všetkým* činnostiam spoločnosti FFT, ktoré sú predmetom sporného záväzného daňového stanoviska“.⁵⁹ Podľa spoločnosti FFT Všeobecný súd nezohľadnil skutočnosť, že vykonáva *dve rozdielne činnosti*, ktoré sa musia odmeňovať dvomi rozdielnymi spôsobmi, a to po prvé držbu majetku tretích osôb (odmeňovanú „odmenou za riziko“) a po druhé poskytovanie úverov v rámci skupiny Fiat/Chrysler (odmeňované „odmenou za funkcie“), a dospel tak k nesprávnemu záveru, že imanie spoločnosti FFT nemalo byť na účely výpočtu nezávislej trhovej odmeny rozčlenené. Keďže spoločnosť FFT vykonáva dve rozdielne činnosti, Všeobecný súd nemohol ani konštatovať, ako to urobil v bodoch 238 a 239, že vlastné imanie spoločnosti musí byť odmeňované ako celok bez akéhokoľvek rozčlenenia, lebo celé vlastné imanie je vystavené riziku a je k dispozícii na podporu platobnej schopnosti tejto spoločnosti.

122. Niet pochyb, že zdôvodnenie spoločnosti FFT je v zásade v súlade s logikou MČOR. Ako bolo uvedené vyššie, účastníci tohto odvolacieho konania sa zhodujú na tom, že prvá etapa tejto metodiky spočíva vo vymedzení *činnosti*, v súvislosti s ktorou sa určuje nezávislá trhovú cenu. Domnievam sa však, že premisa takéhoto zdôvodnenia, teda výkon dvoch rozdielných činností spoločnosťou FFT, nebola z právneho hľadiska dostatočne preukázaná.

123. V tejto súvislosti treba uviesť, že zo znenia písomností v spise vyplýva, že spoločnosť FFT má zjavné ťažkosti s vymedzením „držby majetku tretích osôb“, ktorú spomína vo svojom odvolaní. Pre prípad, že by spoločnosť FFT chcela odkázať, ako sa mi zdá, na činnosť spočívajúcu v prevzatí rizika v rámci služieb financovania a pokladničných služieb poskytovaných ďalším spoločnostiam skupiny, súhlasím s názorom Komisie, že rozlišovanie medzi takouto činnosťou a poskytovaním rovnakých finančných a pokladničných služieb je irelevantné, keďže ide o dve zložky tej istej činnosti (alebo „funkcie“, aby som použil slovník smernice OECD), a to činnosti financovania v rámci skupiny a správy pokladnice.

124. Hlavné tvrdenie spoločnosti FFT, ako aj všetky tvrdenia logicky s ním súvisiace sú teda podľa môjho názoru neopodstatnené.

125. Pokiaľ ide o dôvod, že rozčlenenie imania spoločnosti FFT vychádzalo z čisto umelej analýzy použitia jej vlastných zdrojov, spoločnosť FFT uvádza, že Všeobecný súd nemohol oprávnene tvrdiť, ako to urobil v bode 241 napadnutého rozsudku, že „rozčlenenie vlastného imania podľa činností spoločnosti FFT však nezohľadňuje skutočnosť, že jej zdaniteľný zisk sa mení v závislosti od nákladov na úvery, ktoré závisia najmä od výšky jej imania“. Podľa názoru spoločnosti FFT Všeobecný súd nevzal do úvahy skutočnosť, že keď sa výška imania dlžníka zvýši nad úroveň primerane dostatočnú na krytie jeho rizík, akékoľvek dodatočné zníženie nákladov na úvery spôsobené zvýšením imania je minimálne alebo rovné nule. Všeobecný súd mal zrušiť sporné

⁵⁷ Body 231 až 236 napadnutého rozsudku.

⁵⁸ Body 237 až 246 napadnutého rozsudku.

⁵⁹ Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

rozhodnutie v rozsahu, v akom v ňom Komisia nepreskúmala, či imanie spoločnosti FFT, ktoré presahuje hypotetický regulatórny kapitál, skutočne zvýšilo jeho návratnosť. Spoločnosť FFT sa tak podľa môjho názoru obmedzuje na uvedenie všeobecného tvrdenia, ktoré sa mi samo osebe nezdá byť dostatočné na preukázanie toho, že bod 241 napadnutého rozsudku vychádza z nesprávneho predpokladu. Toto tvrdenie by sa teda malo zamietnuť.

126. Spoločnosť FFT spochybňuje aj doplňujúce tvrdenie, ktoré Všeobecný súd použil na podporu záveru, že na účely výpočtu nezávislej trhovej odmeny nemožno odlišovať druhý segment imania spoločnosti FFT (podieľ v spoločnostiach FFNA a FFC) potvrdený sporným záväzným daňovým stanoviskom od prvého segmentu. Konkrétne podľa spoločnosti FFT nie je správne tvrdiť, že podieľ materskej spoločnosti v dcérskych spoločnostiach by sa dali chápať, ako konštatoval Všeobecný súd v bode 245 napadnutého rozsudku, ako určitá kapitálová injekcia, ktorá je alternatívou poskytnutia úveru v rámci skupiny. Podľa môjho názoru vzhľadom na to, že spoločnosť FFT nespochybňuje *hlavné* konštatovanie zakladajúce záver uvedený v bode 244 napadnutého rozsudku, podľa ktorého podieľ spoločnosti FFT v spoločnostiach FFNA a FFC nemožno oddeliť od prvého segmentu, keďže v prípade platobnej neschopnosti spoločnosti FFT sú tiež vystavené riziku, túto výhradu treba považovať za neúčinnú.

127. Pokiaľ ide o tvrdenie spoločnosti FFT, že použitie účtovného vlastného imania ako ukazovateľa ziskovosti spoločnosti FFT je neprimerané, keďže s ním možno ľahko manipulovať, podobne ako Komisia považujem toto tvrdenie za neprípustné, lebo nesmeruje proti napadnutému rozsudku.

128. Pokiaľ ide o druhé pochybenie, ktoré spočíva v zohľadnení hypotetického regulátorného kapitálu ako ukazovateľa ziskovosti, spoločnosť FFT vytýka Všeobecnému súdu, že rozhodol, že tento kapitál nemožno takto kvalifikovať, lebo „nepredstavuje právo na zisky dotknutého subjektu ani na odmenu za riziká, ktoré tento subjekt podstupuje“. ⁶⁰ Keby to tak bolo, množstvo ukazovateľov ziskovosti povolených smernicou OECD, ⁶¹ ako sú predaj, prevádzkové výdavky a prevádzkový majetok, by bolo vylúčených. Domnievam sa však, že znenie začiatkovej časti nasledujúceho bodu napadnutého rozsudku („V druhom rade čo sa týka primárneho posúdenia Komisie, podľa ktorého je rozhodnutie zohľadniť hypotetický regulatórny kapitál spoločnosti FFT... nesprávne...“ ⁶²) je len úvodným konštatovaním k posúdeniu Všeobecného súdu vykonanému v bode 255 uvedeného rozsudku. Domnievam sa, že Všeobecný súd nemal vôbec v úmysle vyjadriť týmto konštatovaním nevyhnutnú podmienku kvalifikovania „úrovne ziskovosti“. Toto tvrdenie sa preto musí podľa môjho názoru zamietnuť ako nedôvodné.

129. Spoločnosť FFT spochybňuje aj posúdenie Všeobecného súdu uvedené v bode 255 napadnutého rozsudku, podľa ktorého hypotetický regulatórny kapitál nemožno zohľadniť, keďže „nijako nesúvisí so ziskami, ktoré by investor požadoval od spoločnosti, do ktorej investuje“. Spoločnosť FFT tvrdí, že MČOR nevyžaduje, aby mal ukazovateľ ziskovosti „súvislosť“ so ziskami, ale nanajvýš primerane spoľahlivú „koreláciu“. ⁶³

⁶⁰ Bod 254 napadnutého rozsudku.

⁶¹ Spoločnosť FFT cituje v tejto súvislosti bod 2.87 tejto smernice.

⁶² Bod 255 napadnutého rozsudku.

⁶³ Slovník Larousse definuje koreláciu ako „vzťah medzi dvomi javmi prepojenými nevyhnutnou závislosťou“.

