



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
PRIIT PIKAMÄE
prednesené 16. decembra 2021¹

Vec C-898/19 P

**Írsko
proti**

Európskej komisii

„Odvolanie – Štátna pomoc – Pomoc poskytnutá Luxemburským veľkovojevodstvom – 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 – Referenčný rámec – Takzvané ‚bežné‘ zdanenie – Selektívna povaha – Domnienka“

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	5
	3. Posúdenie sporného záväzného daňového stanoviska	5
	C. Konanie na Všeobecnom súde a napadnutý rozsudok	7
	D. Konanie na Súdnom dvore a návrhy účastníkov odvolacieho konania	9
III.	O odvolaní	10

¹ Jazyk prednesu: francúzština

A.	O druhom, treťom, štvrtom a piatom odvolacom dôvode	10
1.	O účinnosti	10
2.	O prípustnosti	11
3.	O dôvodnosti	12
a)	Úvodné pripomienky k výhode a selektívnosti v daňovej oblasti	12
1)	O „o to dôležitejšom“ určení referenčného rámca v prípade daňových opatrení	12
2)	O určení referenčného rámca (a „bežného“ zdanenia) v daňovej oblasti	14
b)	O prvom odvolacom dôvode	16
1)	Tvrdenia účastníkov konania	16
2)	Posúdenie	16
i)	Úvodné pripomienky týkajúce sa pôvodu princípu nezávislého vzťahu	16
ii)	O princípe nezávislého vzťahu v napadnutom rozsudku	18
iii)	O základe princípu nezávislého vzťahu	19
iv)	O pôsobnosti princípu nezávislého vzťahu a zásady právnej istoty	27
3)	Záver k prvému odvolaciemu dôvodu	29
c)	O treťom odvolacom dôvode	29
1)	Tvrdenia účastníkov konania	29
2)	Posúdenie	29
d)	O štvrtom odvolacom dôvode	31
1)	Tvrdenia účastníkov konania	31
2)	Posúdenie	31
e)	O piatom odvolacom dôvode	32
1)	Tvrdenia účastníkov konania	32
2)	Posúdenie	32
B.	O druhom odvolacom dôvode	33
1.	O účinnosti	34
2.	O dôvodnosti	34

IV. O žalobe pred Všeobecným súdom	38
V. O trovách	38
VI. Návrh	39

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 vyšetrení 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 vyšetrení 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.

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 narušaniu základu dane a presunu ziskov a schválený 137 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).

5. Novátorská povaha prístupu Komisie spočívala najmä v zavedení princípu nezávislého vzťahu do preskúmania existencie hospodárskej výhody. Zavedenie tohto pojmu do analýzy vyžadovanej článkom 107 ods. 1 ZFEÚ bude vzhľadom na jeho sporný právny základ viesť Súdny dvor k otázke Zmluvou stanovenej hranice medzi daňovou autonómiou členských štátov a zákazom poskytovania štátnej pomoci.

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

⁶ Odôvodnenia 9 a 52 až 54 sporného rozhodnutia.

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)] (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 trhovou odmenu, ak tieto transakcie uskutočnili spoločnosti financovania skupiny.⁸

3. Posúdenie sporného záväzného daňového stanoviska

12. 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“.

13. 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.⁹

14. 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

⁷ Podľa tohto článku: „Skryté rozdelenie zisku sa zahŕňa 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 veľkovoľvodstvo do Daňového zákonníka nové články 56 a 56a týkajúce sa princípu nezávislého vzťahu.

⁸ Odôvodnenia 74 až 83 sporného rozhodnutia.

⁹ Odôvodnenia 193 až 199 sporného rozhodnutia.

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.¹⁰

15. 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“,¹¹ 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 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.¹²

16. 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.¹³

17. 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 odvoláva Luxemburské veľkovojsvodstvo a spoločnosť FFT, ktorými sa v luxemburskom daňovom práve upravuje princíp nezávislého vzťahu.¹⁴ 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 č. 164/2, 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.¹⁵

18. 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.¹⁶

¹⁰ Odôvodnenia 216 až 218 sporného rozhodnutia.

¹¹ Odôvodnenia 225 a 226 sporného rozhodnutia.

¹² Odôvodnenia 222 až 227 sporného rozhodnutia.

¹³ Odôvodnenia 234 až 301 sporného rozhodnutia.

¹⁴ Odôvodnenia 315 až 317 sporného rozhodnutia.

¹⁵ Odôvodnenia 318 až 336 sporného rozhodnutia.

¹⁶ Odôvodnenia 337 a 338 sporného rozhodnutia.

19. 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.

20. 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.¹⁷

C. Konanie na Všeobecnom súde a napadnutý rozsudok

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

22. 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.

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

24. 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.

25. 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),

¹⁷ Odôvodnenia 341 až 345 sporného rozhodnutia.

- 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).

26. 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.

27. 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.¹⁸

28. 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.¹⁹

29. 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.²⁰

30. Všeobecný súd napokon zamietol tvrdenia Luxemburského veľkovevodstva a spoločnosti FFT, ktorými sa snažili tento záver spochybníť.

31. 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

¹⁸ Body 140 a 141 napadnutého rozsudku.

¹⁹ Bod 143 napadnutého rozsudku.

²⁰ Body 145 a 148 napadnutého rozsudku.

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.²¹ 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.²²

32. 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.²³

33. 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.²⁴

D. Konanie na Súdnom dvore a návrhy účastníkov odvolacieho konania

34. Írsko vo svojom odvolaní navrhuje, aby Súdny dvor:

- zrušil napadnutý rozsudok,
- zrušil sporné rozhodnutie a
- uložil Komisii povinnosť nahradiť trovy konania.

35. Komisia navrhuje, aby Súdny dvor:

- zamietol odvolanie a
- uložil Írsku povinnosť nahradiť trovy konania.

36. Fiat Chrysler Finance Europe navrhuje, aby Súdny dvor:

- vyhovel odvolaniu a
- uložil Komisii povinnosť uhradiť náklady spoločnosti Fiat Chrysler Finance Europe spojené s vyjadrením k odvolaniu a s následnou účasťou spoločnosti Fiat Chrysler Finance Europe na odvolacom konaní.

²¹ Bod 150 napadnutého rozsudku.

²² Bod 155 napadnutého rozsudku.

²³ Body 156 až 158 napadnutého rozsudku.

²⁴ Body 160 a 161 napadnutého rozsudku.

37. Luxemburské veľkovojsvodstvo navrhuje, aby Súdny dvor:

- vyhovel návrhom Írska,
- zrušil napadnutý rozsudok,
- zrušil sporné rozhodnutie a
- uložil Komisii povinnosť nahradiť trovy konania, ktoré mu vznikli.

38. Írsko, Fiat Chrysler Finance Europe, Luxemburské veľkovojsvodstvo 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

39. Írsko, ku ktorému sa pripájajú Luxemburské veľkovojsvodstvo a spoločnosť FFT, uplatňuje na podporu svojho odvolania päť odvolacích dôvodov. Svojím prvým, tretím, štvrtým a piatym odvolacím dôvodom Írsko vo viacerých ohľadoch spochybňuje analýzu, ktorú vykonal Všeobecný súd na účely určenia existencie hospodárskej výhody, a to najmä z hľadiska pravidiel uplatniteľných na štátnu pomoc (prvý odvolací dôvod), povinnosti odôvodnenia (tretí odvolací dôvod), zásady právnej istoty (štvrtý odvolací dôvod) a súladu s rozdelením právomocí medzi Úniou a členské štáty (piaty odvolací dôvod). Začnem preskúmaním týchto odvolacích dôvodov a potom sa budem zaoberať druhým odvolacím dôvodom Írska, ktorým spochybňuje preskúmanie selektívnosti sporného opatrenia vykonané v bodoch 351 až 355 napadnutého rozsudku.

A. O druhom, treťom, štvrtom a piatom odvolacom dôvode

1. O účinnosti

40. Komisia sa domnieva, že prvý, tretí, štvrtý a piaty odvolací dôvod sú neúčinné v rozsahu, v akom žiaden z týchto dôvodov by ani v prípade vyhovenia niektorému z nich nemohol viesť k zrušeniu napadnutého rozsudku. Všetky uvedené odvolacie dôvody sú založené 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 Írska.

41. 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.

42. Je pritom zrejmé, že Všeobecný súd primárne preskúmal otázku týkajúcu sa základu a pôsobnosti princípu nezávislého vzťahu v bodoch 140 až 148 napadnutého rozsudku, čo by mohlo vzbudzovať dojem, že prípadné uznanie dôvodnosti jedného z odvolacích dôvodov uplatnených Írskom 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.

43. 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.²⁵ 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 vyhovelو jednému z odvolacích dôvodov uvedených Írskom, čím by sa vyvrátilo použitie princípu nezávislého vzťahu, aj toto subsidiárne odôvodnenie by bolo poznačené nesprávnym právnym posúdením, takže záver vyvodený v spornom rozhodnutí, ako ho potvrdil napadnutý rozsudok, by už neplatil.

44. Preto sa domnievam, že prvý, tretí, štvrtý a piaty dôvod tohto odvolania nemožno hneď *a priori* vyhlásiť za neúčinné.

45. Okrem toho súhlasím s analýzou, ktorú uviedlo Írsko vo svojej replike a ktorá zdôrazňuje delikátne dôsledky rozhodnutia Komisie zahrnúť do sporného rozhodnutia dve alternatívne odôvodnenia a nežiaduce dôsledky vyhlásenia predmetných odvolacích dôvodov za neúčinné. V tejto súvislosti je nesporné, že odvolací dôvod sa považuje za neúčinný, ak smeruje proti nadbytočnému odôvodneniu rozsudku Všeobecného súdu, a teda nemôže viesť k zrušeniu tohto rozsudku v rozsahu, v akom predchádzajúce preskúmanie primárneho odôvodnenia neodhalilo nijaké nesprávne právne posúdenie. Za týchto podmienok je ťažké si predstaviť, ako by sa dala zosúladiť neúčinnosť, ktorý by sa pripísala predmetným odvolacím dôvodom, s logikou a celým odôvodnením napadnutého rozsudku. Všeobecný súd totiž v bode 287 uvedeného rozsudku spresnil, že preskúma „okrem toho aj“ subsidiárne odôvodnenie Komisie, pričom kvalifikovanie týchto dôvodov ako neúčinných by sa rovnalo kvalifikovaniu *primárneho* odôvodnenia tohto súdu ako nadbytočného.

2. O prípustnosti

46. Komisia v zásade tvrdí, že podstata argumentácie, ktorú Írsko uviedlo v rámci prvého, tretieho, štvrtého a piateho odvolacieho dôvodu, sa obmedzuje len na spochybnenie sporného rozhodnutia, všeobecnej praxe Komisie týkajúcej sa záväzných daňových stanovísk a niektorých dokumentov tejto inštitúcie opisujúcich spôsob, akým pristupuje k týmto stanoviskám. Keďže táto argumentácia sa netýka konkrétnych bodov napadnutého rozsudku, podľa Komisie ju treba zamietnuť ako neprípustnú.

²⁵ Pozri oddiel 7.2.2.1 sporného rozhodnutia („Selektívna výhoda vyplývajúca z odklonenia sa od princípu nezávislého vzťahu“).

47. Je pravda, že niektoré časti argumentácie Írska sa značne vzdalujú od odôvodnenia Všeobecného súdu uvedeného v napadnutom rozsudku a namiesto uvedenia konkrétnych výhrad voči napadnutému rozsudku sa týkajú skôr metódy, ktorú Komisia použila na určenie existencie selektívnej výhody v spornom rozhodnutí, ako aj v celej svojej rozhodovacej praxi v oblasti záväzných daňových stanovísk. Nemyslím si však, že táto skutočnosť by mala viesť Súdny dvor k *a priori* zamietnutiu tohto odvolania ako neprípustného. Uvedené časti argumentácie Írska sú totiž len súčasťou celkovej argumentácie, ktorá má jasne za cieľ spochybniť závery, ku ktorým dospel Všeobecný súd v napadnutom rozsudku v otázke zákonnosti použitia princípu nezávislého vzťahu v spornom rozhodnutí. Okrem toho aj samotná Komisia vo svojom vyjadrení k odvolaniu uznáva, že niektoré tvrdenia uvedené v odvolaní sa týkajú konkrétnych bodov napadnutého rozsudku. Konkrétne prvý odvolací dôvod opakovane napáda body 141, 142, 147 a 149 uvedeného rozsudku. Tretí odvolací dôvod napáda body 150 a 161 uvedeného rozsudku. Štvrtý odvolací dôvod spochybňuje body 180 až 184 napadnutého rozsudku. Piaty odvolací dôvod napáda bod 113 uvedeného rozsudku.

48. Za týchto okolností navrhujem, aby Súdny dvor zamietol námietku neprípustnosti vznesenú Komisiou.

3. O dôvodnosti

a) Úvodné pripomienky k výhode a selektívnosti v daňovej oblasti

1) O „o to dôležitejšom“ určení referenčného rámca v prípade daňových opatrení

49. Treba pripomenúť, že o existenciu výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ ide obvykle vtedy, keď sa finančná situácia podniku zlepší v dôsledku zásahu štátu. Na účely jej preukázania je potrebné vykonať kontrafaktuálne posúdenie, ktoré spočíva v porovnaní situácie podniku – príjemcu opatrenia –, ktorá vyplýva z uplatnenia predmetného štátneho opatrenia, so situáciou podniku, vo vzťahu ku ktorému nebolo takéto opatrenie prijaté.

50. Pokiaľ ide o daňové opatrenia, Súdny dvor spresnil, že vzhľadom na to, že zásahy štátu sú v rámci článku 107 ods. 1 ZFEÚ definované na základe ich účinkov, pojem „štátna pomoc“ nezahŕňa len poskytnutie pozitívnych plnení, ale aj „negatívne“ zásahy štátu, ktoré rôznymi formami znižujú daňové výdavky podniku.²⁶ Štátne opatrenie takejto povahy, ktoré síce nepredstavuje prevod štátnych prostriedkov, ale stavia podnik, ktorý je jeho príjemcom, do situácie, ktorá je výhodnejšia ako situácia iných daňovníkov, môže týmto podnikom poskytovať výhodu v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.²⁷

51. Toto posúdenie zahŕňa otázku, či má predmetné opatrenie za následok zníženie daňového zaťaženia obvykle zaťažujúceho rozpočet podniku, ktorý je jeho príjemcom.²⁸ V súlade s judikatúrou Súdneho dvora stanovenie tohto daňového zaťaženia vyžaduje preskúmanie uplatniteľného vnútroštátneho daňového režimu s cieľom určiť takzvané „bežné“ zdanenie, ktoré

²⁶ Rozsudok z 15. marca 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, body 13 a 14). Pozri tiež rozsudok z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, body 71 a 72).