130. Rozlišovanie medzi „súvislosťou“ a „koreláciou“ je pritom umelé a podľa môjho názoru nemôže vyvrátiť posúdenie Všeobecného súdu, obzvlášť keď, ako pripomína Komisia vo svojom vyjadrení k odvolaniu, bod 2.87 smernice OECD, zdá sa, uvádza, že ukazovateľ ziskovosti musí odrážať hodnotu funkcií vykonávaných dotknutým subjektom, a teda zisky, ktoré tento subjekt dokáže vytvárať. Ani toto tvrdenie teda nie je presvedčivé.

131. Pokiaľ ide napokon o štvrté pochybenie, ktoré spočíva v nezohľadnení imania súvisiaceho s podielmi spoločnosti FFT v spoločnostiach FFC a FFNA vo výpočte odmeny za činnosti spoločnosti FFT v oblasti financovania a pokladničných služieb, táto spoločnosť na úvod spochybňuje tvrdenie Všeobecného súdu uvedené v bode 273 napadnutého rozsudku, podľa ktorého *celé* vlastné imanie je vystavené riziku a preto sa musí zohľadniť pri výpočte tejto odmeny. Na rozdiel od toho, čo tvrdí spoločnosť FFT, zo znenia časti odvolania týkajúcej sa prvého pochybenia zjavne vyplýva, že spoločnosť FFT nepredložila nijaký argument na podporu svojho tvrdenia, že zastupiteľná povaha vlastného imania nebráni jeho rozčleneniu.

132. Spoločnosť FFT okrem toho tvrdí, že konštatovanie Všeobecného súdu uvedené v bode 274 napadnutého rozsudku, podľa ktorého Luxemburské veľkovojsvodstvo nepreukázalo, že spoločnosti, s ktorými Komisia porovnávala spoločnosť FFT, odpočítali zo svojho imania podiely v dcérskych spoločnostiach, alebo že nie je bežné, aby finančné inštitúcie pôsobiace na trhu vlastnili také podiely, je poznačené dvomi nesprávnymi právnymi posúdeniami.

133. Po prvé toto konštatovanie prenáša dôkazné bremeno, keďže prináleží Komisii, aby preukázala, že porovnávacie údaje použité luxemburskou daňovou správou boli nevhodné, a nie členskému štátu, aby odôvodnil takéto použitie. S týmto tvrdením nesúhlasím. Ako uvádza Komisia vo svojom vyjadrení k odvolaniu, bod 274 napadnutého rozsudku je v skutočnosti odpoveďou na tvrdenie Luxemburského veľkovojsvodstva uvedené v jeho žalobe v prvostupňovom konaní, ktorým sa na základe konsolidovaných údajov 28 systémových bánk zostavených týmto členským štátom snaží spochybniť zistenie uvedené v spornom rozhodnutí, podľa ktorého úroveň vlastného imania spoločnosti FFT z právneho hľadiska neumožňuje žiadny odpočet.⁶⁴ Všeobecný súd v uvedenom bode 274 len schvaľuje prístup Komisie, ktorý vychádza z priemerného pákového pomeru stanoveného Európskym orgánom pre bankovníctvo. Vzhľadom na to, že na takomto základe nie je možné určiť prenesenie dôkazného bremena, podľa môjho názoru toto tvrdenie nemožno prijať.

134. Po druhé spoločnosť FFT spochybňuje predpoklad konštatovania vyplývajúci z bodu 274 napadnutého rozsudku, podľa ktorého v prípade, ak sú k dispozícii len konsolidované údaje, nie je možné posúdiť ziskovosť činnosti vykonávanej porovnateľnou samostatnou spoločnosťou. Podľa spoločnosti FFT takémuto posúdeniu naopak nič nebráni. Toto tvrdenie nemožno podľa môjho názoru prijať, keďže je odôvodnené domnievať sa, ako uvádza Komisia vo svojom vyjadrení k odvolaniu, že konsolidované údaje môžu byť použité na tento účel iba v prípade, keď všetky dcérske spoločnosti porovnateľnej spoločnosti vykonávajú rovnaké funkcie v rámci rovnakej činnosti.

135. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor zamietol prvú časť prvého odvolacieho dôvodu v celom rozsahu, keďže Všeobecný súd sa nedopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď konštatoval, že tri pochybenia vo výpočte odmeny za činnosť vykonávanú spoločnosťou FFT v oblasti financovania a správy pokladnice, ktoré Komisia identifikovala v spornom rozhodnutí, neumožňujú dospieť k spoľahlivému odhadu nezávislého trhového

⁶⁴ Pozri odôvodnenia 285 až 287 sporného rozhodnutia.

výsledku a môžu tak slúžiť ako základ pre konštatovanie existencie výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. V tejto súvislosti zdôrazňujem, že spoločnosť FFT nespochybňuje tvrdenie Všeobecného súdu uvedené v bode 283 napadnutého rozsudku, podľa ktorého v prípade, keby sa mala uplatniť úroveň návratnosti navrhovaná Luxemburským veľkovojsvodstvom, takto vypočítaná odmena spoločnosti FFT by bola omnoho vyššia ako odmena potvrdená v spornom záväznom daňovom stanovisku, keďže táto sadzba by sa použila na celé vlastné imanie, ktoré je desaťnásobne vyššie než suma, na ktorú bola táto sadzba uplatnená v zmysle sporného záväzného daňového stanoviska.

3. O druhej časti

a) O účinnosti

136. Údajná neúčinnosť druhej časti prvého odvolacieho dôvodu je podľa Komisie spôsobená tým, že táto časť sa netýka bodu 316 napadnutého rozsudku, ktorý uvádza hlavné odôvodnenie, ktoré viedlo Všeobecný súd k zamietnutiu tvrdenia, že Komisia je povinná preukázať existenciu výhody na úrovni skupiny.

137. Treba pripomenúť, že Všeobecný súd v bode 316 napadnutého rozsudku najprv uviedol, že Luxemburské veľkovojsvodstvo neuviedlo nijaké tvrdenie, „ktoré by preukazovalo, že skupina Fiat/Chrysler a spoločnosť FFT netvoria jednu hospodársku jednotku v zmysle práva štátnej pomoci“. Ďalej konštatoval, že spoločnosť FFT je v každom prípade v plnej miere kontrolovaná spoločnosťou Fiat SpA, ktorá zas kontroluje skupinu Fiat/Chrysler. Napokon Všeobecný súd dospel k záveru, že „z každej výhody poskytnutej spoločnosti FFT má preto prospech celá skupina, najmä ak má za následok... výhodnejšie podmienky úverov, ktoré poskytuje spoločnosť FFT ďalším spoločnostiam skupiny, z dôvodu zníženia daňového zaťaženia spoločnosti FFT“.

138. Je pravda, že spoločnosť FFT vo svojom odvolaní nenamieta tieto závery Všeobecného súdu. Považujem však za nesprávne vyvodiť z toho neúčinnosť tohto odvolacieho dôvodu. Na rozdiel od Komisie totiž nevidím dôvod vykladať odôvodnenie Všeobecného súdu uvedené v bodoch 316, 317 a 318 napadnutého rozsudku v tom zmysle, že prvý z týchto bodov uvádza hlavné odôvodnenie a druhé dva body uvádzajú čisto subsidiárne posúdenia. Ako bolo práve vysvetlené, Všeobecný súd v bode 316 tohto rozsudku potvrdil konštatovanie Komisie, že spoločnosť FFT a skupina Fiat/Chrysler mali prospech z predmetnej pomoci, a ďalej potom v bodoch 317 a 318 uvedeného rozsudku konštatoval, že skutočnosť, že Komisia neposúdila existenciu hospodárskej výhody na úrovni skupiny, nemožno podrobiť kritike. Ide teda o dve nevyhnutné zložky *jednotného odôvodnenia*, ktorého cieľom bolo preukázať, že Komisia sa nedopustila nesprávneho právneho posúdenia, keď usúdila, že spoločnosti FFT a skupine Fiat/Chrysler bola poskytnutá výhoda v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Tento výklad podľa môjho názoru nevyvracia ani použitie výrazov „okrem toho“ a „navyš“ na začiatku bodov 317 a 318 rozsudku, ako to tvrdí Komisia.⁶⁵

139. Spoločnosť FFT vo svojom odvolaní vytýka Všeobecnému súdu, že v rámci preskúmania existencie hospodárskej výhody nezohľadnil „skupinový účinok“, čo by si vyžadovalo analýzu hospodárskych vplyvov záväzného daňového stanoviska v oblasti transferového oceňovania na celú dotknutú skupinu. Ako uznala Komisia v odôvodnení 343 sporného rozhodnutia, „mechanizmus na stanovenie transferového oceňovania má už vo svojej podstate vplyv na viac

⁶⁵ Poznámam tiež, že výrazy „v každom prípade“ a „aj keby“ uvedené v bode 317 napadnutého rozsudku a výraz „aj keby to tak bolo“ uvedený v bode 318 tohto rozsudku zrejme len odkazujú na logický vzťah medzi týmito dvomi bodmi, s výnimkou bodu 316.

ako len jednu spoločnosť skupiny (zvýšením cien v rámci spoločnosti sa zníži zisk v inej spoločnosti)“. Považujem teda za zrejmé, že keby sa tejto časti odvolacieho dôvodu vyhovel, záver Všeobecného súdu, podľa ktorého Komisia správne konštatovala, že spoločnosti FFT a skupine Fiat/Chrysler bola poskytnutá hospodárska výhoda, by sa vyvrátil, čo by viedlo k zrušeniu napadnutého rozsudku.

140. Za týchto podmienok sa domnievam, že druhá časť prvého odvolacieho dôvodu by sa mala vyhlásiť za účinnú.

b) O dôvodnosti

141. Pripomínam, že Všeobecný súd v bode 317 napadnutého rozsudku konštatoval, že aj keby tento faktor mohol byť relevantný na účely preskúmania existencie hospodárskej výhody, Luxemburské veľkovoľvodstvo ani spoločnosť FFT „nepreukázali, že zníženie dane tejto spoločnosti v Luxembursku je „neutralizované“ zvýšením dane v iných členských štátoch“. Následne v bode 318 tohto rozsudku spresnil, že aj keby sa takáto „neutralizácia“ preukázala, nebolo by možné tvrdiť, že spoločnosti FFT alebo skupine Fiat/Chrysler nebola poskytnutá výhoda, keďže existencia výhody sa „určuje vo vzťahu k bežnému daňovému režimu, takže daňové ustanovenia iného členského štátu nie sú podstatné“. Podľa Všeobecného súdu z toho vyplýva, že „ak sa preukáže, že integrovaný podnik dosiahol vďaka daňovému opatreniu, ktoré mu priznal členský štát, zníženie daňového zaťaženia, ktoré by za bežných okolností musel znášať pri uplatnení bežného daňového režimu, daňová situácia iného podniku skupiny v inom členskom štáte nemá vplyv na existenciu výhody“. Z rovnakého dôvodu Všeobecný súd zamietol tvrdenie spoločnosti FFT, že v každom prípade nezískala nijakú výhodu, keďže jej príjmy sú zdanené v Taliansku alebo v Luxembursku.

142. Najprv sa budem zaoberať výhradou proti bodu 317 napadnutého rozsudku, ktorá má v podstate za cieľ spochybniť záver Všeobecného súdu, podľa ktorého spoločnosť FFT nepreukázala, že výhoda, ktorá jej bola poskytnutá, je daňovo neutralizovaná na úrovni skupiny, a následne výhradou proti bodu 318 tohto rozsudku, ktorá spochybňuje samotnú *relevantnosť* tejto neutralizácie na účely posúdenia existencie výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

143. Pokiaľ ide o výhradu, podľa ktorej Všeobecný súd nepreukázal, že údajne poskytnutá výhoda je neutralizovaná na úrovni skupiny, spoločnosť FFT tvrdí po prvé, že Všeobecný súd v bode 317 napadnutého rozsudku preniesol dôkazné bremeno, keď požadoval, aby spoločnosť FFT preukázala neexistenciu výhody, čo je v rozpore s klasickou judikatúrou, podľa ktorej Komisii prináleží preukázať existenciu výhody.

144. Podľa môjho názoru samotné zohľadnenie štruktúry napadnutého rozsudku vedie k záveru, že to tak nie je. Treba totiž poznamenať, že bod 317 je súčasťou oddielu 4 hlavy D tohto rozsudku. Hlavu D, nazvanú „O druhej sérii žalobných dôvodov založených na neexistencii výhody“, tvoria štyri oddiely, a to konkrétne oddiel 1 („Úvodné pripomienky“), oddiel 2 („O primárnom odôvodnení Komisie, podľa ktorého sporné záväzné daňové stanovisko predstavuje výnimku zo všeobecného systému dane z príjmov právnických osôb v Luxembursku“), oddiel 3 („O subsidiárnom odôvodnení Komisie, podľa ktorého sporné záväzné daňové stanovisko predstavuje výnimku z článku 164 ods. 3 Daňového zákonníka a z obežníka [č. 164/2]“) a oddiel 4 („O žalobnom dôvode založenom na neexistencii výhody na úrovni skupiny“). Oddiely 2 a 3, rozvinuté ako primárny a subsidiárny oddiel, uvádzajú rovnaký záver, a síce, že Komisia správne konštatovala, že sporným záväzným daňovým stanoviskom bola

spoločnosti FFT poskytnutá výhoda.⁶⁶ Komisia tak riadne uniesla svoje dôkazné bremeno týkajúce sa preukázania existencie výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Za týchto podmienok prináležalo spoločnosti FFT a Luxemburskému veľkovojsvodstvu, pričom to neznamena prenesenie dôkazného bremena, aby preukázali, že táto výhoda bola neutralizovaná na úrovni skupiny z dôvodu, že zníženie daňového zaťaženia spoločnosti FFT v Luxembursku bolo v plnom rozsahu kompenzované zvýšením daňového zaťaženia iného podniku skupiny v inom členskom štáte. Preto nemôžem súhlasiť s prvým tvrdením uvedeným spoločnosťou FFT.

145. Po druhé spoločnosť FFT uvádza, že Všeobecný súd sa v bode 317 napadnutého rozsudku obmedzil len na tvrdenie, že nepredložila nijaký dôkaz na podporu existencie účinku daňovej neutralizácie na úrovni skupiny Fiat/Chrysler, a nevzal tak do úvahy množstvo tvrdení, ktorými spoločnosť FFT poukázala na chyby a nepresnosti, ktoré viedli Komisiu k takémuto záveru.⁶⁷ To má za následok porušenie povinnosti odôvodnenia, ktorú má Všeobecný súd.

146. Spoločnosť FFT uvádza, že predložila audítorskú správu talianskej daňovej polície a dve stanoviská talianskej daňovej správy k stanoveniu dane z príjmov právnických osôb, ktoré potvrdzujú, že spoločnosť FFT nadhodnotila svoj zdaniteľný zisk a v Luxembursku zaplatila príliš vysokú daň z príjmov právnických osôb, a to z dôvodu príliš vysokej čiastky úrokov z úverov v rámci skupiny poskytnutých jednej z jej dcérskych spoločností (Fiat Chrysler Finance SpA, ďalej len „FCF“). Je teda zjavné, že medzi ziskom spoločnosti FFT a ziskom spoločnosti FCF existuje nesporná súvislosť v tom zmysle, že vyššie príjmy spoločnosti FFT (v dôsledku výberu vyšších úrokov) vedú k zníženiu príjmov spoločnosti FCF (v dôsledku zaplatenia vyšších úrokov) a naopak. Okrem toho postup vzájomnej dohody podľa dohovoru o rozhodcovskom konaní, ktorého cieľom je zamedziť dvojitému zdaneniu medzi Talianskom a Luxemburskom, ukazuje, že vyššia čiastka zdaniteľných príjmov v Luxembursku nevyhnutne zahŕňa nižšiu čiastku zdaniteľných príjmov v Taliansku.