²⁷ Rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 56 a citovaná judikatúra).

²⁸ Pozri rozsudky z 26. septembra 1996, Francúzsko/Komisia (C-241/94, EU:C:1996:353, bod 40), a z 12. decembra 2002, Belgicko/Komisia (C-5/01, EU:C:2002:754, body 38 a 39).

by podnik, ktorý je príjemcom daňového opatrenia, musel zaplatiť v prípade neprijatia takéhoto opatrenia.²⁹ „Bežné“ zdanenie je tak porovnávacím kritériom, ktoré sa použije v rámci kontrafaktuálneho posúdenia zameraného na určenie existencie akejkoľvek výhody poskytnutej prostredníctvom daňového opatrenia. To, či skúmané daňové opatrenie poskytuje výhodu podniku, ktorý je jeho príjemcom, možno stanoviť až po určení tohto zdanenia.

52. Selektívnosť, ktorá zahŕňa určenie, či má štátne opatrenie takú povahu, že zvyhodňuje „určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru“, treba v prípade hospodárskej výhody predpokladať vtedy, keď toto opatrenie predstavuje individuálne opatrenie, a teda bolo zjavne prijaté s cieľom poskytnúť takúto výhodu.³⁰ Naopak, ak uvedené opatrenie predstavuje všeobecnú schému pomoci, jej selektívna povaha závisí podľa Súdneho dvora od toho, či *v rámci daného právneho režimu* je vnútroštátne opatrenie spôsobilé zvýhodniť určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovarov oproti iným, ktorí sa vzhľadom na cieľ sledovaný týmto režimom nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii.³¹

53. Na účely zistenia, či ide o taký prípad, Súdny dvor vypracoval v priebehu rokov analytickú metódu v troch krokoch, ktorá sa vykryštalizovala v najnovšej judikatúre.³² Táto metóda vyžaduje v prvom kroku vymedzenie *referenčného rámca* a v druhom kroku overenie, či predmetné daňové opatrenie zavádza rozlišovanie medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sa vzhľadom na cieľ sledovaný referenčným rámcom nachádzajú v porovnateľnej právnej a skutkovej situácii. V prípade kladnej odpovede sa toto opatrenie považuje za *a priori* selektívne a dotknutý členský štát má len možnosť v treťom a poslednom kroku preukázať, že takto zistené rozdielne zaobchádzanie vyplýva z povahy alebo všeobecnej štruktúry referenčného rámca. Inými slovami, otázka, či skúmané daňové opatrenie vedie k neodôvodnenému rozdielnemu zaobchádzaniu, závisí v prípade všeobecnej schémy pomoci od *predchádzajúceho vymedzenia referenčného rámca*.

54. V tejto fáze návrhov je potrebné zdôrazniť, že podľa judikatúry Súdneho dvora určenie referenčného rámca na účely posúdenia selektívnosti „je o to dôležitejšie v prípade daňových opatrení, pretože samotnú existenciu určitého zvýhodnenia možno preukázať len vo vzťahu k takzvanému ‚obvyklému‘ zdaneniu“.³³ Súdny dvor tak jasne spája pojem výhoda s pojmom selektívnosť. Z toho vyvodzujem, že kritériá, ktoré Súdny dvor stanovil na vymedzenie referenčného rámca na účely preskúmania selektívnosti, je možné použiť aj pri určení referenčného rámca predstavujúceho „bežné“ zdanenie na účely overenia existencie hospodárskej výhody. Táto ekvivalentnosť vedie k záveru, že kritériá na určenie referenčného rámca sú relevantné tak v prípade schémy pomoci, ako aj v prípade individuálnej pomoci.³⁴ V nasledujúcej časti sa pokúsím definovať tieto kritériá.

²⁹ Pozri rozsudok z 9. októbra 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 27).

³⁰ Pozri najmä rozsudok zo 4. júna 2015, Komisia/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, bod 60).

³¹ Pozri najmä rozsudky zo 6. septembra 2006, Portugalsko/Komisia (C-88/03, EU:C:2006:511, bod 56), a z 21. decembra 2016, Komisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 41).

³² Rozsudky z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981); z 28. júna 2018, Andres (konkurz Heitkamp BauHolding)/Komisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505), a z 19. decembra 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024).

³³ Pozri rozsudky zo 6. septembra 2006, Portugalsko/Komisia (C-88/03, EU:C:2006:511, bod 56); z 21. decembra 2016, Komisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 55); z 28. júna 2018, Andres (konkurz Heitkamp BauHolding)/Komisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 88), a zo 7. novembra 2019, UNESA a i. (C-105/18 až C-113/18, EU:C:2019:935, bod 62).

³⁴ Podľa môjho názoru potreba zohľadnenia referenčného rámca pri určení existencie výhody v spojitosti s prijatím individuálneho opatrenia vyplýva z nutnosti zabezpečiť zachovanie výlučnej právomoci členských štátov v oblasti priamych daní.

2) O určení referenčního rámca (a „bežného“ zdanenia) v daňovej oblasti

55. Komisia vo svojom oznámení o pojme štátna pomoc uviedla, že referenčný rámec „sa skladá zo stabilného súboru pravidiel, ktoré vo všeobecnosti platia – na základe objektívnych kritérií – pre všetky podniky patriace do jeho rozsahu pôsobnosti definovaného jeho cieľom“.³⁵ Súdny dvor nepoužil túto definíciu a charakterizoval referenčný rámec ako „spoločný alebo ‚obvyklý‘ daňový systém uplatniteľný v dotknutom členskom štáte“.³⁶

56. Súdny dvor v rozsudku *World Duty Free Group* a Španielsko/Komisia uviedol, že určenie referenčného rámca „sa musí vykonať po kontradiktórnom prejednaní s dotknutým členským štátom“ a „musí vyplývať z objektívneho preskúmania obsahu, vzťahu a konkrétnych účinkov noriem uplatniteľných podľa vnútroštátneho práva tohto štátu“.³⁷ Tento rozsudok zosystematizoval kritériá, ktoré už bolo možné vyvodiť z existujúcej judikatúry, na základe ktorých treba takéto určenie vykonať.

57. Po prvé pravidlá a zásady, ktoré tvoria referenčný rámec, treba identifikovať *podľa objektívnych kritérií*, najmä aby sa umožnilo súdne preskúmanie posúdení, na ktorých je toto určenie založené.³⁸

58. Po druhé referenčný rámec musí byť *úplný* v rozsahu, v akom musí zahŕňať *všetky* pravidlá a zásady, ktoré majú dopad na daňové zaťaženie podnikov, a teda nemôže pozostávať, ako povedal Súdny dvor, z „niekoľkých ustanovení, ktoré boli umelo vyčlenené zo širšieho legislatívneho rámca“.³⁹

59. Po tretie referenčný rámec sa musí určiť prostredníctvom analýzy zameranej na zistenie ustanovení, ktorými *mal vnútroštátny zákonodarca v úmysle* stanoviť daňové zaťaženie podnikov. V tejto súvislosti ide o *konkrétne* povahu referenčného rámca. Ako bolo správne uvedené,⁴⁰ toto kritérium vyplýva zo skutočnosti, že referenčný rámec vymedzuje dotknutý členský štát v rámci výkonu svojej výlučnej právomoci v oblasti priamych daní, a teda znamená, že všetky pravidlá a zásady, ktoré ho tvoria, sú súčasťou daňového systému tohto členského štátu.

60. To podľa môjho názoru znamená, že referenčný rámec sa musí určiť na základe noriem *vnútroštátneho práva*, samozrejme vrátane práva Únie a medzinárodného práva prebratého do vnútroštátneho právneho poriadku.

61. O správnosti tohto konštatovania svedčia rozsudky vydané veľkou komorou Súdneho dvora vo veciach Komisia/Poľsko⁴¹ a Komisia/Maďarsko⁴².

³⁵ Oznámenie Komisie o pojme štátna pomoc uvedenom v článku 107 ods. 1 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (Ú. v. EÚ C 262, 2016, s. 1), bod 133.

³⁶ Rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 57).

³⁷ Rozsudok zo 6. októbra 2021 (C-51/19 P a C-64/19 P, EU:C:2021:793, bod 62).

³⁸ Rozsudok zo 6. októbra 2021, *World Duty Free Group* a Španielsko/Komisia (C-51/19 P a C-64/19 P, EU:C:2021:793, bod 66).

³⁹ Rozsudok zo 6. októbra 2021, *World Duty Free Group* a Španielsko/Komisia (C-51/19 P a C-64/19 P, EU:C:2021:793, bod 62 a citovaná judikatúra).

⁴⁰ Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Pitruzzella v spojených veciach *World Duty Free Group* a Španielsko/Komisia (C-51/19 P a C-64/19 P, EU:C:2021:51, bod 42) (kurzívou zvýraznil generálny advokát).

⁴¹ Rozsudok zo 16. marca 2021, Komisia/Poľsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201).

⁴² Rozsudok zo 16. marca 2021, Komisia/Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2021:202).

62. Prvá vec sa týkala poľského opatrenia, ktorým bola zavedená daň z maloobchodného predaja vyrubená na základe mesačného obratu všetkých maloobchodníkov. Druhá vec sa týkala dane z reklamy vyrubenej na základe čistého ročného obratu, ktorý dosiahli hospodárske subjekty šíriace reklamu (až na pár výnimiek) zo šírenia reklamy. V oboch prípadoch Komisia konštatovala, že predmetné daňové opatrenie poskytuje selektívnu výhodu z dôvodu, že rozdielna priemerná sadzba dane, ktorá je dôsledkom progresívnej štruktúry sadzieb stanovenej týmto opatrením, vedie k zvýhodneniu malých podnikov oproti veľkým podnikom. Podľa Komisie totiž referenčný rámec spočíval v dani z obratu *s jednotnou sadzbou dane*, pričom progresívna sadzba bola na základe jej vymedzenia vyhradená len pre zdanenie zisku. Vznikla teda otázka, či má byť progresívna štruktúra sadzieb vylúčená z referenčného rámca, vzhľadom na ktorý treba preukázať existenciu selektívnej výhody, alebo či je jeho neoddeliteľnou súčasťou.

63. Súdny dvor sa v tejto súvislosti v podstate domnieval, že referenčný rámec, alebo „obvyklý“ daňový režim, je v zásade definovaný podstatnými charakteristikami dane, ktorá je predmetom preskúmania, najmä sadzbou dane, vymeriavacím základom a zdaniteľnou udalosťou. Okrem oblastí, v ktorých je daňové právo Únie predmetom harmonizácie, určenie týchto charakteristík patrí podľa Súdneho dvora do voľnej úvahy každého členského štátu v rámci výkonu jeho výlučnej právomoci v oblasti priamych daní.⁴³

64. Keďže Súdny dvor tak stanovil hlavnú premisu (referenčný rámec je definovaný podstatnými charakteristikami dane) a vedľajšiu premisu (určenie týchto charakteristík je vecou členských štátov) sylogizmu, dovoľm si z toto vyvodiť záver. Referenčný rámec zahŕňa *len* pravidlá a zásady, ktoré sú špecifické pre vnútroštátny právny poriadok, pričom nepripúšťa ich nahradenie normami, ktoré sú tomuto poriadku cudzie, keďže v dôsledku takéhoto nahradenia by sa referenčný rámec stal, použijúc formuláciu uvedenú Súdnyim dvorom, „neúplný a fiktívny“.⁴⁴

65. Dodávam, že ak sa referenčný rámec tvorený normami, ktoré sú vnútroštátnemu právu cudzie, alebo dokonca len „kontaminovaný“ ich začlenením, kvalifikuje ako „fiktívny“ z dôvodu, že nemá konkrétny charakter špecifický pre normy vnútroštátneho práva, to isté platí podľa mňa aj pre referenčný rámec založený na *odkaze na objektívny cieľ, ktorý sledoval vnútroštátny zákonodarca* prijatím dotknutého daňového režimu. Ako som už vysvetlil vyššie, hranice referenčného rámca nevymedzuje predpokladaná vôľa vnútroštátneho zákonodarcu, ale *normatívne vyjadrenie* tejto vôle.

66. Analýza, ktorej cieľom je definovať „bežné“ zdanenie v rámci preskúmania existencie hospodárskej výhody daňovej povahy, sa teda musí riadiť aj týmito kritériami týkajúcimi sa objektívnej, úplnej a konkrétnej povahy referenčného rámca. Toto konštatovanie treba mať na pamäti pri analýze tohto odvolacieho dôvodu.

⁴³ Rozsudky zo 16. marca 2021, Komisia/Poľsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, body 37 až 39), a zo 16. marca 2021, Komisia/Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2021:202, body 43 až 45).

⁴⁴ Pozri rozsudky zo 16. marca 2021, Komisia/Poľsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 45), a zo 16. marca 2021, Komisia/Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2021:202, bod 51).

b) O prvom odvolacom dôvode

1) Tvrdenia účastníkov konania

67. Prvým odvolacím dôvodom sa namieta údajné nesprávne právne posúdenie pri uplatnení článku 107 ZFEÚ, ktorého sa mal Všeobecný súd dopustiť tým, že potvrdil prístup týkajúci sa princípu nezávislého vzťahu, ktorý Komisia použila pri určení existencie hospodárskej výhody. V záujme prehľadnosti analýzy je potrebné zoskupiť výhrady vznesené Írskom, ktoré Komisia odmieta, do dvoch kategórií, a to jednak do kategórie tvrdení týkajúcich sa právneho základu tohto princípu a jednak do kategórie tvrdení týkajúcich sa pôsobnosti tohto princípu. V prvom rade však považujem za potrebné zistiť pôvod princípu nezávislého vzťahu uplatneného v spornom rozhodnutí, zhrnúť postupný vývoj tvorby jeho obsahu Komisiou a pripomenúť obsah relevantnej časti napadnutého rozsudku.

2) Posúdenie

i) Úvodné pripomienky týkajúce sa pôvodu princípu nezávislého vzťahu

68. Právny nástroj známy pod názvom „princíp nezávislého vzťahu“ je zásadou patriacou do oblasti medzinárodného daňového práva.