147. Zdá sa mi, že spoločnosť FFT týmto tvrdením vytýka Všeobecnému súdu *nezohľadnenie* dôkazov, ktoré boli predložené v prvostupňovom konaní na podporu existencie daňovej neutralizácie výhody údajne poskytnutej spoločnosti FFT na úrovni skupiny Fiat/Chrysler. Ak správne rozumiem tvrdeniu spoločnosti FFT, je potrebné preskúmať príslušnú vetu bodu 317 napadnutého rozsudku, ktorá znie takto: „...treba konštatovať, že Luxemburské veľkovojsvodstvo ani spoločnosť FFT *nepreukázali*, že zníženie dane tejto spoločnosti v Luxembursku je ‚neutralizované‘ zvýšením dane v iných členských štátoch“.⁶⁸ Domnievam sa pritom, že sloveso „preukázať“, ktoré Všeobecný súd podľa môjho názoru starostlivo zvolil, jasne znamená, že dôkazy predložené spoločnosťou FFT boli skutočne preskúmané, hoci sa považovali za nedostatočné na podporu tvrdenia spoločnosti FFT. Za týchto podmienok podľa mňa nemožno posudzované tvrdenie prijať, keďže z ustálenej judikatúry Súdneho dvora⁶⁹ vyplýva, že Všeobecný súd nie je povinný výslovne odôvodniť svoje posúdenie hodnoty každého z dôkazov, ktoré mu boli predložené, najmä pokiaľ usúdi, že sú bezpredmetné alebo irelevantné pre rozhodnutie sporu, a to s výhradou, že dodrží všeobecné zásady a procesné pravidlá v oblasti dôkazného bremena a vykonávania dôkazov a neskreslí dôkazy.⁷⁰

⁶⁶ Pozri body 286 a 299 napadnutého rozsudku.

⁶⁷ Podľa môjho názoru je zrejmé, že ide o preklep, a spoločnosť FFT chcela naopak odkázať na záver Komisie, podľa ktorého účinok na skupinu Fiat/Chrysler *nebol* neutrálny. V každom prípade uvádzam, že Komisia sa v skutočnosti vôbec nevyjadřila k otázke daňovej neutralizácie na úrovni skupiny. Pozri najmä odôvodnenie 314 sporného rozhodnutia.

⁶⁸ Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

⁶⁹ Pozri najmä rozsudok z 26. januára 2017, Komisia/Keramag Keramische Werke a i. (C-613/13 P, EU:C:2017:49, bod 39 a citovaná judikatúra).

⁷⁰ V tejto súvislosti treba uviesť, že spoločnosť FFT netvrdila, že v prejednávanej veci došlo ku skresleniu dôkazov.

148. Vzhľadom na predchádzajúce skutočnosti navrhujem, aby Súdny dvor zamietol prvú výhradu druhej časti prvého odvolacieho dôvodu.

149. Pokiaľ ide o výhradu týkajúcu sa relevantnosti zohľadnenia daňovej neutralizácie na úrovni skupiny, treba najprv pripomenúť, že Všeobecný súd rozhodol, že existencia výhody sa musí určovať vo vzťahu k bežnému daňovému režimu, čím sa vylučuje možnosť zohľadnenia daňových ustanovení iného členského štátu na účely posúdenia vplyvu daňového opatrenia na situáciu skupiny ako celku.

150. Treba poznamenať, že Všeobecný súd sa v tejto súvislosti opiera o rozsudok Španielsko/Komisia⁷¹. Vo veci, v ktorej bol vyhlásený tento rozsudok, spočívali sporné opatrenia v daňových výhodách pri prevode niektorých pozemkov a v bonifikácii úverov a záruk v prospech španielskych poľnohospodárskych výrobcov na účely zmiernenia dopadov výrazného zvýšenia cien nafty na celosvetovej úrovni. Španielske kráľovstvo sa bránilo najmä tvrdením, že tieto opatrenia nemožno kvalifikovať ako štátnu pomoc, lebo takto poskytnutá výhoda je nižšia ako výhoda poskytnutá poľnohospodárskym výrobcom ostatných členských štátov na základe opatrení, ktoré tieto štáty prijali na účely zníženia dane z pohonných látok na svojom území. Súdny dvor zamietol tento žalobný dôvod s tvrdením, že „pojem výhoda poskytnutá príjemcom štátnej pomoci... sa určuje porovnaním s inými podnikmi *toho istého členského štátu* a nie s podnikmi iných členských štátov“.⁷²

151. Podľa spoločnosti FFT tento rozsudok nepodporuje záver Všeobecného súdu. Aj keď z neho jasne vyplýva, že preskúmanie existencie výhody nemôže zahŕňať porovnanie daňovej situácie spoločnosti FFT s daňovou situáciou iných daňovníkov so sídlom v iných členských štátoch, nemožno z neho naopak vyvodiť, že toto preskúmanie môže nezohľadniť skupinový účinok. Spoločnosť FFT v tejto súvislosti v podstate tvrdí, že zohľadnenie skupinového účinku je o to naliehavejšie, že „mechanizmus na stanovenie transferového oceňovania má už vo svojej podstate vplyv na viac ako len jednu spoločnosť skupiny“, ako uviedla Komisia v bode 343 sporného rozhodnutia.

152. Vzniká teda otázka, či v rozpore s tým, ako rozhodol Všeobecný súd v napadnutom rozsudku, bola Komisia povinná zohľadniť *vnútroskupinový a cezhraničný rozmer* účinkov sporného záväzného daňového stanoviska, keď posudzovala, či sa týmto stanoviskom priznáva výhoda v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Keby tak Komisia urobila, mohla by podľa spoločnosti FFT konštatovať zníženie ziskov na úrovni skupiny alebo ich neutralizáciu, takže suma *skutočnej* výhody by buď bola nižšia ako suma bezprostredne viditeľnej výhody, alebo by sa rovnala nule.

153. Domnievam sa, že odpoveď na túto otázku si nevyhnutne vyžaduje pripomenutie jedného z obmedzení rozsahu pôsobnosti pravidiel v oblasti štátnej pomoci.

154. Je všeobecne známe, že článok 107 ods. 1 ZFEÚ zakazuje poskytnutie akejkoľvek neoprávnenej pomoci zo strany členského štátu. Dôvod existencie tohto zákazu treba prirovnáť k dôvodu existencie pravidiel Únie týkajúcich sa voľného pohybu. Rovnako ako v prípade týchto pravidiel je jeho dôvodom postupné rušenie regulačných opatrení, ktoré sú spôsobilé brániť voľnému pohybu hospodárskych subjektov.⁷³

⁷¹ Rozsudok z 11. novembra 2004 (C-73/03, neuverejnený, EU:C:2004:711).

⁷² Rozsudok z 11. novembra 2004, Španielsko/Komisia (C-73/03, neuverejnený, EU:C:2004:711, bod 28). Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

⁷³ Pozri najmä BIONDI, A.: The Rationale of State Aid Control: A Return to Orthodoxy. Zv. 12, *CYELS*, 2010, s. 35 – 52.

155. Konkrétnejšie cieľom pravidiel v oblasti štátnej pomoci je, ako je známe, vyhnúť sa „dotačnej vojne“ („subsidies war“) medzi členskými štátmi Únie, ktorá by viedla k vytvoreniu prekážok voľného pohybu spoločností, ako aj tovaru, služieb, pracovníkov a kapitálu.⁷⁴

156. Zákaz poskytovania štátnej pomoci sa tak vzťahuje na opatrenia, vrátane daňových opatrení, prijaté členským štátom, ktoré môžu brániť prístupu na jeho vnútroštátny trh. Pravidlá upravujúce činnosť spoločností na vnútroštátnom trhu, ktoré, ak majú daňovú povahu, sa označujú ako „bežné pravidlá zdaňovania“, môžu samozrejme patriť len do právneho poriadku uvedeného štátu.

157. Za týchto okolností sa Všeobecný súd podľa môjho názoru správne domnieval, že pravidlá platné v iných členských štátoch nemajú význam pre preskúmanie existencie hospodárskej výhody v prejednávanej veci, aj keď tieto pravidlá môžu viesť k zníženiu alebo neutralizácii ziskov na úrovni skupiny, a teda skutočnej výhody získanej celou dotknutou skupinou.

158. Domnievam sa, že tento výklad potvrdzujú dve zistenia.

159. Po prvé považujem za zrejmé, že autonómia členského štátu v oblasti priamych daní, ako je uznaná v ustálenej judikatúre,⁷⁵ nemôže byť plne zabezpečená, ak bežné pravidlá zdaňovania zohľadnené na účely preskúmania vykonaného podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ nestanovil výlučne zákonodarca dotknutého členského štátu.

160. Po druhé je ľahko pochopiteľné, že keby boli daňové orgány členského štátu povinné zohľadňovať účinky daňových predpisov iných členských štátov, sotva by boli schopné posúdiť, či záväzné daňové stanoviská, ktorých vydanie sa zamýšľa, poskytujú hospodársku výhodu, a teda predstavujú štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Za týchto podmienok si viem predstaviť, že tieto orgány by reagovali tak, že by Komisii zaslali celé znenie týchto záväzných daňových stanovísk, čo by viedlo k prinajmenšom nadmernému pracovnému zaťaženiu tejto inštitúcie.