69. V súčasnosti je kodifikovaný článkom 9 ods. 1 Modelovej daňovej zmluvy OECD o príjmoch a majetku v tomto znení:

„Ak... sú oba [prepojené] podniky vo svojich obchodných alebo finančných vzťahoch viazané podmienkami, ktoré sa dohodli alebo im boli uložené a ktoré sa líšia od podmienok, ktoré by si dohodli nezávislé podniky, potom môžu byť akékoľvek zisky, ktoré by v prípade neexistencie týchto podmienok jeden z nich dosiahol, ale vzhľadom na tieto podmienky ich nedosiahol, zahrnuté do ziskov toho podniku a zodpovedajúcim spôsobom zdanené.“

70. Ide teda o princíp, podľa ktorého sa transakcie medzi prepojenými podnikmi musia oceňovať na daňové účely tak, akoby boli uzavreté v nezávislých trhových podmienkach medzi nezávislými podnikmi.

71. Princíp nezávislého vzťahu sa vykonáva prostredníctvom úprav „transferových cien“, teda cien transakcií uskutočňovaných medzi spoločnosťami rovnakej skupiny a rezidentmi iných členských štátov. Na pripomenutie uvádzam, že transferové ceny určujú rozdelenie príjmov a výdavkov v rámci skupiny a v dôsledku toho aj rozdelenie zdaniteľných ziskov medzi prepojenými podnikmi podliehajúcimi rôznym daňovým orgánom. Prispievajú tak k tvorbe príslušného podielu na celosvetovom zisku, ktorý bude podliehať zdaneniu v každom zo štátov, v ktorých skupina pôsobí.

72. Tieto úpravy možno vysvetliť tým, že na rozdiel od nezávislých spoločností výpočet zdaniteľných ziskov týchto prepojených podnikov nezávisí od trhových síl. Odhad cien transakcií v rámci skupiny, ktoré sa uskutočňujú medzi nekonkurenčnými subjektmi usadenými v rôznych členských štátoch, totiž vykonáva spoločnosť ovládajúca skupinu. V dôsledku toho by spoločnosti patriace do jednej skupiny mohli pri neexistencii uvedených úprav stanoviť ceny transakcií uzavretých s inými spoločnosťami tejto skupiny za netrhových podmienok a presúvať tak zisky z jednej krajiny do druhej.

73. Princíp nezávislého vzťahu je teda dôsledkom zásady teritoriality daňovej právomoci, ktorá je uznaná na medzinárodnej úrovni a podľa ktorej je každý štát oprávnený zdaníť v prípade spoločností so sídlom na jeho území ich celosvetový zisk a v prípade spoločností, ktoré nemajú sídlo na jeho území, zisk z činností vykonávaných týmito spoločnosťami v tomto štáte. Územný charakter daňovej právomoci totiž znamená, že uvedené spoločnosti nemôžu ľubovoľne presúvať svoje zisky a straty z jednej daňovej jurisdikcie do druhej. Cieľom sledovaným princípom nezávislého vzťahu je práve správne vyrubiť daň v každej jurisdikcii (a zamedziť dvojitému zdaneniu).⁴⁵

74. V oblasti štátnej pomoci Komisia poukázala na princíp nezávislého vzťahu v rámci vyšetřování začatých v roku 2014, ktorých cieľom bolo preskúmanie postupov príslušných orgánov viacerých členských štátov v oblasti daňových rozhodnutí voči nadnárodným podnikom, ako aj vo svojom oznámení o pojme štátna pomoc.⁴⁶

75. V tomto oznámení Komisia najprv uviedla, že „ak sa daňovým rozhodnutím podporí výsledok, ktorý spoľahlivým spôsobom neodzrkadľuje výsledok zvyčajného uplatňovania všeobecného daňového systému, takéto daňové rozhodnutie môže poskytovať selektívnu výhodu subjektom, na ktoré sa vzťahuje, pokiaľ takéto selektívne zaobchádzanie vedie k zníženiu daňových záväzkov... v porovnaní so spoločnosťami, ktoré sú v podobnej skutkovej a právnej situácii“.⁴⁷ Ďalej opísala úlohu princípu nezávislého vzťahu v rámci takéhoto posúdenia, pričom s odkazom na rozsudok Belgicko a Forum 187/Komisia⁴⁸ uviedla, že „ak sa teda daňovým rozhodnutím podporí metodika transferového oceňovania na určenie zdaniteľného zisku subjektu v rámci korporátnej skupiny, ktorá vedie k výsledku *neporovnateľnému s výsledkom, ktorý by sa dosiahol pri uplatnení bežných trhových postupov v súlade so zásadou trhového odstupu*, takéto daňové rozhodnutie poskytuje selektívnu výhodu svojmu príjemcovi“.⁴⁹

76. Pokiaľ ide o právnu charakteristiku tohto princípu, o vývoji jeho znenia zo strany Komisie svedčí porovnanie rozhodnutia o začatí konania vo veci formálneho zisťovania,⁵⁰ ktoré bolo prijaté v roku 2014, so sporným rozhodnutím prijatým o rok neskôr.

77. V bode 60 tohto rozhodnutia o začatí konania Komisia v rámci analýzy otázky existencie hospodárskej výhody uviedla, že „ak sa [záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia] týka dohôd o transferovom oceňovaní medzi prepojenými podnikmi v rámci skupiny podnikov, predmetné dohody sa nemôžu odchyliť od dohody alebo odmeny, *s ktorou by súhlasil obozretný nezávislý hospodársky subjekt za normálnych trhových podmienok*“,⁵¹ ďalej v bode 61 dodala, že „v tomto kontexte je možné *napodobniť trhové podmienky* stanovením transferových cien podľa princípu nezávislého vzťahu“,⁵² a napokon v bode 62 v súvislosti so súladom s princípom nezávislého vzťahu uviedla, že „pred prijatím metódy výpočtu základu dane navrhutej daňovníkom musí daňový orgán porovnať túto metódu *s obozretným správaním hypotetického trhového subjektu*, ktorý by od pobočky alebo dcérskej spoločnosti vyžadoval trhovu primeranú

⁴⁵ Smernica OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní, OECD, 2010, s. 39, bod 1.15.

⁴⁶ Oznámenie Komisie o pojme štátna pomoc uvedenom v článku 107 ods. 1 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (Ú. v. EÚ C 262, 2016, s. 1).

⁴⁷ Oznámenie Komisie o pojme štátna pomoc uvedenom v článku 107 ods. 1 Zmluvy o fungovaní Európskej únie, bod 170.

⁴⁸ Rozsudok z 22. júna 2006 (C-182/03 a C-217/03, ďalej len „rozsudok Forum 187“, EU:C:2006:416).

⁴⁹ Oznámenie Komisie o pojme štátna pomoc uvedenom v článku 107 ods. 1 Zmluvy o fungovaní Európskej únie, bod 171 (kurzívou zvýraznil generálny advokát).

⁵⁰ Rozhodnutie o začatí konania vo veci formálneho zisťovania týkajúceho sa štátnej pomoci SA.38375 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) – Luxembursko, Údajná pomoc poskytnutá FFT, C(2014) 3627 final.

⁵¹ Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

⁵² Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

odmenu za normálnych trhových podmienok“.⁵³ Nie je ťažké rozpoznať tu logický prístup aj terminológiu špecifickú *zásade súkromného hospodárskeho subjektu v trhovom hospodárstve*, a to v rozsahu, v akom sa správanie vnútroštátneho daňového orgánu porovnáva so správaním obozretného hospodárskeho subjektu konajúceho v trhových podmienkach, pričom tieto podmienky sú stanovené vzhľadom na transferové ceny, s ktorými by súhlasil hypotetický trhový subjekt.

78. V odôvodnení 228 sporného rozhodnutia Komisia uvádza, že „Komisia pri posudzovaní štátnej pomoci neuplatňuje princíp nezávislého vzťahu podľa článku 9 modelovej daňovej zmluvy OECD, ktorá predstavuje nezáväzný nástroj. Ide o *všeobecný princíp o rovnakom zaobchádzaní v daňovej oblasti odvíjajúci sa od uplatnenia článku 107 ods. 1 ZFEÚ*, ktorým sú viazané členské štáty a ktorého rozsah pôsobnosti nevyklučuje vnútroštátne daňové pravidlá“.⁵⁴ Princíp nezávislého vzťahu je teda charakterizovaný ako princíp, ktorý súvisí s rovnosťou zaobchádzania v daňovej oblasti.

ii) O princípe nezávislého vzťahu v napadnutom rozsudku

79. Je potrebné stručne pripomenúť odôvodnenie napadnutého rozsudku venované otázke, či sa princíp nezávislého vzťahu mohol použiť v spornom rozhodnutí na účely určenia existencie hospodárskej výhody.

80. V bodoch 141 až 154 napadnutého rozsudku Všeobecný súd vysvetlil, že keď vnútroštátne daňové právo nerozlišuje medzi integrovanými podnikmi a samostatnými podnikmi na účely ich zdanenia daňou z príjmov právnických osôb, toto právo zdaňuje zisk dosiahnutý integrovanými podnikmi takým spôsobom, akoby vyplýval z transakcií uskutočňovaných za trhové ceny. Podľa Všeobecného súdu tento záver napokon potvrdzuje aj rozsudok Forum 187, ktorý sa týkal práve daňového režimu, podľa ktorého sa s integrovanými spoločnosťami a samostatnými spoločnosťami zaobchádza rovnako. Všeobecný súd pripomenul, že Súdny dvor totiž v bode 95 tohto rozsudku uznal potrebu porovnať režim pomoci so „všeobecným daňovým režimom na základe rozdielov medzi príjmami a nákladmi podniku prevádzkujúceho svoju činnosť v podmienkach voľnej hospodárskej súťaže“. Všeobecný súd sa za týchto podmienok domnieval, že Komisia môže použiť princíp nezávislého vzťahu ako nástroj, ktorý jej v rámci jej právomocí vyplývajúcich z článku 107 ods. 1 ZFEÚ umožňuje posúdiť, či daňové opatrenie, prostredníctvom ktorého vnútroštátne orgány akceptovali určitú cenovú úroveň transakcií v rámci skupiny, vedie k zníženiu obvyklého daňového zaťaženia rozpočtu integrovaného podniku, ktorý je príjemcom daného opatrenia, čím tento podnik získava výhodu. Keďže v prejednávanej veci luxemburský Daňový zákonník zdaňuje integrované spoločnosti a samostatné spoločnosti rovnako, Komisia oprávnene použila tento nástroj na vykonanie takéhoto posúdenia.

81. Pokiaľ ide o tvrdenie, že Komisia v spornom rozhodnutí neuviedla právny základ princípu nezávislého vzťahu, Všeobecný súd uviedol, že Komisia vysvetlila, že princíp nezávislého vzťahu existuje nezávisle od toho, či bol tento princíp začlenený do vnútroštátneho práva, a líši sa od princípu zakotveného v článku 9 modelovej daňovej zmluvy OECD. Dodal však, že Komisia rovnako uviedla, že princíp nezávislého vzťahu je nevyhnutnou súčasťou posudzovania daňových opatrení priznaných spoločnostiam skupiny podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ, a kvalifikovala ho ako „všeobecnú zásadu rovnakého zaobchádzania v daňovej oblasti“, ktorá vyplýva z uplatnenia tohto ustanovenia Zmluvy.

⁵³ Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

⁵⁴ Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

82. V bodoch 155 až 161 napadnutého rozsudku Všeobecný súd reagoval po prvé na tvrdenie, že Komisia preskúmala sporné záväzné daňové stanovisko z hľadiska princípu nezávislého vzťahu, hoci ide o kritérium, ktoré je luxemburskému daňovému právu cudzie, čo má za následok skrytú harmonizáciu, ktorá je v rozpore s daňovou autonómiou členských štátov v oblasti priamych daní. Všeobecný súd sa v tejto súvislosti v podstate domnieval, že Komisia neprekročila svoje právomoci, keďže v skutočnosti uplatnila princíp nezávislého vzťahu na účely zistenia, či sporné záväzné daňové stanovisko viedlo k zníženiu daňového zaťaženia spoločnosti FFT podľa vnútroštátnych právnych predpisov. Z tohto stanoviska totiž vyplýva, že integrované spoločnosti sa zdaňujú za rovnakých podmienok ako samostatné spoločnosti. Po druhé, pokiaľ ide o tvrdenie, že Komisia v odôvodnení 228 sporného rozhodnutia neoprávnene konštatovala, že princíp nezávislého vzťahu je „všeobecný princíp o rovnakom zaobchádzaní v daňovej oblasti odvíjajúci sa od uplatnenia článku 107 ods. 1 ZFEÚ“, Všeobecný súd rozhodol, že túto formuláciu nemožno „vytrhnúť z kontextu“ a neznamena, že Komisia konštatovala existenciu „všeobecnej zásady rovnosti zaobchádzania v oblasti daní, ktorá vyplýva z článku 107 ods. 1 ZFEÚ“.⁵⁵ Podľa Všeobecného súdu by sa totiž v dôsledku takéhoto výkladu pôsobnosť tohto článku príliš rozšírila.

iii) O základe princípu nezávislého vzťahu

83. Prvá výhrada vznesená Írskom v rámci tohto odvolacieho dôvodu sa konkrétne týka bodu 161 napadnutého rozsudku. Írsko v tejto súvislosti v podstate tvrdí, že Všeobecný súd nesprávne potvrdil posledné tvrdenie uvedené v odôvodnení 228 sporného rozhodnutia, podľa ktorého princíp nezávislého vzťahu je „všeobecný princíp o rovnakom zaobchádzaní v daňovej oblasti odvíjajúci sa od uplatnenia článku 107 ods. 1 ZFEÚ“, keď sa domnieval, že túto formuláciu nemožno vytrhnúť z kontextu, a teda ju nemožno vykladať v tom zmysle, že princíp nezávislého vzťahu vyplýva z tohto ustanovenia primárneho práva. Podľa ustálenej judikatúry totiž Všeobecný súd nemôže preformulovať sporné rozhodnutie ani doplniť odôvodnenie. Druhá výhrada vznesená Írskom sa týka toho istého tvrdenia uvedeného v spornom rozhodnutí, ako ho potvrdil Všeobecný súd v bode 141 napadnutého rozsudku. Podľa Írska neexistuje nijaká všeobecná zásada práva Únie, ktorá by stanovovala rovnaké zaobchádzanie s daňovníkmi. V tejto súvislosti totiž pripomína, že v oblasti dane z príjmov právnických osôb právo Únie a vnútroštátne práva často rozlišujú medzi integrovanými spoločnosťami a samostatnými spoločnosťami.

84. Pokiaľ ide o prvú výhradu Írska, na úvod treba pripomenúť, že výklad oddielu 7.2.2.1 sporného rozhodnutia a najmä jeho odôvodnenia 228 je mimoriadne ťažký vzhľadom na neobratnú štylizáciu niektorých pasáží odôvodnenia Komisie. Za týchto okolností je o to viac poľutovaniahodné, že Všeobecný súd sa rozhodol potvrdiť poslednú vetu tohto odôvodnenia so všeobecným poukázaním na „kontext“, v ktorom bola takáto formulácia použitá, bez uvedenia akýchkoľvek ďalších podrobností.

85. Vzhľadom na to je potrebné zaujať stanovisko k otázke, či tým Všeobecný súd prekročil hranice svojho súdneho preskúmania.

86. Ako pripomína Írsko vo svojom odvolaní, podľa ustálenej judikatúry Všeobecný súd nemôže *nahradiť* odôvodnenie autora napadnutého aktu *svojím vlastným odôvodnením* a nemôže *svojím vlastným odôvodnením vyplniť medzeru v odôvodnení* tohto aktu takým spôsobom, že jeho

⁵⁵ Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

preskúmanie by nevychádzalo z nijakého posúdenia uvedeného v tomto akte.⁵⁶ Dodávam, že z ustálenej judikatúry rovnako vyplýva, že výklad uvedeného aktu spadá do preskúmania vykonaného Všeobecným súdom.⁵⁷

87. Preformuloval alebo doplnil Všeobecný súd odôvodnenie sporného rozhodnutia, alebo pri jeho výklade jednoducho len využil priestor pre voľnú úvahu?

88. Domnievam sa, že na túto otázku nie je možné odpovedať bez dôkladnej analýzy zameranej na stanovenie správneho výkladu odôvodnenia 228 sporného rozhodnutia. Len táto analýza umožní pochopiť predmet posúdenia, ktoré Všeobecný súd vykonal v bode 161 napadnutého rozsudku, a umožní tak vyjadriť sa k výhradám vzneseným Írskom.

89. Pokiaľ ide o jeho znenie, toto odôvodnenie uvádza, že „princíp nezávislého vzťahu teda nevyhnutne tvorí súčasť posúdenia Komisie týkajúceho sa daňových opatrení v prospech spoločností skupiny podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ“. Pripúšťam, že táto veta by mohla vzbudzovať dojem, že podľa sporného rozhodnutia princíp nezávislého vzťahu vyplýva z uvedeného ustanovenia Zmluvy. Zdá sa mi však, že uvedenú vetu možno chápať aj v užšom význame, a to s prihliadnutím na nasledujúcu úvahu, podľa ktorej sa tento princíp uplatňuje nezávisle od toho, či bol predtým začlenený do práva dotknutého členského štátu („bez ohľadu na to, či členský štát začlenil tento princíp do svojho vnútroštátneho právneho systému“). Inými slovami, hoci Komisia uvádza, že princíp nezávislého vzťahu je neoddeliteľnou súčasťou tohto posúdenia aj v prípade, že tento princíp nebol začlenený do vnútroštátneho práva, neznamená to, že použitie princípu nezávislého vzťahu v tomto kontexte nepodlieha ďalším podmienkam, ako napríklad skutočnosti, že daňový režim predstavujúci „bežné“ zdanenie zaobchádza s integrovanými spoločnosťami a so samostatnými spoločnosťami rovnako.

90. Okrem toho veta skúmaného odôvodnenia 228, ktorá je predmetom preskúmania Všeobecným súdom v bode 161 napadnutého rozsudku, uvádza, že princíp nezávislého vzťahu je „všeobecný princíp o rovnakom zaobchádzaní v daňovej oblasti *odvíjajúci sa od uplatnenia článku 107 ods. 1 ZFEÚ*“,⁵⁸ a nie, že „pramení“ alebo „vyplýva“ z tohto ustanovenia Zmluvy.

91. Pokiaľ ide o štruktúru sporného rozhodnutia, v prvom rade poukazujem na to, že jeho odôvodnenia 224, 226, 227 a 228, ktoré sa zaoberajú základom a pôsobnosťou princípu nezávislého vzťahu, všetky uvádzajú, že tento princíp umožňuje zistiť existenciu zvýhodneného daňového zaobchádzania s integrovanými spoločnosťami *podľa všeobecného systému dane z príjmu právnických osôb*, čo je spresnenie, ktoré by bolo úplne bezpredmetné, keby sa Komisia domnievala, že korene uvedeného princípu siahajú do článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

92. Okrem toho súhlasím so stanoviskom, ktoré Komisia uviedla vo svojom vyjadrení k odvolaniu, podľa ktorého oddiel 7.2.2.1 sporného rozhodnutia („Selektívna výhoda vyplývajúca z odklonenia sa od princípu nezávislého vzťahu“), ktorého súčasťou je odôvodnenie 228, treba vykladať s prihliadnutím na oddiel 7.2.1 tohto rozhodnutia („Vymedzenie referenčného systému“).

93. Oddiel 7.2.2.1 je totiž úvodnou časťou oddielu 7.2.2 („Selektívna výhoda vyplývajúca z výnimky zo všeobecného systému dane z príjmu právnických osôb v Luxembursku“), v ktorom sa Komisia snažila preukázať, že luxemburská daňová správa schválením dohody o transferovom oceňovaní, ktorej výsledkom je nižší zisk v porovnaní so ziskom, ktorý by vyplýval z uplatnenia

⁵⁶ Pozri rozsudok z 24. januára 2013, Frucona Košice/Komisia (C-73/11 P, EU:C:2013:32, body 87 až 90).

⁵⁷ Pozri rozsudok z 26. marca 2020, Larko/Komisia (C-244/18 P, EU:C:2020:238, body 104 a 105).

⁵⁸ Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

princípu nezávislého vzťahu, udelila spoločnosti FFT výhodu, a teda sa odchyľila od vnútroštátnych pravidiel týkajúcich sa dane z príjmu právnických osôb. V oddiele 7.2.1 sa pritom Komisia domnievala, že všeobecný systém dane z príjmu právnických osôb v Luxembursku predstavuje referenčný rámec, vzhľadom na ktorý sa má preskúmať existencia selektívnej výhody, a tiež uviedla, že vzhľadom na cieľ tohto systému sú integrované spoločnosti a samostatné spoločnosti v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii. S ohľadom na toto konštatovanie oddiel 7.2.2.1 vysvetľuje, že referenčné kritérium, ktoré Komisia použila v spornom rozhodnutí na určenie, či záväzné daňové stanovisko vo veci transferového oceňovania poskytuje selektívnu výhodu, spočíva v daňovom zaobchádzaní so samostatnými spoločnosťami v rámci všeobecného systému dane z príjmu právnických osôb v Luxembursku.

94. Preto „kontext“, na ktorý sa odkazuje v bode 161 napadnutého rozsudku, je kontext, v ktorom tento vnútroštátny daňový režim, predstavujúci referenčný rámec na účely preskúmania existencie selektívnej výhody, zdaňuje integrované spoločnosti a samostatné spoločnosti rovnako. Zdá sa teda, že princíp nezávislého vzťahu uvedený v spornom rozhodnutí vyplýva z vnútroštátneho práva a nie zo samotného článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

95. Z toho vyplýva, že Všeobecný súd nepreformuloval ani nedoplnil odôvodnenie sporného rozhodnutia, ale len poskytol výklad tohto odôvodnenia bez toho, aby prekročil hranice svojho súdneho preskúmania. Prvá výhrada Írska by sa teda podľa môjho názoru mala zamietnuť.⁵⁹

96. Pre prípad, že by sa Súdny dvor nestotožnil s mojím návrhom, musím uviesť ešte poslednú poznámku. Ak by sa totiž Súdny dvor v rozpore s rozhodnutím Všeobecného súdu prijatým v napadnutom rozsudku domnieval, že odôvodnenie sporného rozhodnutia treba chápať v tom zmysle, že princíp nezávislého vzťahu vyplýva z článku 107 ods. 1 ZFEÚ, zostáva zistiť, či je z tohto ustanovenia Zmluvy skutočne možné vyvodiť zásadu rovnosti zaobchádzania s daňovníkmi.

97. Ako uvádza Írsko vo svojom odvolaní, Súdny dvor už uznal, že Zmluva neobsahuje všeobecnú zásadu zákazu diskriminácie nad rámec prípadov, ktoré sú v nej *výslovne* uvedené (štátna príslušnosť, pohlavie, vek atď.).⁶⁰ Je pritom zrejmé, že článok 107 ods. 1 ZFEÚ, ktorý zakotvuje všeobecný zákaz poskytovania štátnej pomoci, neobsahuje žiadnu všeobecnú zásadu stanovujúcu rovnaké zaobchádzanie s daňovníkmi. Na takúto zásadu sa tak možno odvolávať na úkor vnútroštátnych právnych ustanovení len v prípade, ak ju normotvorca Únie predtým upravil v akte, z ktorého vyplýva jej presne určený obsah,⁶¹ čo zrejme nie je prípad rovnosti zaobchádzania s integrovanými a samostatnými spoločnosťami.

98. Pokiaľ ide o druhú výhradu vznesenú Írskom, tá vychádza z predpokladu, že v bode 141 napadnutého rozsudku sa uvádza, že princíp nezávislého vzťahu *vyplýva z článku 107 ods. 1 ZFEÚ*. Vzhľadom na to, že v tomto bode sa naopak uvádza, že princíp nezávislého vzťahu sa uplatňuje vtedy, keď vnútroštátne právo priznáva integrovaným spoločnostiam a samostatným spoločnostiam rovnaké zaobchádzanie na účely zdanenia daňou z príjmov právnických osôb, domnievam sa, že aj táto výhrada sa musí zamietnuť.

⁵⁹ V tejto fáze je dôležité spresniť, že navrhovaná odpoveď sa vzťahuje na formálnu výhradu týkajúcu sa odôvodnenia sporného rozhodnutia a nie na prípadné nesprávne právne posúdenie, ktorého sa Všeobecný súd dopustil vo svojom preskúmaní vecného posúdenia zo strany Komisie. Táto otázka spadá výlučne do piateho odvolacieho dôvodu, ktorý bude preskúmaný v ďalších bodoch nižšie.

⁶⁰ Rozsudok z 18. decembra 2014, FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, bod 33).

⁶¹ Pozri najmä rozsudky z 15. októbra 2009, Audiolux a i. (C-101/08, EU:C:2009:626, bod 34), a z 29. októbra 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, bod 42).

99. Ďalej treba preskúmať piatu výhradu vznesenú Írskom. Tento štát tvrdí, že v takom prípade, o aký ide v prejednávanej veci, sa princíp nezávislého vzťahu môže použiť na overenie existencie výhody, len ak je tento princíp začlenený do vnútroštátneho daňového režimu, ktorý predstavuje „bežné zdanenie“, čo znamená, že sa musia zohľadniť všetky pravidlá konkrétne uplatňované v dotknutom členskom štáte a nie pravidlá, ktoré nie sú súčasťou tohto systému. Všeobecný súd údajne nespĺnil túto požiadavku, keď v bodoch 141 a 145 napadnutého rozsudku potvrdil použitie uvedeného princípu Komisiou na základe predpokladaného cieľa luxemburského daňového práva.

100. Hneď na úvod je potrebné vymedziť obsah diskusie. Účastníci konania sa zhodujú na dvoch zásadných zisteniach vyplývajúcich z odôvodnenia Všeobecného súdu v napadnutom rozsudku. Po prvé *a priori* neexistuje prekážka uplatnenia princípu nezávislého vzťahu ako „nástroja“ na účely preskúmania existencie výhody v prospech integrovaného podniku. Po druhé to, či sa má tento princíp uplatniť, závisí od toho, či je tento princíp súčasťou súboru bežných pravidiel zdanenia uplatniteľných na takýto podnik v prípade nevydania sporného záväzného daňového stanoviska. Názory účastníkov konania sa rozchádzajú výlučne v bode týkajúcom sa spôsobu, akým Všeobecný súd odpovedal na túto poslednú otázku.

101. Je teda potrebné zaujať stanovisko k tejto otázke, čo si vyžaduje zohľadnenie kritérií upravujúcich stanovenie tohto „bežného“ zdanenia.

102. Ako vyplýva z mojich predchádzajúcich úvah, vecná ekvivalentnosť pojmu „bežné“ zdanenie, použitého v posúdení existencie hospodárskej výhody, s pojmom „referenčný rámec“, použitým v rámci analýzy selektívnosti, vedie k domnienke, že kritériá použité judikatúrou na určenie obsahu druhého pojmu možno uplatniť aj pri tom prvom. Tieto kritériá súvisia s objektívnou, úplnou a konkrétnou povahou normatívneho celku, ktorý predstavuje „bežné“ zdanenie.

103. Vzhľadom na predmet tejto výhrady považujem za mimoriadne dôležité kritérium týkajúce sa *konkrétnej* povahy „bežného“ zdanenia.

104. V tejto súvislosti treba najprv konštatovať, že zo znenia bodu 139 napadnutého rozsudku v spojení s úvodnou časťou bodu 141 napadnutého rozsudku vyplýva, že Všeobecný súd implicitne prijal predpoklad, že „bežné“ zdanenie má zahŕňať len vnútroštátne právne predpisy.

105. Ďalej z bodov 141 a 145 tohto rozsudku vyplýva, že podľa Všeobecného súdu *cieľ* luxemburského Daňového zákonníka spočívajúci v rovnakom zdaňovaní integrovaných podnikov a samostatných podnikov na účely dane z príjmov právnických osôb postačuje na odôvodnenie záveru, že princíp nezávislého vzťahu patrí do oblasti „bežného“ zdanenia. V bode 141 napadnutého rozsudku totiž Všeobecný súd poukázal na skutočnosť, že „keď... vnútroštátne daňové právo nerozlišuje medzi integrovanými podnikmi a samostatnými podnikmi..., toto právo *zdaňuje* zisk z hospodárskej činnosti integrovaného podniku takým spôsobom, akoby vyplýval z transakcií uskutočňovaných za trhové ceny“.⁶² V bode 145 napadnutého rozsudku Všeobecný súd uviedol, že luxemburský Daňový zákonník „*smeruje k tomu, aby sa integrované podniky a samostatné podniky v Luxembursku zdaňovali rovnako*“ a že tento zákonník „*zdaňuje* zisk z hospodárskej činnosti integrovaného podniku takým spôsobom, akoby vyplýval z transakcií uskutočnených za trhové ceny“.⁶³ Na podporu svojho záveru však neuvádza nijaké konkrétne ustanovenie luxemburského práva.