161. Ostatné tvrdenia, ktoré spoločnosť FFT uviedla na podporu zohľadnenia skupinového účinku, podľa môjho názoru nemôžu spochybniť vyššie navrhnutý výklad.

162. Podľa spoločnosti FFT by takéto zohľadnenie bolo v súlade so zásadou uvedenou Všeobecným súdom v bode 47 rozsudku *Fútbol Club Barcelona/Komisia*⁷⁶, podľa ktorej sa existencia hospodárskej výhody musí posúdiť na základe účinkov opatrenia posudzovaných ako celok. Ja som si pritom plne vedomý existencie tejto judikatúry. Napokon Súdny dvor práve nedávno v rozsudku vydanom v štádiu odvolania pripomenul, že na účely určenia, či štátne opatrenie predstavuje štátnu pomoc, „je potrebné vziať do úvahy všetky právne a skutkové okolnosti, ktoré sú s týmto opatrením spojené, najmä výhody a zaťaženia, ktoré sú s ním spojené... a teda vykonať posúdenie uvedeného opatrenia v jeho úplnosti, s prihliadnutím ku všetkým vlastnostiam, ktorými sa vyznačuje“.⁷⁷

⁷⁴ Pozri BUENDÍA SIERRA, J. L. a SMULDERS, B.: The Limited Role of the „Refined Economic Approach“ in Achieving the Objectives of State Aid Control: Time for Some Realism. In: *EC State Aid Law: Liber Amicorum Francisco Santaolalla Gadea*. Alphen aan den Rijn: Kluwer, 2008.

⁷⁵ Pozri napríklad rozsudok z 12. júla 2012, *Komisia/Španielsko* (C-269/09, EU:C:2012:439).

⁷⁶ Rozsudok z 26. februára 2019 (T-865/16, EU:T:2019:113).

⁷⁷ Rozsudok zo 4. marca 2021, *Komisia/Fútbol Club Barcelona* (C-362/19 P, EU:C:2021:169, bod 63 a citovaná judikatúra).

163. Treba však uviesť, že ani v tejto veci, ani vo veciach, v ktorých boli vyhlásené rozsudky spomenuté Súdnym dvorom,⁷⁸ „právne okolnosti“, ktoré boli spojené s predmetným štátnym opatrením, nezhrňali daňové predpisy iného členského štátu. Z toho vyplýva, že komplexná povaha posúdenia, ktoré je Komisia povinná vykonať, v prejednávanej veci neukladá požiadavku posúdiť, či je zníženie sumy dane z príjmov právnických osôb, ktorú spoločnosť FFT zaplatila v Luxembursku na základe vydania sporného záväzného daňového stanoviska, v celom rozsahu alebo čiastočne kompenzované zvýšením sumy dane zaplatenej inými spoločnosťami skupiny Fiat/Chrysler z titulu dane z príjmov právnických osôb v iných členských štátoch.

164. Zohľadnenie skupinového účinku by podľa spoločnosti FFT mohlo byť tiež v súlade so siedmimi rozsudkami, ktorými Súdny dvor stanovil, že možnosť kompenzácie výhody je irelevantná len v rozsahu, v akom takéto kompenzácie pochádzajú z „odlišných“ zaťažení, ktoré „nemajú nijakú súvislosť“ s daňovým opatrením považovaným za štátnu pomoc.⁷⁹ Osobne sa domnievam, že táto judikatúra nie je v prejednávanej veci relevantná. Zaťaženia, ktorými mali príjemcovia daňových opatrení skúmaných v týchto rozsudkoch v úmysle kompenzovať hospodársku výhodu získanú vďaka týmto opatreniam, totiž nijako nevyplývali z uplatnenia daňových predpisov patriacich do právneho poriadku iného členského štátu.

165. Spoločnosť FFT zdôrazňuje, že jej tvrdenie potvrdzuje aj skutočnosť, že nezohľadnenie účinkov záväzného daňového stanoviska na úrovni skupiny Fiat/Chrysler je nezlučiteľné s tvrdením Všeobecného súdu, že z každej výhody poskytnutej spoločnosti FFT mala prospech celá táto skupina.⁸⁰ Jediné výklad navrhovaný v rámci odvolania sa totiž môže považovať za konzistentný s uvedeným tvrdením.

166. Ani toto doplnujúce tvrdenie ma nevedie k tomu, aby som zmenil odpoveď, ktorú navrhujem Súdnemu dvoru poskytnúť na druhú časť prvého odvolacieho dôvodu.

167. Spoločnosť FFT totiž nespochybňuje konštatovanie Všeobecného súdu uvedené v bodoch 313 a 316 napadnutého rozsudku, podľa ktorého prospech zo zvýhodneného daňového zaobchádzania so spoločnosťou FFT má celá skupina Fiat/Chrysler, keďže spoločnosť FFT a skupina Fiat/Chrysler tvoria jednu hospodársku jednotku. Práve naopak, akceptuje túto identifikáciu príjemcu, akoby išlo o postulát.

168. Druhá časť prvého odvolacieho dôvodu by sa preto podľa môjho názoru mala zamietnuť.

169. S ohľadom na tieto úvahy navrhujem, aby Súdny dvor zamietol prvý odvolací dôvod v celom rozsahu.

⁷⁸ Ide o rozsudky z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732), a z 8. decembra 2011, France Télécom/Komisia (C-81/10 P, EU:C:2011:811).

⁷⁹ Ide o rozsudky z 23. februára 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Vysoký úrad (30/59, EU:C:1961:2); z 2. júla 1974, Taliansko/Komisia (173/73, EU:C:1974:71); z 5. októbra 1999, Francúzsko/Komisia (C-251/97, EU:C:1999:480); z 11. novembra 2004, Španielsko/Komisia (C-73/03, neverejnený, EU:C:2004:711); z 8. decembra 2011, France Télécom/Komisia (C-81/10 P, EU:C:2011:811); z 30. novembra 2009, Francúzsko a France Télécom/Komisia (T-427/04 a T-17/05, EU:T:2009:474), ako aj zo 16. septembra 2013, British Telecommunications a BT Pension Scheme Trustees/Komisia (T-226/09 a T-230/09, neverejnený, EU:T:2013:466).

⁸⁰ Bod 316 napadnutého rozsudku.

C. O treťom odvolacom dôvode

1. Tvrdenia účastníkov konania

170. V prvej časti tretieho odvolacieho dôvodu spoločnosť FFT tvrdí, že Všeobecný súd sa obmedzil jednoducho len na potvrdenie novátorského a nesprávne vymedzeného princípu nezávislého vzťahu, ktorý uplatnila Komisia. Priamym dôsledkom tohto prístupu je, že Komisii sa umožnilo upraviť pôsobnosť tohto princípu tak, ako uznala za vhodné, čo vytvára závažnú právnu neistotu tak pre členské štáty, ako aj pre podniky. Túto neistotu umocňuje takmer retroaktívna povaha uplatnenia princípu nezávislého vzťahu Komisiou na individuálne daňové dohody. Neprimeraná analýza Všeobecného súdu týkajúca sa pôsobnosti tohto princípu preto závažným spôsobom ohrozuje schopnosť podnikov predvídať a plánovať svoje daňové povinnosti.

171. Komisia odpovedá, že túto časť je potrebné zamietnuť ako neúčinnú. Vo veci samej sa tiež domnieva, že tejto časti, ktorá v podstate preberá druhý odvolací dôvod, sa nemôže vyhovieť. Komisia v tejto súvislosti predovšetkým tvrdí, že pôsobnosť a obsah princípu nezávislého vzťahu sú mimoriadne jasné, keďže Všeobecný súd uviedol, že podľa luxemburského daňového práva sa transakcie medzi prepojenými hospodárskymi subjektmi musia posudzovať na daňové účely takým spôsobom, akoby boli uzavreté medzi neprepojenými hospodárskymi subjektmi za nezávislých trhových podmienok.