⁶² Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

⁶³ Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

106. Ako som pritom preukázal v predchádzajúcich bodoch vyššie a ako vyplýva z najnovšej judikatúry Súdneho dvora, konkrétna povaha „bežného“ zdanenia znamená, že vyplýva z predpisov *pozitívneho* práva. Na to, aby sa predišlo akémukoľvek zásahu do výlučnej právomoci členských štátov v oblasti priamych daní, existenciu výhody v zmysle článku 107 ZFEÚ možno overiť len z hľadiska normatívneho rámca, ktorý vymedzil vnútroštátny zákonodarca v rámci *skutočného* výkonu tejto právomoci. Iba on môže zabezpečiť, aby bol princíp nezávislého vzťahu súčasťou súboru pravidiel a zásad uplatniteľných na daňovú situáciu integrovaného podniku, akým je FFT, v prípade nevydania sporného záväzného daňového stanoviska.

107. Za týchto podmienok súhlasím s názorom Írska, podľa ktorého prístup, ktorý Komisia prijala v spornom rozhodnutí a ktorý Všeobecný súd potvrdil v napadnutom rozsudku, v konečnom dôsledku znamená, že do vnútroštátneho daňového režimu predstavujúceho „bežné“ zdanenie je zavedené pravidlo, konkrétne princíp nezávislého vzťahu, ktoré je tomuto režimu cudzie. Z dôvodov uvedených najmä v predchádzajúcom bode totiž odkaz na údajný cieľ sledovaný vnútroštátnym zákonodarcom nemôže odôvodniť záver, že tento princíp je súčasťou uvedeného režimu.

108. V tejto súvislosti treba poznamenať, že Írsko tiež tvrdí, že Všeobecný súd tak jednoducho ignoroval článok 164 ods. 3 Daňového zákonníka, ktorým vnútroštátny zákonodarca začlenil princíp nezávislého vzťahu do luxemburského daňového práva. „Bežné“ zdanenie sa tak podľa názoru Írska malo stanoviť výlučne vzhľadom na toto ustanovenie.

109. Ja si nemyslím, že Všeobecný súd ignoroval tento článok. Z bodu 13 napadnutého rozsudku totiž vyplýva, že Všeobecný súd skutočne zohľadnil odôvodnenia sporného rozhodnutia, v ktorých Komisia uviedla, že sporné záväzné daňové stanovisko bolo prijaté na základe článku 164 ods. 3 Daňového zákonníka (a obežníka č. 164/2) a že týmto ustanovením sa v luxemburskom daňovom práve ustanovuje princíp nezávislého vzťahu. Domnieval sa však, že Komisia správne dospela k záveru, že referenčný rámec, ktorý predstavuje „bežné“ zdanenie, treba určiť v širších súvislostiach než len vzhľadom na tento článok. Trvám na tom, že práve toto je úvaha, ktorá je poznačená nesprávnym právnym posúdením.

110. Neušlo mojej pozornosti, že keby sa odkaz na princíp nezávislého vzťahu začlenil do vnútroštátneho právneho poriadku, znížil by sa počet vnútroštátnych daňových orgánov, ktorých záväzné daňové stanoviská by mohli podliehať kontrole Komisie z hľadiska štátnej pomoci, a smernica OECD by sa v dôsledku obmedzenia diskrečnej právomoci Komisie pri preskúmaní týchto rozhodnutí stala *de facto* záväzná. Toto je však podľa môjho názoru jediné odôvodnenie, ktoré môže Všeobecný súd považovať za z právneho hľadiska správne, lebo rešpektuje výlučnú právomoc členských štátov v oblasti priamych daní.

111. Právne odôvodnenie primárne poskytnuté Komisiou a potvrdené Všeobecným súdom v napadnutom rozsudku však pri vymedzení referenčného rámca, ktorý predstavuje „bežné“ zdanenie, vychádza z verzie princípu nezávislého vzťahu, ktorá je založená na nekodifikovanom prvku, akým je (údajný) cieľ luxemburského daňového práva. Nie je to presne ten neoprávnený zásah do daňovej autonómie členských štátov, ktorý Súdny dvor až doposiaľ vždy svedomito odsudzoval? Domnievam sa, že áno.⁶⁴

112. Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy som presvedčený, že piatej výhrade vznesenej Írskom treba vyhovieť.

⁶⁴ Pozri v tejto súvislosti MASON, R.: Identifying Illegal Subsidies. In: *American University Law Review*, zv. 69, č. 2, článok 3, s. 530 – 531.

113. Svojou šiestou výhradou Írsko spochybňuje bod 142 napadnutého rozsudku, pričom uvádza, že rozsudok Forum 187 nepodporuje záver, že článok 107 ods. 1 ZFEÚ vyžaduje, aby členské štáty dodržiavali autonómnu povinnosť uplatniť princíp nezávislého vzťahu bez ohľadu na to, či bol tento princíp začlenený do vnútroštátneho práva. Írsko predovšetkým tvrdí, že vo veci, v ktorej bol vyhlásený rozsudok Forum 187, sa výnimka z princípu nezávislého vzťahu považovala za relevantnú, keďže tento princíp bol začlenený do predmetného vnútroštátneho práva, konkrétne belgického práva.

114. Je teda potrebné preskúmať, či je výklad rozsudku Forum 187, ako je podaný v bode 142 napadnutého rozsudku, správny.

115. V uvedenej veci 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.⁶⁵ Jednou z mnohých hospodárskych výhod priznaných týmto koordinačným centrom 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 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.

116. Na účely posúdenia otázky, či uvedený daňový režim poskytuje koordinačným centrom 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.⁶⁶ 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“.⁶⁷

117. 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.

118. Pokiaľ ide o právny základ uplatnenia uvedeného princípu, Komisia sa pripája k vyjadreniu Írska, 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 vymeriaval rovnakým spôsobom ako základ dane samostatných spoločností.

⁶⁵ Rozhodnutie Komisie 2003/755/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).

⁶⁶ Rozsudok Forum 187, bod 95.

⁶⁷ Rozsudok Forum 187, bod 96.

119. Podľa Komisie rozsudok Forum 187 zároveň tiež potvrdzuje, že uplatnenie princípu nezávislého vzťahu nepodlieha začleneniu tohto princípu do vnútroštátneho práva. Komisia totiž poznamenáva, že Súdny dvor v tomto rozsudku neskúmal existenciu výhody v prospech koordinačných centier vzhľadom na princíp nezávislého vzťahu kodifikovaný v belgickom daňovom práve.

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

121. 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.

122. 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.⁶⁸ 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.

123. 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.⁶⁹ Okrem toho z rozhodnutia Komisie vyplýva, že belgické orgány museli pri určení týchto cien vychádzať zo správ OECD.⁷⁰

124. To podľa môjho názoru dokazuje, že v rozpore s tvrdením Komisie uvedeným vo vyjadrení k odvolaniu chýbajúca zmienka o princípe nezávislého vzťahu v rozsudku Forum 187 – aj keby sa tento princíp mohol považovať za súčasť článku 26 belgického zákona o dani z príjmov z roku 1992 – neznamená, že otázka začlenenia uvedeného princípu do vnútroštátneho práva je v tomto rozsudku irelevantná.

125. Zdá sa mi totiž, že Súdny dvor sa v skúmanom rozsudku zaoberal odlišnou právnou otázkou, v kontexte ktorej je začlenenie princípu nezávislého vzťahu do vnútroštátneho práva len 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,*

⁶⁸ *Moniteur belge* z 13. januára 1983.

⁶⁹ 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).

⁷⁰ Rozhodnutie 2003/755, odôvodnenie 95. Komisia v tejto súvislosti odkazuje na č. 26/48 komentára k belgickému zákonu o dani z príjmov z roku 1992.

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.

126. V konečnom dôsledku sa domnievam, že rozsudok Forum 187, v rozpore s konštatovaním Všeobecného súdu uvedeným v bode 142 napadnutého rozsudku, nepodporuje stanovisko, že princíp nezávislého vzťahu sa uplatňuje, ak vnútroštátne daňové právo zdaňuje integrované spoločnosti a samostatné spoločnosti rovnakým spôsobom, a to bez ohľadu na to, či bol tento princíp začlenený do tohto práva.

127. Šiestej výhrade vznesenej Írskom treba teda podľa môjho názoru vyhovieť.

128. Svojou siedmou výhradou Írsko uvádza, že princíp nezávislého vzťahu nemá pôvod v dokumentoch OECD a že zásada súkromného hospodárskeho subjektu v trhovom hospodárstve, ktorá bola základom jej prístupu v tejto oblasti, nepredstavuje správny právny základ. V tejto súvislosti podotýka, že Komisia odkázala na túto zásadu v rozhodnutiach o začatí konaní vo veci závažných daňových stanovísk vydaných v prospech spoločností Apple, Fiat a Starbucks a že táto inštitúcia na pojednávaní pred Všeobecným súdom, ktoré sa konalo v prejednávanej veci, potvrdila, že jej teória princípu nezávislého vzťahu sa už viac nezakladá na zásade súkromného hospodárskeho subjektu v trhovom hospodárstve.

129. Pokiaľ ide o túto výhradu, obmedzím sa na konštatovanie, že zrejme vo všeobecnosti namieta celkový prístup Komisie k základu princípu nezávislého vzťahu, pričom sa nevyjadruje k dôvodom schválenia tohto prístupu v napadnutom rozsudku. Za týchto okolností navrhujem, aby Súdny dvor vyhlásil túto výhradu za neprípustnú.

130. Tretia a štvrtá výhrada vznesená Írskom si vyžadujú pripomenutie relevantnej pasáže napadnutého rozsudku. V bode 152 tohto rozsudku Všeobecný súd uviedol, že Komisia na pojednávaní tvrdila, že princíp nezávislého vzťahu je vlastný bežnému systému zdaňovania, ktorý stanovuje vnútroštátne právo, ako nevyhnutný dôsledok prístupu „samostatného právneho subjektu“, podľa ktorého je daňové právo naviazané na právne subjekty a nie na hospodárske subjekty. V bode 153 sa Všeobecný súd zaoberal námietkami Luxemburského veľkovojsvodstva a spoločnosti FFT, podľa ktorých tak Komisia na pojednávaní zmenila svoje stanovisko k princípu nezávislého vzťahu, ktoré vyjadrila v spornom rozhodnutí. Všeobecný súd síce uznal, že zmena právneho základu princípu nezávislého vzťahu uvedeného v spornom rozhodnutí by nebola z právneho hľadiska legitímna, domnieval sa však, že to nespochybňuje konštatovanie uvedené v jednom z predchádzajúcich bodov, že princíp nezávislého vzťahu je nástrojom používaným v rámci preskúmania podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

131. Írsko v tejto súvislosti po prvé uvádza, že Komisia nemohla platne vychádzať z nového tvrdenia, ktoré predložila na pojednávaní, bez toho, aby tým porušila právo na obhajobu. Prístup samostatného právneho subjektu nebol totiž v spornom rozhodnutí uvedený ako právny základ tohto princípu.

132. Po druhé Írsko tvrdí, že aj keby Komisia v spornom rozhodnutí uviedla, že prístup samostatného právneho subjektu je právnym základom princípu nezávislého vzťahu, dopustila by sa nesprávneho právneho posúdenia. Tvrdenie, že tento princíp je nevyhnutným dôsledkom prístupu samostatného právneho subjektu, je totiž nesprávne, keďže na uvedenom prístupe sa zakladajú aj iné modely zdaňovania, ako napríklad rozdelenie podľa vopred stanoveného vzorca upraveného v návrhu smernice o spoločnom základe dane z príjmov právnických osôb.

133. V tejto súvislosti hneď teraz uvádzam, že Súdny dvor by sa nemal nechať vťahnuť do debaty, ktorá nemá praktický význam, keďže Všeobecný súd nezaložil svoje rozhodnutie na skutočnostiach, ktoré Írsko napáda svojimi výhradami. Takáto debata by bola totiž čisto teoretická, respektíve, presnejšie povedané, nemala by nijaký vplyv na vyriešenie sporu, ktorý mu je predložený.

134. Treba totiž uviesť, že Všeobecný súd v bode 153 napadnutého rozsudku nerozhodol o otázke, či Komisia svojimi vysvetleniami, ktoré uviedla na pojednávaní v súvislosti so vzťahom medzi uplatnením prístupu samostatného právneho subjektu a princípom nezávislého vzťahu, zmenila stanovisko, ktoré pôvodne zaujala v spornom rozhodnutí. Všeobecný súd naopak v podstate len rozhodol, že aj keby sa námietky vznesené Luxemburským veľkovojsvodstvom a spoločnosťou FFT považovali za dôvodné, nemalo by to nijaký vplyv na záver, ku ktorému sa dospelo v otázke právneho základu použitia princípu nezávislého vzťahu.⁷¹ Tieto výhrady teda vychádzajú z nesprávneho výkladu napadnutého rozsudku.

135. Tretia a štvrtá výhrada Írska sa teda podľa môjho názoru musí zamietnuť ako neúčinná.

iv) O pôsobnosti princípu nezávislého vzťahu a zásady právnej istoty

136. Svojou ôsmou výhradou Írsko uvádza, že je veľmi ťažké pochopiť obsah princípu nezávislého vzťahu, ktorý Komisia použila v spornom rozhodnutí a ktorý Všeobecný súd potvrdil v napadnutom rozsudku. V tejto súvislosti podotýka, že hoci je jediná presná definícia princípu nezávislého vzťahu uvedená v dokumentoch vypracovaných v rámci OECD, v odôvodnení 229 sporného rozhodnutia a v bode 147 napadnutého rozsudku sa uvádza, že princíp nezávislého vzťahu podľa OECD sa líši od princípu nezávislého vzťahu podľa Komisie. Okrem toho z bodu 149 napadnutého rozsudku vyplýva, že Komisia nie je povinná zohľadniť spôsob, akým je princíp nezávislého vzťahu definovaný vo vnútroštátnom práve, čo ju v prejednávanej veci viedlo k nezohľadneniu skutočnosti, že Luxemburské veľkovojsvodstvo v skutočnosti začlenilo tento princíp do svojho vnútroštátneho práva. Napokon podľa Írska neexistuje manuál alebo smernica, ktoré by definovali obsah princípu nezávislého vzťahu tak, ako ho opísala Komisia v spornom rozhodnutí. Chýbajúci popis obsahu tohto princípu je problematický z hľadiska zásady právnej istoty, keďže daňovník alebo vnútroštátny daňový orgán tak nemôžu vedieť, ktoré pravidlá sa skutočne uplatňujú.