172. V druhej časti tretieho odvolacieho dôvodu spoločnosť FFT usudzuje, že Všeobecný súd porušil zásadu právnej istoty, keď v bodoch 339 až 359 napadnutého rozsudku potvrdil domnienku selektívnosti, ktorú Komisia uplatnila na sporné opatrenie. V prejednávanom prípade nič neumožňuje tvrdiť, že toto opatrenie predstavuje individuálnu pomoc a že sa má uplatniť domnienka selektívnosti stanovená judikatúrou Súdneho dvora. Potvrdenie tejto domnienky v súvislosti so záväznými daňovými stanoviskami vytvára podľa spoločnosti FFT značnú právnu neistotu pre podniky a členské štáty.

173. Komisia odpovedá, že aj túto časť je potrebné zamietnuť ako neúčinnú. Táto časť nie je ani dôvodná, a to v rozsahu, v akom spoločnosť FFT neuviedla nijaký argument na podporu výhrady, že Všeobecný súd porušil zásadu právnej istoty, keď sa vo vzťahu k individuálnym daňovým opatreniam odvolával na domnienku selektívnosti. Komisia so zreteľom na judikatúru Súdneho dvora tvrdí, že individuálne záväzné daňové stanovisko v oblasti transferového oceňovania nemožno považovať za opatrenie poskytnuté v rámci schémy pomoci, ako to potvrdil Všeobecný súd v napadnutom rozsudku.

2. O prvej časti

a) O účinnosti

174. Komisia sa domnieva, že prvá časť tretieho odvolacieho dôvodu je neúčinná v rozsahu, v akom by ani v prípade, keby sa jej vyhovel, nemohla viesť k zrušeniu napadnutého rozsudku. Tento odvolací dôvod je založený na tvrdení, že Všeobecný súd sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď schválil *ad hoc* použitie princípu nezávislého vzťahu Komisiou, ktorého právny základ je nesprávny, na podporu jej primárneho konštatovania existencie selektívnej výhody. Aj keby však bolo toto tvrdenie správne, čo Komisia spochybňuje, sporné rozhodnutie obsahuje

subsidiárne odôvodnenie založené na odlišnom právnom základe, konkrétne na článku 164 ods. 3 Daňového zákonníka a na obežníku č. 164/2, pričom Všeobecný súd potvrdil toto odôvodnenie bez spochybnenia zo strany spoločnosti FFT.

175. Ja sa na rozdiel od Komisie domnievam, že prvá časť tretieho dôvodu tohto odvolania sa nemôže vyhlásiť za neúčinnú z rovnakých dôvodov, aké boli uvedené v bodoch 52 až 54 vyššie.

b) O dôvodnosti

176. Hneď na úvod treba spresniť, že v tejto časti spoločnosť FFT v podstate tvrdí, že Všeobecný súd sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia tým, že nepodrobil kritike nedostatočné vymedzenie *pôsobnosti* princípu nezávislého vzťahu Komisiou z dôvodu porušenia zásady právnej istoty. V rozpore s tým, čo tvrdí Komisia, treba teda odlíšiť predmet tejto časti od predmetu druhého odvolacieho dôvodu, keďže na rozdiel od tohto dôvodu jej cieľom nie je spochybniť definíciu *právneho základu* princípu nezávislého vzťahu vyplývajúcu z napadnutého rozsudku.

177. Po tomto spresnení je potrebné uviesť niekoľko úvodných pripomienok k zásade právnej istoty.

178. Zásada právnej istoty, ktorá je všeobecnou zásadou práva Únie a uplatňuje sa teda na akty inštitúcií, orgánov, úradov a agentúr Únie, podľa ustálenej judikatúry vyžaduje, aby právne pravidlá boli jasné a presné a aby mali predvídateľnú povahu.⁸¹ Konkrétne táto zásada zahŕňa posúdenie, či právny akt Únie umožňuje dotknutým osobám poznať s istotou a jednoznačne rozsah svojich práv a povinností a podľa toho konať.⁸² Táto požiadavka sa uplatní s mimoriadnou naliehavosťou, ak ide o akt, ktorý môže mať finančné dôsledky.⁸³

179. Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že zásada právnej istoty je neoddeliteľne spojená s normatívnymi aktmi prijímanými Úniou a vnútroštátnymi orgánmi pri vykonávaní práva Únie a umožňuje súdne preskúmanie nedostatkov, ktoré by mohli viesť k neistému uplatňovaniu predmetného normatívneho aktu.⁸⁴

180. Ako vyplýva z judikatúry týkajúcej sa štátnej pomoci, zásada právnej istoty má vo vzťahu k správne rozhodnutiu obmedzenejší dosah. V tejto oblasti Súdny dvor konštatoval porušenie zásady právnej istoty len v prípade, keď išlo o správanie Komisie pred alebo počas *konania*, ktorého výsledkom bolo rozhodnutie o vrátení štátnej pomoci.⁸⁵

181. V prejednávanej veci sa zásada právnej istoty uplatňuje voči použitiu princípu nezávislého vzťahu na účely preskúmania podmienky výhody z dôvodu *nevymedzenia pôsobnosti tohto princípu*. Inak povedané, táto námietka smeruje proti dôvodnosti posúdenia Komisie týkajúceho sa *kvalifikovania štátneho opatrenia ako štátnej pomoci*. Dôvodnosť takéhoto posúdenia však nemožno spochybniť z hľadiska súladu so zásadou právnej istoty. Opačný názor by znamenal, že Komisia by mala zakázané koncipovať nové prístupy pri uplatňovaní právnych noriem, a odsúdil

⁸¹ Rozsudok z 11. septembra 2019, Călin (C-676/17, EU:C:2019:700, bod 50 a citovaná judikatúra).

⁸² Rozsudok z 29. marca 2011, ThyssenKrupp Nirosta/Komisia (C-352/09 P, EU:C:2011:191, bod 81).

⁸³ Rozsudok z 23. septembra 2020, Španielsko a i./Komisia (T-515/13 RENV a T-719/13 RENV, EU:T:2020:434, bod 194).

⁸⁴ Pozri PUISOCHET, J. a LEGAL, H.: *Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes*. In: *Les Cahiers du Conseil constitutionnel*, č. 11, 2001.

⁸⁵ Pozri najmä rozsudok z 8. decembra 2011, France Télécom/Komisia (C-81/10 P, EU:C:2011:811, body 99 až 108).

by ju tak k zmrazeniu jej stanoviska v čase. Takýto výklad by predovšetkým znamenal, že Komisia by nemohla použiť nijaké nové referenčné kritérium s cieľom usmerniť svoje posúdenie existencie výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

182. S ohľadom na vyššie uvedenú judikatúru a na skutočnosť, že kritika spoločnosti FFT sa v konečnom dôsledku týka konštatovania existencie výhody na účely kvalifikovania sporného záväzného daňového stanoviska ako štátnej pomoci, je potrebné dospieť k záveru, že zásadu právnej istoty nemožno v prejednávanej veci platne uplatniť. Všeobecnému súdu teda nemožno pripísať nijaké nesprávne právne posúdenie na tom základe, že nepodrobil kritike vymedzenie pôsobnosti princípu nezávislého vzťahu tak, ako vyplýva z napadnutého rozsudku. Prvá časť tretieho odvolacieho dôvodu by sa teda podľa môjho názoru mala zamietnuť.

183. V každom prípade Všeobecný súd v reakcii na tvrdenia spoločnosti FFT a Luxemburského veľkovojsvodstva uvedené v bodoch 155 a 176 napadnutého rozsudku správne usúdil, že Komisia dostatočne vymedzila pôsobnosť a obsah princípu nezávislého vzťahu uplatneného v spornom rozhodnutí a že toto vymedzenie neposkytuje priestor na akúkoľvek kritiku založenú na príliš širokej právomoci voľnej úvahy ponechanej Komisii pri uplatnení tohto princípu. Mám na mysli najmä vyjadrenia Všeobecného súdu, podľa ktorých princíp nezávislého vzťahu je „nástroj umožňujúci overiť, či sú transakcie v rámci skupiny odmeňované takým spôsobom, akoby išlo o rokovania medzi nezávislými podnikmi“ a podľa ktorých posúdenie z hľadiska princípu nezávislého vzťahu „spočíva v preskúmaní toho, či metóda na určenie transferového oceňovania schválená v spornom záväznom daňovom stanovisku umožňuje dospieť k spoľahlivému odhadu trhového výsledku“.