137. Komisia vo svojom vyjadrení k odvolaniu okrem iného odpovedá, že obsah tohto princípu je mimoriadne jasný. Tento princíp totiž stanovuje, že transakcie medzi prepojenými hospodárskymi subjektmi sa musia oceňovať na daňové účely tak, akoby boli uzavreté v nezávislých trhových podmienkach medzi neprepojenými hospodárskymi subjektmi.

138. Treba pripomenúť, že 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.⁷² Konkrétne

⁷¹ Hoci je pravda, že Všeobecný súd v bode 153 napadnutého rozsudku zrejme neodkazuje na tento právny základ, keď sa obmedzuje len na zhrnutie svojho záveru v tom zmysle, že „princíp nezávislého vzťahu je súčasťou posudzovania podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ“, tiež je pravda, že tento odkaz vyplýva z celého odôvodnenia Všeobecného súdu, podľa ktorého legitímnosť použitia princípu nezávislého vzťahu ako nástroja v rámci tohto preskúmania závisí od toho, či vnútroštátne právo zdaňuje zisk z hospodárskej činnosti integrovaného podniku takým spôsobom, akoby vyplýval z transakcií uskutočňovaných za trhové ceny.

⁷² Rozsudok z 11. septembra 2019, Călin (C-676/17, EU:C:2019:700, bod 50 a citovaná judikatúra).

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.⁷³ Táto požiadavka sa uplatní s mimoriadnou naliehavosťou, ak ide o akt, ktorý môže mať finančné dôsledky.⁷⁴

139. 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.⁷⁵

140. 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.⁷⁶

141. V prejednávanej veci sa zásada právnej istoty uplatňuje voči použitiu princípu nezávislého vzťahu na účely preskúmania podmienky výhody z dôvodu *údajne ťažko pochopiteľného obsahu tohto princípu*. Inak povedané, táto námietka smeruje proti dôvodnosti posúdenia Komisie týkajúceho sa *kvalifikovania štátneho opatrenia ako štátnej pomoci*. Podľa môjho názoru pritom dôvodnosť takéhoto posúdenia nemožno spochybníť 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 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.

142. Keby to tak bolo, zásada súkromného investora v trhovom hospodárstve by nemohla byť súčasťou preskúmania podmienky výhody, keďže začiatkom 80. rokov, kedy sa táto zásada začala objavovať v rozhodovacej praxi, nebol jej obsah ani zďaleka plne vymedzený. Keď totiž Súdny dvor v roku 1986 potvrdil zásadu súkromného investora v trhovom hospodárstve, vyžadovala len vykonanie posúdenia, „či by za podobných okolností súkromný akcionár so zreteľom na predvídateľnosť získania návratnosti a odhliadnuc od všetkých sociálnych aspektov, regionálnej či sektorovej politiky, upísal dotyčný kapitál“.⁷⁷ Pravidlá uplatňovania tejto zásady vymedzila potom v priebehu rokov rozhodovacia prax a kvázi legislatívna činnosť Komisie, ako aj judikatúra Súdneho dvora.⁷⁸

143. Rovnako aj obsah princípu nezávislého vzťahu vymedzila v podstate Komisia v tom zmysle, že transakcie uskutočňované medzi integrovanými podnikmi sa musia oceňovať na daňové účely tak, akoby boli uzavreté samostatnými podnikmi. Táto zásada sa v prejednávanej veci uplatnila v súlade so smernicou OECD. Pravidlá jej uplatňovania sa spresnili až neskôr vďaka súčinnosti regulačných a súdnych orgánov spomenutých v závere predchádzajúceho bodu.

144. Preto sa domnievam, že nie je možné odvolávať sa na zásadu právnej istoty s cieľom vytýkať Všeobecnému súdu, že akceptoval Komisiou nedostatočne opísaný obsah referenčného kritéria, akým je princíp nezávislého vzťahu, v rozhodnutí prijatom touto inštitúciou.

⁷³ Rozsudok z 29. marca 2011, ThyssenKrupp Nirosta/Komisia (C-352/09 P, EU:C:2011:191, bod 81).

⁷⁴ Rozsudok z 23. septembra 2020, Španielsko a i./Komisia (T-515/13 RENV a T-719/13 RENV, EU:T:2020:434, bod 194).

⁷⁵ Pozri PUISSOCHET, J.-P., LEGAL, H.: *Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes*. In: *Cahiers du Conseil constitutionnel*, 2001, č. 11.

⁷⁶ Pozri napríklad rozsudok z 8. decembra 2011, France Télécom/Komisia (C-81/10 P, EU:C:2011:811, body 99 až 108).

⁷⁷ Rozsudok z 10. júla 1986, Belgicko/Komisia (234/84, EU:C:1986:302, bod 14).

⁷⁸ Pozri najmä oznámenie Komisie o pojme štátna pomoc uvedenom v článku 107 ods. 1 Zmluvy o fungovaní Európskej únie, oddiel 4.2.

145. Z toho vyplýva, že ôsma výhrada vznesená Írskom by sa podľa môjho názoru mala zamietnuť ako nedôvodná.

3) Záver k prvému odvolaciemu dôvodu

146. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy a najmä na moje návrhy týkajúce sa piatej a šiestej výhrady vznesenej Írskom navrhujem, aby Súdny dvor vyhovel prvému odvolaciemu dôvodu v rozsahu, v akom sa Všeobecný súd dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď potvrdil referenčný rámec stanovený v prejednávanej veci Komisiou na účely preskúmania existencie výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Na preskúmanie výhody je totiž podľa môjho názoru možné analogicky uplatniť judikatúru Súdneho dvora, podľa ktorej pochybenie v stanovení referenčného rámca vedie k tomu, že posúdenie selektivity je chybné v celom rozsahu.⁷⁹

c) O treťom odvolacom dôvode

1) Tvrdenia účastníkov konania

147. Svojím tretím odvolacím dôvodom Írsko tvrdí, že Všeobecný súd porušil svoju povinnosť odôvodnenia. Po prvé Všeobecný súd sa nevyjadril k presnému právnemu základu princípu nezávislého vzťahu, ktorý je opísaný len ako „nástroj“ alebo „referenčné kritérium“. Po druhé Írsko tvrdí, že odôvodnenie uvedené v napadnutom rozsudku je rozporuplné v rozsahu, v akom Všeobecný súd uvádza že princíp nezávislého vzťahu, ako bol opísaný v spornom rozhodnutí, je „všeobecnou zásadou rovnakého zaobchádzania v daňovej oblasti“ (bod 150 napadnutého rozsudku) a nepredstavuje „všeobecnú zásadu rovnosti zaobchádzania v daňovej oblasti“ (bod 161 napadnutého rozsudku), avšak toto rozlišovanie nijako nevysvetľuje.

148. Komisia zastáva názor, že tento odvolací dôvod vychádza z nesprávneho výkladu napadnutého rozsudku, a teda musí byť zamietnutý.

2) Posúdenie

149. Na úvod treba pripomenúť ustálenú judikatúru, podľa ktorej z odôvodnenia rozsudku Všeobecného súdu musia byť jasne a nepochybné zrejme jeho úvahy tak, aby sa dotknuté osoby mohli oboznámiť s dôvodmi prijatého rozhodnutia a Súdny dvor mohol vykonať svoje súdne preskúmanie.⁸⁰

150. Pokiaľ ide o výhradu založenú na chýbajúcom odôvodnení právneho základu princípu nezávislého vzťahu, hneď na úvod uvádzam, že Írsko po tom, ako všeobecne uviedlo, že tvrdenia Luxemburského veľkovoľvodstva a spoločnosti FFT spochybňujúce tento právny základ sú preskúmané v bodoch 126 až 187 napadnutého rozsudku, zdá sa, nepoukazuje na relevantné body tohto rozsudku. Keby tak tento členský štát urobil, nemohol by podľa môjho názoru vytýkať Všeobecnému súdu, že neurčil predmetný právny základ.

⁷⁹ Rozsudok z 28. júna 2018, Andres (konkurz Heitkamp BauHolding)/Komisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 107).

⁸⁰ Pozri rozsudok z 29. apríla 2021, Achemos Grupė a Achema/Komisija (C-847/19 P, neuvverejnený, EU:C:2021:343, bod 60 a citovaná judikatúra).

151. Ako som už totiž preukázal vyššie, Všeobecný súd sa vyjadril k tejto otázke v bode 141 napadnutého rozsudku. Ešte pred tým, ako opísal jeho obsah s uvedením, že ak sa integrovanému podniku prizná daňové opatrenie, Komisia môže porovnať daňové zaťaženie vyplývajúce z uplatnenia tohto opatrenia s daňovým zaťažením vyplývajúcim z uplatnenia „bežných“ pravidiel zdaňovania, ktoré vnútroštátne právo stanovuje pre samostatný podnik v porovnateľnej situácii, Všeobecný súd dbal na to, aby spresnil, že princíp nezávislého vzťahu *vyplýva z vnútroštátneho práva*, a najmä, že „keď... vnútroštátne daňové právo nerozlišuje medzi integrovanými podnikmi a samostatnými podnikmi na účely ich zdanenia daňou z príjmov právnických osôb, toto právo zdaňuje zisk z hospodárskej činnosti integrovaného podniku takým spôsobom, akoby vyplýval z transakcií uskutočňovaných za trhové ceny“. Po tom, ako takto určil právny základ princípu nezávislého vzťahu, Všeobecný súd v bode 145 napadnutého rozsudku v podstate konštatoval, že tento princíp je v prejednávanej veci uplatniteľný, keďže pokiaľ ide o daň z príjmov právnických osôb, luxemburský Daňový zákonník zdaňuje integrované podniky a samostatné podniky rovnako.

152. Hoci, ako vyplýva z preskúmania piatej výhrady prvého odvolacieho dôvodu, tento právny základ neobstojí v skúške súladu s relevantnou judikatúrou, nemožno poprieť, že Všeobecný súd ho predsa len určil, takže výhrada založená na údajnom chýbajúcom odôvodnení napadnutého rozsudku v tejto súvislosti je bezpochyby absolútne neopodstatnená.

153. Uvedené skutočnosti sú vysvetlením, prečo, ako správne poznamenáva Írsko, sa v bodoch 151 až 154 napadnutého rozsudku neuvádza, aký je právny základ princípu nezávislého vzťahu. Všeobecný súd chcel totiž v bodoch 149 až 154 tohto rozsudku preukázať, že tvrdenia Luxemburského veľkovojevodstva a spoločnosti FFT nie sú spôsobilé vyvrátiť *už* vyvedený záver, a to, že princíp nezávislého vzťahu má svoj pôvod vo vnútroštátnom práve.

154. Pokiaľ ide o výhradu založenú na rozporuplnosti odôvodnenia, zdá sa mi, že táto výhrada pramení z nesprávneho chápania bodov 150 a 161 napadnutého rozsudku. Írsko totiž vychádza z predpokladu, že Všeobecný súd naznačil, že existuje rozdiel medzi kvalifikovaním „všeobecnej zásady rovnakého zaobchádzania v daňovej oblasti“, ktorou je podľa bodu 150 princíp nezávislého vzťahu, a kvalifikovaním „všeobecnej zásady rovnosti zaobchádzania v oblasti daní“, ktorou podľa bodu 161 tento princíp nie je. Podľa môjho názoru je tento predpoklad nesprávny.

155. 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“.⁸¹ V bode 161 tohto rozsudku Všeobecný súd reagoval na výhradu, ktorú Írsko a spoločnosť FFT založili na tom, že túto formuláciu nemožno chápať tak, že konštatuje existenciu „všeobecnej zásady rovnosti zaobchádzania v oblasti daní, ktorá vyplýva z článku 107 ods. 1 ZFEÚ“.⁸² Všeobecný súd sa teda obmedzil len na to, že zamietol jeden z možných výkladov odôvodnenia 228 sporného rozhodnutia, ako bol uvedený v bode 150 napadnutého rozsudku, a to výkladu, podľa ktorého je právnym základom princípu nezávislého vzťahu článok 107 ods. 1 ZFEÚ. Nevidím teda nijaký rozpor medzi bodom 150 a bodom 161 napadnutého rozsudku. Táto výhrada sa teda podľa môjho názoru musí tiež zamietnuť.

156. S ohľadom na všetky tieto úvahy navrhujem, aby Súdny dvor zamietol tretí odvolací dôvod ako nedôvodný.

⁸¹ Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

⁸² Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

d) O štvrtom odvolacom dôvode

1) Tvrdenia účastníkov konania

157. Svojím štvrtým odvolacím dôvodom Írsko tvrdí, že Všeobecný súd nesprávne zamietol tvrdenie preskúmané v bodoch 180 až 184, ktoré bolo založené na tom, že Komisia zavedením svojho princípu nezávislého vzťahu porušila zásadu právnej istoty. Všeobecný súd svojím vyjadrením v bode 183 napadnutého rozsudku, že sa „dalo predvídať“, že Komisia by mohla skúmať, či sa metóda na určenie transferového oceňovania odchyľuje od ceny, ktorá by bola stanovená v trhových podmienkach, aby určila, či sporné záväzné daňové stanovisko poskytuje výhodu, nezohľadnil skutočnosť, že princíp zavedený Komisiou je novou normou, ktorej obsah nemohla luxemburská daňová správa vopred poznať. Aj keď luxemburská daňová správa mohla očakávať, že Komisia preskúma, či sa s integrovanou spoločnosťou zaobchádza na daňové účely rovnako ako so samostatnou spoločnosťou, nemohla predvídať, že Komisia uplatní svoju vlastnú verziu princípu nezávislého vzťahu, ani nemohla poznať jeho obsah.