184. Pokiaľ ide o tvrdenie spoločnosti FFT, že príliš široká miera voľnej úvahy Komisie vyplýva zo skutočnosti, na ktorú poukázal Všeobecný súd v bode 413 napadnutého rozsudku, že smernica OECD nie je „pre Komisiu... záväzn[á]“ a „nemá vplyv“ na jej analýzu, je ťažko pochopiteľné, ako by toto tvrdenie mohlo potvrdiť porušenie zásady právnej istoty vytýkané Komisii v takom individuálnom rozhodnutí, akým je sporné rozhodnutie. Táto inštitúcia sa totiž na účely svojej analýzy existencie hospodárskej výhody vo veľkej miere odvolávala na podmienky uplatnenia princípu nezávislého vzťahu stanovené uvedenou smernicou, čo Všeobecný súd potvrdil v bode 176 napadnutého rozsudku.

185. Tvrdenie, že Komisia mala zrušiť sporné rozhodnutie z dôvodu, že Komisia nespresnila pôsobnosť ani obsah princípu nezávislého vzťahu, je teda nesprávne.

186. Tvrdenie spoločnosti FFT, že Všeobecný súd mal poukázať na „takmer retroaktívnu“ povahu uplatnenia princípu nezávislého vzťahu Komisiou na individuálne daňové dohody, podľa môjho názoru nemôže vyvrátiť tento záver. Podľa spoločnosti FFT táto povaha vyplýva z toho, že Komisia môže na základe článku 107 ZFEÚ obnoviť konanie a preskúmať tieto individuálne daňové dohody s cieľom overiť, či nepredstavujú neoprávnene poskytnutú štátnu pomoc, čo bráni tak vnútroštátnym daňovým orgánom, ako aj podnikom, ktoré sú príjemcami pomoci, posúdiť a logicky predvídať, či Komisia bude alebo nebude mať úspech v prípade napadnutia daňovej dohody.

187. V tejto súvislosti treba poznamenať, že takáto kvalifikácia môže *prima facie* poukazovať na právny stav nezlučiteľnosti so zásadou právnej istoty. Táto zásada totiž vo všeobecnosti vylučuje retroaktívne uplatňovanie hmotnoprávnych pravidiel práva Únie, pričom ho dovoľuje iba vtedy, ak z ich znenia, účelu alebo štruktúry jasne vyplýva, že im má byť priznaný retroaktívny

účinnok.⁸⁶ Je však zrejmé, že spoločnosť FFT označuje uplatnenie princípu nezávislého vzťahu Komisiou ako „takmer retroaktívne“ len z toho dôvodu, že zahŕňa preskúmanie daňových dohôd, ktoré vnútroštátna daňová správa už *uzatvorila* s dotknutými podnikmi. Toto uplatnenie nielenže nemá žiadnu spojitosť s retroaktivitou, ale predstavuje typické plnenie úlohy kontroly štátnej pomoci zverenej Komisii. Ak bolo podniku poskytnuté štátne opatrenie hospodárskej podpory bez predchádzajúceho oznámenia Komisii, Komisia je oprávnená preskúmať takéto opatrenie podľa článkov 107 a 108 ZFEÚ.

188. Neuniklo mi, že predmetné daňové dohody sa uzatvárajú práve na účely vytvorenia právnej istoty vo vzťahu k výške dane splatnej zo strany podniku, ktorý je zmluvnou stranou danej dohody. Toto konštatovanie však podľa môjho názoru neumožňuje výnimku z pravidla zakotveného judikatúrou, podľa ktorého podniky, ktoré sú príjemcami štátnych opatrení hospodárskej podpory, sa nemôžu odvolávať na legitímnu dôveru – „subjektívny aspekt objektívnej zásady právnej istoty“⁸⁷ – v ich zákonnosť, ak tieto opatrenia neboli poskytnuté v súlade s postupom oznamovania štátnej pomoci.⁸⁸

189. Za týchto okolností sa teda prvej časti tretieho odvolacieho dôvodu podľa môjho názoru nemôže vyhovieť.

3. O druhej časti

a) O účinnosti

190. Pokiaľ ide o druhú časť tretieho odvolacieho dôvodu, Komisia tvrdí, že aj túto časť je potrebné zamietnuť ako neúčinnú. Podľa Komisie sporné rozhodnutie stanovilo selektivnosť sporného záväzného daňového stanoviska aj prostredníctvom analýzy v troch krokoch uplatniteľnej na schémy pomoci, ktorú Všeobecný súd schválil v bodoch 360 až 366 napadnutého rozsudku. Keďže spoločnosť FFT nespochybnila tieto body rozsudku vo svojom odvolaní, záver týkajúci sa selektívnej povahy sporného záväzného daňového stanoviska by ostal platný, aj keby sa tomuto odvolaciemu dôvodu vyhovel.

191. Treba konštatovať, že v spornom rozhodnutí sa selektívna povaha posudzuje nielen na základe domnienky, ale aj na základe analýzy v troch krokoch, ktorá je opísaná vyššie. Všeobecný súd potvrdil túto analýzu, ktorá bola vykonaná subsidiárne, v bodoch 360 až 366 napadnutého rozsudku.

192. V tejto súvislosti považujem za potrebné pripomenúť, tak ako Všeobecný súd v bode 361 napadnutého rozsudku, že prvý dva kroky uvedenej analýzy, teda určenie referenčného rámca a posúdenie existencie výnimky z tohto rámca, boli posúdené *súčasne* s preskúmaním hospodárskej výhody, a otázka, či záväzné daňové stanovisko predstavuje výnimku z referenčného rámca, či už toho najširšieho alebo toho najobmedzenejšieho, *sa zhoduje* s konštatovaním výhody poskytnutej podniku, ktorý je jeho príjemcom.

⁸⁶ Pozri v tejto súvislosti najmä rozsudok zo 6. októbra 2015, Komisia/Andersen (C-303/13 P, EU:C:2015:647).

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

⁸⁸ Pozri rozsudok z 22. apríla 2008, Komisia/Salzgitter (C-408/04 P, EU:C:2008:236, bod 104 a citovaná judikatúra).

193. Vzhľadom na to sa obmedzím len na vyjadrenie, že táto subsidiárna analýza by si nemohla zachovať svoju platnosť, keby sa Súdny dvor vo svojom nadchádzajúcom rozsudku rozhodol odmietnuť závery Všeobecného súdu týkajúce sa základu princípu nezávislého vzťahu, ako mu to navrhujem návrhoch, ktoré som predniesol vo veci C-898/19 P, Írsko/Komisia, v dôsledku čoho by sa vyvrátilo celé jeho posúdenie selektívnej výhody tak v primárnom, ako aj v subsidiárnom odôvodnení.

194. Navrhujem teda, aby Súdny dvor rozhodol, že druhá časť tretieho odvolacieho dôvodu nie je neúčinná.

b) O dôvodnosti

195. Na úvod treba pripomenúť, že domnienka selektívnosti bola po prvýkrát spomenutá v rozsudku Komisia/MOL, v ktorom Súdny dvor uviedol, že „požiadavka selektivity sa rozlišuje podľa toho, či je predmetné opatrenie koncipované ako všeobecná schéma pomoci alebo ako individuálna pomoc“, aby následne dodal, že „v tomto poslednom prípade určenie ekonomickej výhody v zásade umožňuje predpokladať jeho selektivitu“.⁸⁹ Ide teda o vyvrátiteľnú domnienku, ktorej uplatnenie podlieha splneniu dvojitej podmienky, a to podmienky spočívajúcej v existencii výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ a v individuálnej povahe dotknutého opatrenia.

196. Zdá sa mi, že táto časť obsahuje dve rôzne výhrady. Pokiaľ ide o prvú výhradu, spoločnosť FFT sa dovoľáva porušenia právnej istoty z dôvodu, že v dôsledku schválenia domnienky selektívnosti záviselo kvalifikovanie sporného záväzného daňového stanoviska ako štátnej pomoci výlučne od preskúmania existencie hospodárskej výhody, ktoré sa vykonáva s použitím zásady, akou je princíp nezávislého vzťahu, ktorej právny základ je neistý a pôsobnosť nedostatočne vymedzená. V tejto súvislosti je postačujúce uviesť, že predpoklady, z ktorých táto výhrada vychádza, teda neistota týkajúca sa právneho základu princípu nezávislého vzťahu a chýbajúce vymedzenie jej pôsobnosti, už boli v týchto návrhoch vyvrátené v rámci analýzy prvej časti druhého odvolacieho dôvodu a prvej časti tretieho odvolacieho dôvodu. Predmetná výhrada by sa teda podľa môjho názoru mala zamietnuť.