158. Komisia namieta voči celému tomuto odôvodneniu Írska.

2) Posúdenie

159. V prvom rade je potrebné dôkladne vymedziť rozsah tohto odvolacieho dôvodu. Domnievam sa, že Írsko spochybňuje odmietnutie Všeobecného súdu uznať, že preskúmanie existencie výhody vykonané s ohľadom na úplne nový, a teda pre vnútroštátny daňový orgán nepredvídateľný právny rámec predstavovalo porušenie zásady právnej istoty. Komisia pred prijatím sporného rozhodnutia nevypracovala základ a obsah princípu nezávislého vzťahu, najmä uverejnením *soft law* aktov, ako sú manuály alebo smernice.

160. Bezpochyby nemožno poprieť, že prístup, ktorý Komisia zaujala v spornom rozhodnutí, je do určitej miery novátorský. Treba totiž pripomenúť, že v predchádzajúcej rozhodovacej praxi Komisie v oblasti daňovej pomoci niet ani stopy po princípe nezávislého vzťahu, ako ho Komisia formulovala v spornom rozhodnutí. V tejto súvislosti už bol v týchto návrhoch vykonaný výklad na preukázanie toho, že napadnutý rozsudok nesprávne potvrdil správnosť výkladu vyplývajúceho zo sporného rozhodnutia, podľa ktorého rozsudok Forum 187 ratifikoval použitie takéhoto princípu nezávislého vzťahu na účely posúdenia existencie výhody.

161. Nemyslím si však, že by to mohlo viesť k záveru, že bola porušená zásada právnej istoty.

162. V tejto súvislosti je potrebné znova poukázať na rozsudok Forum 187, konkrétne na jeho pasáž, v ktorej Súdny dvor prijal výklad, ktorý poskytol generálny advokát Léger, podľa ktorého Komisia je síce nepochybne povinná dodržiavať pri výkone svojej funkcie kontroly štátnej pomoci zásadu právnej istoty, táto požiadavka je však neoddeliteľne spojená s dodržiavaním *zásady zákonnosti*, a teda ustanovení článkov 107 a 108 ZFEÚ.⁸³ Súdny dvor sa teda v podstate domnieval, že ak Komisia zmení svoje posúdenie v rámci kvalifikovania vnútroštátneho daňového opatrenia ako štátnej pomoci, nemožno konštatovať, že ide o porušenie zásady právnej istoty. Podľa môjho názoru pritom niet pochyb, že konštatovanie týkajúce sa prepojenia medzi zásadou právnej istoty a zásadou zákonnosti platí aj pre posúdenie Komisie, ktoré je vo vzťahu k jej predchádzajúcej rozhodovacej praxi novátorské. Z toho vyplýva, že zásada právnej istoty

⁸³ Rozsudok Forum 187, body 73 až 76, a 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, bod 219).

nebráni tomu, aby Komisia zaujala, tak ako v prejednávanej veci, novátorský prístup k posúdeniu otázky, či štátne opatrenie predstavuje štátnu pomoc, ak sa domnieva, že správne uplatnenie článku 107 ods. 1 a článku 108 ZFEÚ musí viesť k takémuto záveru. V bode 142 vyššie bolo navyše vysvetlené, že dôvodnosť posúdenia Komisie týkajúceho sa kvalifikovania štátneho opatrenia ako štátnej pomoci nemožno spochybniť na základe zásady právnej istoty.

163. Rovnako tak zásada právnej istoty vôbec nevyžaduje, aby bol nový výklad, ktorý chce Komisia zaviesť v rámci posúdenia vykonaného na základe článku 107 ods. 1 ZFEÚ, predtým opísaný v manuáloch alebo smerniciach. Hoci tieto akty prispievajú k zabezpečeniu transparentnosti, predvídateľnosti a právnej istoty opatrení Komisie, ako opakovane pripomenul Súdny dvor,⁸⁴ nie sú v nijakom prípade potrebné na odôvodnenie zákonnosti takejto iniciatívy.

164. Za týchto podmienok sa domnievam, že tvrdenie uvedené v bode 183 napadnutého rozsudku nemožno z právneho hľadiska nijako spochybniť.

165. Preto navrhujem, aby Súdny dvor zamietol štvrtý odvolací dôvod ako nedôvodný.

e) O piatom odvolacom dôvode

1) Tvrdenia účastníkov konania

166. Svojím piatym odvolacím dôvodom, ktorý smeruje proti bodom 100 až 117 napadnutého rozsudku, Írsko vytyka Všeobecnému súdu, že zamietol jeho argumentáciu, podľa ktorej sporné rozhodnutie znamená zakotvenie skrytej harmonizácie v rozpore so zásadou rozdelenia právomocí, čo je v rozpore s článkami 3, 4 a 5 ZEÚ a s článkom 114 ZFEÚ. Podľa Írska sa Komisia v spornom rozhodnutí odvolávala na pravidlá, ktoré nie sú súčasťou vnútroštátneho daňového režimu, a nezohľadnila jeho príslušné ustanovenia. Írsko uvádza, že keby mala Komisia úspech v prejednávanej veci, princíp nezávislého vzťahu zavedený Komisiou by bol záväzný pre všetky členské štáty bez ohľadu na to, čo stanovuje ich vlastná daňová právna úprava.

167. Komisia odpovedá, že naozaj posúdila sporné záväzné daňové stanovisko z hľadiska luxemburského všeobecného režimu dane z príjmov právnických osôb a že keby sa rozsudok Všeobecného súdu potvrdil v rozsahu, v akom ide o konštatovanie týkajúce sa existencie selektívnej výhody, znamenalo by to len, že členské štáty, ktoré zdaňujú pobočky alebo dcérske spoločnosti nadnárodných spoločností podľa bežných pravidiel tak, akoby išlo o odlišné subjekty, nemôžu nepodliehať posudzovaniu svojich záväzných daňových stanovísk z hľadiska právnej úpravy štátnej pomoci len z toho dôvodu, že ich daňová právna úprava výslovne nekodifikuje objektívne kritériá rozdelenia zisku medzi tieto pobočky alebo dcérske spoločnosti.

2) Posúdenie

168. Na úvod treba poznamenať, že Írsko nespochybňuje celé odôvodnenie Všeobecného súdu uvedené v bodoch 100 až 117 napadnutého rozsudku. Spresňuje totiž, že súhlasí s prvou časťou tohto odôvodnenia, v ktorej Všeobecný súd zdôraznil, že na vnútroštátne daňové opatrenia sa vzťahujú pravidlá v oblasti štátnej pomoci. Jeho výhrady sa týkajú len konštatovania vyplývajúceho z bodu 113 napadnutého rozsudku.

⁸⁴ Pozri rozsudok zo 14. novembra 2018, Komisia/Grécko (C-93/17, EU:C:2018:903, bod 119 a citovaná judikatúra).

169. Všeobecný súd po tom, ako v bode 112 tohto rozsudku pripomenul, že Komisia nie je oprávnená samostatne vymedziť „bežné“ zdanenie integrovaného podniku bez ohľadu na vnútroštátnu daňovú právnu úpravu, v bode 113 uvedeného rozsudku nesprávne konštatoval, že Komisia v spornom rozhodnutí len preskúmala, či sporné záväzné daňové stanovisko poskytuje svojmu príjemcovi výhodu v porovnaní s „bežným“ zdanením, *ktoré vymedzuje vnútroštátna daňová právna úprava*. Podľa Írska nesprávnosť tohto konštatovania potvrdzuje aj skutočnosť, že Všeobecný súd v bode 149 napadnutého rozsudku priznal, že Komisia neskúmala, či je sporné záväzné daňové stanovisko v súlade s luxemburským daňovým právom.

170. Inými slovami, tento odvolací dôvod spochybňuje len to, že Komisia použila princíp nezávislého vzťahu na určenie „bežného“ zdanenia bez ohľadu na akýkoľvek odkaz na existenciu tohto princípu vo vnútroštátnom práve. Odpoveď, ktorú treba poskytnúť na tento odvolací dôvod, sa preto zhoduje s odpoveďou na otázku, či sa posúdenia Všeobecného súdu týkajúce sa referenčného rámca slúžiaceho na určenie prípadnej existencie daňovej výhody majú alebo nemajú potvrdiť.

171. V tejto súvislosti uvádzam, že určite nie je prekvapujúce, že pokiaľ ide o právny priestor vyznačujúci sa koexistenciou pravidiel Zmluvy týkajúcich sa štátnej pomoci a vnútroštátnej daňovej právnej úpravy, v ktorom riziko zasahovania pravidiel Zmluvy do vnútroštátnej právnej úpravy vyplýva z potreby posúdiť existenciu výhody so zreteľom na vnútroštátny referenčný rámec, porušenie rozdelenia právomocí medzi Úniou a jej členské štáty závisí od toho, či bol tento referenčný rámec správne vymedzený.

172. Vzhľadom na to, že v týchto návrhoch sa navrhuje vyhlásiť prvý odvolací dôvod za dôvodný v rozsahu, v akom princíp nezávislého vzťahu použitý v spornom rozhodnutí nie je pravidlom výslovne kodifikovaným vo vnútroštátnom práve, podobne ako odvolateľ sa domnievam, že napadnutý rozsudok vo svojom bode 113 porušuje ustanovenia Zmluvy, ktoré upravujú rozdelenie právomocí medzi Úniou a jej členské štáty (článok 3 ods. 6, článok 4 ods. 1 a článok 5 ods. 1 a 2) a stanovujú zákaz harmonizácie v daňovej oblasti (článok 114 ods. 2 ZFEÚ).

173. Navrhujem teda, aby Súdny dvor vyhovel aj piatemu odvolaciemu dôvodu.

B. O druhom odvolacom dôvode

174. Týmto odvolacím dôvodom Írsko v podstate tvrdí, že Všeobecný súd nesprávne dospel k záveru, že Komisia sa v prejednávanej veci môže odvolávať na domnienku selektívnosti, podľa ktorej sa predpokladá, že určité opatrenie je selektívne, keď sa ním poskytuje výhoda a ide o individuálnu pomoc, keďže záväzné daňové stanovisko je individuálnou pomocou.

175. Komisia tvrdí, že tento odvolací dôvod je potrebné zamietnuť ako nedôvodný. Sporné rozhodnutie totiž stanovilo selektívnosť 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 Írsko nespochybnilo 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.

176. Pokiaľ ide o dôvodnosť, Komisia odpovedá, že individuálne záväzné daňové stanovisko nemožno považovať za opatrenie poskytnuté v rámci všeobecnej schémy pomoci. Komisia totiž uvádza, že keď daňový orgán v záväznom daňovom stanovisku potvrdzuje dohodu o transferovom oceňovaní, má možnosť ovplyvniť, či je v jednotlivých prípadoch poskytnutá

pomoc alebo nie, keďže môže potvrdiť buď dohodu, ktorá má nezávislý trhový výsledok, alebo metódu, ktorá sa od takéhoto výsledku odchyľuje. Okrem toho v prejednávanej veci vyplývajú podstatné znaky výhody výlučne zo sporného záväzného daňového stanoviska a nie z ustanovení luxemburského práva, na základe ktorých bolo toto záväzné daňové stanovisko vydané.

1. O účinnosti

177. 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.

178. V tejto súvislosti považujem za potrebné pripomenúť, tak ako Všeobecný súd v bode 361 napadnutého rozsudku, že prvé dva kroky uvedenej analýzy, teda určenie referenčného rámca a posúdenie existencie výnimky z tohto rámca, boli posúdené *súbežne* 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.

179. 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 v týchto návrhoch, v dôsledku čoho by sa vyvrátilo celé jeho posúdenie selektívnej výhody tak v primárnom, ako aj v subsidiárnom odôvodnení.

180. Navrhujem teda, aby Súdny dvor rozhodol, že tento odvolací dôvod nie je neúčinný.

2. O dôvodnosti

181. Pokiaľ ide o domnienku selektívnosti, treba pripomenúť, že táto domnienka 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“.⁸⁵ 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.

182. Táto individuálna povaha bola na účely uplatnenia domnienky selektívnosti uznaná doposiaľ trikrát. V prvých dvoch rozsudkoch, ktoré vydal Súdny dvor vo veci Orange/Komisia⁸⁶ a Všeobecný súd vo veci Grécko/Komisia⁸⁷, bolo predmetom sporu kvalifikovanie *vnútroštátnych*

⁸⁵ Rozsudok zo 4. júna 2015 (C-15/14 P, EU:C:2015:362, bod 60).

⁸⁶ Rozsudok z 26. októbra 2016, Orange/Komisia (C-211/15 P, EU:C:2016:798).

⁸⁷ Rozsudok z 13. decembra 2017, Grécko/Komisia (T-314/15, neuvverejnený, EU:T:2017:903).

legislatívnych opatrení prijatých v prospech spoločnosti France Télécom,⁸⁸ resp. v prospech súkromnej spoločnosti, ktorá ako koncesionár prevádzkuje časť prístavu Pireus,⁸⁹ ako štátnej pomoci. V treťom rozsudku Súdneho dvora, ktorý sa týkal veci Mytilinaios Anonymos Etairia – Omilos Epicheiriseon, bolo predmetom sporu kvalifikovanie štátnej pomoci v prípade opatrenia vyplývajúceho z *uznesenia v konaní o nariadení predbežného opatrenia*, ktorým sa vyhlásila za neplatnú výpoveď zmluvy gréckou elektrárenskou verejnou spoločnosťou, ktorú predtým uzatvorila so súkromnou spoločnosťou a na základe ktorej bola tejto spoločnosti priznaná zvýhodnená sadzba za dodávku elektrickej energie.⁹⁰

183. Pokiaľ viem, neexistuje teda nijaký precedens, v ktorom by boli súdy Únie vyzvané, aby z tohto uhľa pohľadu preskúmali správne rozhodnutie. Toto preskúmanie zahŕňa komplexnejšie posúdenie, keďže takéto rozhodnutie môže predstavovať tak individuálne opatrenie, ako aj opatrenie poskytnuté na základe schémy pomoci. Práve táto právna otázka je jadrom diskusie prebiehajúcej v súvislosti s týmto odvolacím dôvodom. Írsko totiž spochybňuje záver, ktorý Všeobecný súd vyvodil v napadnutom rozsudku, keď tvrdí, že v rozpore s rozhodnutím Všeobecného súdu sporné záväzné daňové opatrenie treba považovať za pomoc poskytnutú v súlade so schémou pomoci, pričom pravdepodobne hovorí o schéme zavedenej článkom 164 ods. 3 Daňového zákonníka a obežníkom č. 164/2.