197. Pokiaľ ide o druhú výhradu, ktorá sa týka zákonnosti uplatnenia domnienky selektívnosti v prejednávanvej veci, treba pripomenúť, že Všeobecný súd dospel k záveru, že sporné záväzné daňové stanovisko má individuálnu povahu, po analýze vykonanej v bodoch 342 a 343 napadnutého rozsudku z hľadiska definícií pojmov „štátna pomoc“ a „schéma pomoci“ uvedených v článku 1 písm. e), resp. v článku 1 písm. d) nariadenia (EÚ) 2015/1589⁹⁰.

198. Prvé z týchto ustanovení v podstate charakterizuje individuálnu pomoc ako pomoc, ktorá sa neposkytuje na základe schémy pomoci, zatiaľ čo druhé z týchto ustanovení podmieňuje kvalifikovanie ako „štátnej pomoci“ splnením troch kumulatívnych podmienok. Po prvé podnikom môže byť poskytnutá individuálna pomoc na základe určitého aktu. Po druhé na poskytnutie tejto pomoci sa nevyžaduje žiadne ďalšie vykonávacie opatrenie. Po tretie podniky, ktorým možno poskytnúť individuálnu pomoc, musia byť definované „všeobecným a abstraktným spôsobom“.⁹¹ Ako uviedol Všeobecný súd v bodoch 346 a 347 napadnutého rozsudku a ako len nedávno potvrdil Súdny dvor, splnenie uvedených podmienok predovšetkým znamená, že

⁸⁹ Rozsudok zo 4. júna 2015 (C-15/14 P, EU:C:2015:362, bod 60).

⁹⁰ Nariadenie Rady z 13. júla 2015 stanovujúce podrobné pravidlá na uplatňovanie článku 108 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (Ú. v. EÚ L 248, 2015, s. 9).

⁹¹ Rozsudok zo 16. septembra 2021, Komisia/Belgicko a Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, bod 60).

podstatné prvky schémy pomoci vyplývajú z aktov, ktoré sú určené ako právny základ tejto schémy, a vnútroštátny daňový orgán, ktorý opatrenie prijíma, nedisponuje voľnou úvahou, ktorá by mu umožňovala ovplyvniť výšku pomoci, jej znaky alebo podmienky, za ktorých sa táto pomoc poskytuje.⁹²

199. Rovnako ako Komisia uvádzam, že spoločnosť FFT nepredložila nijaký dôkaz na podporu svojho tvrdenia, že sporné záväzné daňové stanovisko nepredstavuje individuálne opatrenie. Z toho podľa môjho názoru vyplýva, že druhej časti tretieho odvolacieho dôvodu sa nemôže vyhovieť.

200. V každom prípade záver Všeobecného súdu, ktorý kvalifikuje sporné záväzné daňové stanovisko ako „individuálne opatrenie“, podľa môjho názoru neponecháva priestor na akúkoľvek kritiku. Konkrétne považujem za správny názor, ktorý vyjadril Všeobecný súd v bode 352 napadnutého rozsudku, že luxemburská daňová správa má pri vydávaní záväzného daňového stanoviska „právomoc voľnej úvahy, na základe ktorej môže z hľadiska okolností konkrétnej veci posúdiť, ktorá metóda je najlepšia na výpočet zdaniteľných príjmov jednotlivých spoločností, ktoré požiadajú o záväzné daňové stanovisko“. Okrem toho sa javí obťažné spochybniť základné prvky pomoci a prvky predstavujúce hospodársku výhodu identifikované v bode 351 napadnutého rozsudku, t. j. „schválenie metódy na určenie odmeny spoločnosti FFT na základe rozčlenenia vlastného imania a uplatnenia rozdielnych mier návratnosti v závislosti od tohto rozčlenenia“. Ak sa tento predpoklad prijme, je nesporné, že v prejednávanej veci tieto prvky vyplývajú výlučne zo sporného záväzného daňového stanoviska a nie z ustanovení vnútroštátneho práva, na základe ktorých bolo záväzné daňové stanovisko vydané, t. j. článku 164 ods. 3 Daňového zákonníka a obežníka č. 164/2. Navrhujem preto, aby Súdny dvor zamietol druhú časť tretieho odvolacieho dôvodu.

201. Považujem za potrebné doplniť pre úplnosť ešte jedno spresnenie. Keď sa žalobkyne v prvostupňovom konaní na pojednávaní na Všeobecnom súde zasadzovali za to, že sporné záväzné daňové stanovisko sa má považovať za pomoc poskytnutú na základe schémy pomoci, netvrdili, že táto schéma je založená na článku 164 ods. 3 Daňového zákonníka a na obežníku č. 164/2 v spojení s *ustálenou praxou luxemburskej daňovej správy* v oblasti záväzných daňových stanovísk vydaných iným spoločnostiam pôsobiacim v oblasti financovania a správy pokladnice ako FFT. Keby sa bola potvrdila takáto ustálená správna prax, odpoveď, ktorú navrhujem v závere predchádzajúceho bodu vyššie, by bola pravdepodobne opačná.

202. Bol by to dôsledok zohľadnenia výkladu pojmu „schéma pomoci“ zakotveného v článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589, ktorý nedávno poskytol Súdny dvor v rozsudku Komisia/Belgicko a Magnetrol International vo veci oslobodení nadmerných ziskov od dane, ktoré priznali belgické orgány formou záväzných daňových stanovísk. Súdny dvor totiž v rámci preskúmania splnenia prvej podmienky stanovenej týmto článkom uviedol, že „ustanovenie“, ktoré je základom poskytovania individuálnej pomoci, sa môže tiež považovať za ustálenú správnu prax daňových orgánov členského štátu, „ak táto prax vykazuje ‚systematický prístup‘, ktorého znaky zodpovedajú požiadavkám stanoveným v [uvedenom článku]“, a že zohľadnenie takejto správnej praxe sa neobmedzuje na situácie, v ktorých neexistuje žiadne právne ustanovenie, na ktorom sa zakladá predmetná schéma.⁹³ Ako pritom vyplýva z tohto rozsudku, existencia uvedenej správnej praxe vo všeobecnosti znamená, že sú splnené aj ostatné podmienky, keďže Súdny dvor považuje podmienky stanovené v článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589 za „neoddeliteľne súvisiace“.⁹⁴

⁹² Rozsudok zo 16. septembra 2021, Komisia/Belgicko a Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, bod 105).

⁹³ Rozsudok zo 16. septembra 2021 (C-337/19 P, EU:C:2021:741, body 80 a 81).

⁹⁴ Pozri najmä rozsudok zo 16. septembra 2021, Komisia/Belgicko a Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, body 106 a 121).

203. S ohľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor zamietol tretí odvolací dôvod v celom rozsahu.

D. Návrh týkajúci sa odvolania

204. S ohľadom na tieto úvahy navrhujem, aby Súdny dvor zamietol odvolanie v celom rozsahu.

IV. O trovách

205. Podľa článku 184 ods. 2 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora ak odvolanie nie je dôvodné, Súdny dvor rozhodne aj o trovách konania.

206. Podľa článku 138 ods. 1 rokovacieho poriadku, uplatniteľného na základe článku 184 ods. 1 toho istého rokovacieho poriadku na konanie o odvolaní, účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Komisia predložila návrh v tomto zmysle, je opodstatnené zaviazat' spoločnosť FFT na náhradu trov konania, ktoré vynaložila Komisia v rámci tohto konania o odvolaní.

207. V súlade s článkom 140 ods. 1 rokovacieho poriadku znášajú členské štáty a inštitúcie, ktoré vstúpili do konania ako vedľajší účastníci, svoje vlastné trovy konania. Írsko ako vedľajší účastník konania teda znáša svoje vlastné trovy konania, ktoré vynaložilo v rámci tohto konania o odvolaní.

V. Návrh

208. Vzhľadom na tieto úvahy navrhujem, aby Súdny dvor rozhodol takto:

1. Odvolanie sa zamietá.
2. Spoločnosť Fiat Chrysler Finance Europe znáša svoje vlastné trovy konania a je povinná nahradiť trovy konania, ktoré vynaložila Európska komisia v rámci tohto konania o odvolaní.
3. Írsko znáša svoje vlastné trovy konania, ktoré vynaložilo v rámci tohto konania o odvolaní.