184. Všeobecný súd dospel k záveru, že sporné záväzné daňové stanovisko má individuálnu povahu, po analýze, vykonanej v bodoch 342 a 343 napadnutého rozsudku, ktorá bola založená na definíciách pojmov „štátna pomoc“ a „schéma pomoci“ uvedených v článku 1 písm. e), resp. v článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589⁹¹.

185. 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“.⁹² Treba dodať, že ako uviedol Všeobecný súd v bodoch 346 a 347 napadnutého rozsudku a ako len nedávno potvrdil Súdny dvor, splnenie týchto podmienok predovšetkým znamená, že podstatné prvky schémy pomoci vyplývajú z aktov, ktoré sú určené ako právny základ tejto schémy, a vnútroštátny daňový orgán nedisponuje voľnou úvahou, ktorá by mu umožňovala ovplyvniť výšku pomoci, jej znaky alebo podmienky, za ktorých sa táto pomoc poskytuje, v čase, keď prijal toto opatrenie.⁹³

⁸⁸ Konkrétne francúzsky zákon znížil náhradu, ktorú má France Télécom uhrádzať do štátnej pokladnice za zúčtovanie a vyplácanie dôchodkov jej štátnym zamestnancom. Súdny dvor v tomto rozsudku potvrdil konštatovanie Všeobecného súdu, podľa ktorého porovnanie príjemcu s inými podnikateľskými subjektmi nachádzajúcimi sa v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii vzhľadom na cieľ sledovaný takýmto opatrením je relevantné, len ak ide o „opatrenie *ad hoc*, ktoré sa týka jediného podniku a ktoré smeruje k zmene určitých konkurenčných obmedzení, ktoré sú pre neho špecifické“. Pozri rozsudok z 26. októbra 2016, Orange/Komisia (C-211/15 P, EU:C:2016:798, body 53 a 54).

⁸⁹ Konkrétne grécky zákon, ktorým sa ratifikovala koncesná zmluva uzatvorená medzi verejnoprávny správcou prístavu Pireus a spoločnosťou Piraeus Container Terminal SA, stanovil viacero daňových ustanovení v prospech tejto spoločnosti. Všeobecný súd v tomto rozsudku zopakoval rovnakú formuláciu, akú predtým použil Súdny dvor. Pozri rozsudok z 13. decembra 2017, Grécko/Komisia (T-314/15, neuvverejnený, EU:T:2017:903, bod 81).

⁹⁰ Rozsudok z 11. decembra 2019, Mytilinaios Anonymos Etairia – Omilos Epicheiriseon (C-332/18 P, EU:C:2019:1065, bod 69), v ktorom Súdny dvor v podstate rozhodol, že domnienka selektívnosti sa uplatňuje, keďže účinky tohto uznesenia „sa vzťahovali len na účastníkov dotknutého konania“.

⁹¹ 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).

⁹² Rozsudok zo 16. septembra 2021, Komisia/Belgicko a Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, bod 60).

⁹³ Rozsudok zo 16. septembra 2021, Komisia/Belgicko a Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, bod 105).

186. Námitky Írska sa však netýkajú nesplnenia týchto podmienok v prejednávanej veci. Írsko totiž nepredložilo nijaký dôkaz, ktorý by smeroval k spochybneniu najmä tých zistení Všeobecného súdu, ktoré sa týkajú sa právneho zdroja podstatných znakov štátnej pomoci údajne poskytnutej prostredníctvom sporného záväzného daňového stanoviska a rozsahu voľnej úvahy, ktorou disponuje luxemburská daňová správa pri vydávaní záväzných daňových stanovísk.⁹⁴

187. Írsko v podstate tvrdí, že situácia, keď všetky záväzné daňové stanoviská jednoducho uplatňujú zákonné ustanovenie, ktoré je navyše základom mnohých iných záväzných stanovísk, znamená, že ide o schému pomoci, ako aj o súbor individuálnych opatrení priznaných na základe tejto schémy. Podľa môjho názoru tak používa pojem „schéma pomoci“ v širšom význame, než aký je vymedzený v článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589. Ďalej vo svojom odôvodnení totiž Írsko vytyka Všeobecnému súdu, že tento pojem vyvodil z aktu sekundárneho práva bez ohľadu na skutočnosť, že selektívnosť ako súčasť pojmu štátna pomoc vyplýva priamo zo Zmluvy a nemala by závisieť od definícií uvedených v právnych predpisoch.

188. Podľa Írska totiž pojem selektívnosť, ako ho charakterizuje judikatúra, dokazuje, že v situácii, aká je predmetom preskúmania, je potrebné vykonať komparatívne posúdenie založené na zohľadnení situácie iných podnikov, s ktorými sa mohlo zaobchádzať rovnako ako s podnikom, ktorému bolo vydané záväzné daňové stanovisko.

189. Na podporu tohto svojho tvrdenia Írsko cituje rozsudok Komisia/Hansestadt Lübeck⁹⁵. Podľa mňa je však zrejmé, že tento rozsudok nemôže nijakým spôsobom podporiť toto tvrdenie, keďže niet pochyb, že vo veci, v ktorej bol vydaný, bolo štátne opatrenie, ktoré Komisia nesprávne kvalifikovala ako selektívne, konkrétne sadzobník poplatkov prijatý subjektom spravujúcim letisko v Lübecku (Nemecko) a vzťahujúci sa na všetky letecké spoločnosti využívajúce toto letisko, schémou pomoci, takže je nutné vykonať komparatívne posúdenie opísané v predchádzajúcom bode vyššie.

190. Írsko sa na ten istý účel odvoláva aj na rozsudok, ktorý Súdny dvor vyhlásil vo veci Komisia/MOL⁹⁶. Pripomínam, že táto vec sa týkala maďarského banského zákona, ktorý stanovil, že každá ťažobná spoločnosť, ktorá vykonáva svoju činnosť na základe povolenia, je oprávnená jedenkrát požiadať banský úrad o predĺženie lehoty na ťažbu pri príslušných poliach. V prípade, ak tento úrad vysloví súhlas, zmluva medzi príslušným ministrom a ťažobnou spoločnosťou stanoví pri týchto poliach sadzbu poplatku za ťažbu, ktorá musí byť v rozmedzí najvyššej a najnižšej sadzby stanovenej zákonom.

191. Je pravda, že pokiaľ ide o selektívnu povahu dohody o predĺžení uzatvorenej medzi uvedeným orgánom a spoločnosťou MOL, Súdny dvor podobne ako Všeobecný súd skutočne rozhodol, že Komisii sa nepodarilo preukázať existenciu takejto povahy, lebo nepreskúmala, či sa na túto spoločnosť vzťahovalo preferenčné zaobchádzanie v porovnaní s akýmkoľvek podnikom nachádzajúcim sa potenciálne v porovnateľnej situácii. Je tiež nesporné, že vnútroštátny orgán uplatňoval pri uzatváraní dohôd o predĺžení, akou bola predmetná dohoda, ustanovenie banského zákona a že toto ustanovenie mohlo predstavovať základ iných dohôd v obdobných situáciách. Nemyslím si však, že by z tohto rozsudku bolo možné vyvodiť, ako to zrejme robí Írsko, že tieto dve skutočnosti postačujú na založenie záveru, že v prejednávanej veci ide o pomoc poskytnutú na základe schémy pomoci, a teda že domnienka selektívnosti sa neuplatňuje. Treba totiž pripomenúť, že v uvedenej veci bol Súdny dvor vyzvaný, aby rozhodol o otázke, či miera

⁹⁴ Body 351 a 352 napadnutého rozsudku.

⁹⁵ Rozsudok z 21. decembra 2016 (C-524/14 P, EU:C:2016:971).

⁹⁶ Rozsudok zo 4. júna 2015 (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

voľnej úvahy vnútroštátneho orgánu pri stanovení poplatku za ťažbu pri uzatváraní dohôd o predĺžení umožňuje dospieť k záveru, že predmetná dohoda je selektívna. Súdny dvor po tom, ako preukázal jedinečnú povahu predmetného opatrenia („voliteľné ustanovenia vnútroštátneho práva, ktoré stanovujú uloženie dodatočných platobných povinností“), odpovedal na danú otázku záporne, pričom vysvetlil, že „predmetná miera voľnej úvahy v tejto veci slúži na vyváženie dodatočného zaťaženia hospodárskych subjektov, aby sa zohľadnili požiadavky vyplývajúce zo zásady rovnosti zaobchádzania a odlišuje sa teda *svojou povahou* od prípadov, keď využitie takej miery je spojené s poskytnutím výhody v prospech určitého hospodárskeho subjektu“.⁹⁷

192. Keďže neuplatniteľnosť domnienky selektívnosti závisela od skúmaného štátneho opatrenia,⁹⁸ nerozumiem, ako by bolo možné domnievať sa, že uvedený rozsudok poskytuje kritériá, ktoré by sa mohli uplatniť aj nad rámec prípadu, ktorý preskúmal Súdny dvor. Domnievam sa, že aby bolo v prejednávanej veci možné dospieť k rovnakému záveru, muselo by sa preukázať, že aj v tomto prípade ide o „voliteľné ustanovenie vnútroštátneho práva, ktoré stanovuje uloženie dodatočných platobných povinností“. V tejto súvislosti treba po prvé uviesť, že ako potvrdilo Luxemburské veľkovojsvodstvo na pojednávaní, článok 164 ods. 3 Daňového zákonníka nie je voliteľným ustanovením, keďže sa uplatňuje na integrované podniky aj v prípade, ak nepožiadajú luxemburskú daňovú správu o vydanie záväzného daňového stanoviska. Po druhé považujem za zrejmé, že tento článok v nijakom prípade nestanovuje uloženie dodatočných platobných povinností týmto podnikom.

193. Na záver konštatujem, že judikatúra týkajúca sa selektívnosti, na ktorú sa Írsko odvoláva, neumožňuje výklad, ktorý by priznal pojmu „schéma pomoci“ širší význam, prisudzovaný mu týmto členským štátom, než je ten, ktorý mu priznáva nariadenie 2015/1589. Táto judikatúra teda neumožňuje vyvrátiť kvalifikovanie sporného záväzného daňového stanoviska ako „individuálnej pomoci“, ktoré vyplýva z bodov 350 až 355 napadnutého rozsudku. V dôsledku toho sa domnievam, že Všeobecný súd sa nedopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď rozhodol, že Komisia správne preukázala selektívnu povahu sporného záväzného daňového stanoviska uplatnením domnienky selektívnosti.

194. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor zamietol druhý odvolací dôvod Írska ako nedôvodný.

195. Považujem za potrebné doplniť pre úplnosť ešte jedno spresnenie. Keď sa žalobkyne v prvostupňovom konaní na pojednávaní 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 predchádzajúcom bode, by bola pravdepodobne opačná.

196. 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

⁹⁷ Rozsudok zo 4. júna 2015, Komisia/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, bod 65). Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

⁹⁸ V tejto otázke pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Wahl vo veci Komisia/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:32, bod 67), podľa ktorého „vzhľadom na celkom jedinečnú povahu predmetného opatrenia bude potrebné zdržať sa akejkoľvek náhlej analógie so skúmaním selektivity schém, o ktorých súdy Unie rozhodovali v minulosti“.

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.⁹⁹ 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“.¹⁰⁰

IV. O žalobe pred Všeobecným súdom

197. Podľa článku 61 prvého odseku Štatútu Súdneho dvora Európskej únie platí, že ak je odvolanie dôvodné a Súdny dvor zruší rozhodnutie Všeobecného súdu, Súdny dvor môže vydať konečný rozsudok sám, ak to stav konania dovoľuje. Domnievam sa, že v prejednávanej veci ide o takýto prípad.

198. Z úvah uvedených v bodoch 101 až 113 a v bodoch 167 až 174 vyššie vyplýva, že Všeobecný súd sa v napadnutom rozsudku dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď potvrdil preskúmanie existencie hospodárskej výhody z hľadiska referenčného rámca zahŕňajúceho princíp nezávislého vzťahu, ktorý nevyplýva z vnútroštátneho daňového práva, a porušil tak tiež ustanovenia upravujúce rozdelenie právomocí medzi Úniou a jej členské štáty.

199. Súdny dvor by teda podľa môjho názoru mal vyhovieť prvej a tretej časti prvého žalobného dôvodu, ktorý uplatnilo Luxemburské veľkovojsvodstvo vo veci T-755/15, ako aj prvej výhrade prvého žalobného dôvodu, ktorý uplatnila spoločnosť FFT vo veci T-759/15, a v dôsledku toho zrušiť sporné rozhodnutie.

V. O trovách

200. Podľa článku 184 ods. 2 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora, ak je odvolanie dôvodné a Súdny dvor sám rozhodne s konečnou platnosťou vo veci samej, potom rozhodne aj o trovách konania.

201. 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 Írsko, spoločnosť FFT a Luxemburské veľkovojsvodstvo predložili návrh v tomto zmysle, je opodstatnené zaviazať Komisiu na náhradu trov konania, ktoré vynaložilo Luxemburské veľkovojsvodstvo v konaní na Všeobecnom súde, a trov konania, ktoré vynaložilo Írsko v konaní na Súdnom dvore. Okrem toho je opodstatnené zaviazať Komisiu na náhradu trov konania, ktoré vynaložila spoločnosť FFT v konaní na Všeobecnom súde a v rámci tohto konania o odvolaní.

⁹⁹ Rozsudok zo 16. septembra 2021, Komisia/Belgicko a Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, body 79 až 81).

¹⁰⁰ Pozri najmä rozsudok zo 16. septembra 2021, Komisia/Belgicko a Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, body 106 a 121).

202. 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. Luxemburské veľkovojsvodstvo ako vedľajší účastník konania teda znáša svoje vlastné trovy konania, ktoré vynaložilo v rámci tohto konania o odvolaní.

VI. Návrh

203. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor rozhodol takto:

1. Rozsudok Všeobecného súdu Európskej únie z 24. septembra 2019, Luxembursko a Fiat Chrysler Finance Europe/Komisnia (T-755/15 a T-759/15, EU:T:2019:670), sa zrušuje.
2. Žalobám, ktoré podali Luxemburské veľkovojsvodstvo a Fiat Chrysler Finance Europe na Všeobecný súd Európskej únie, sa vyhovuje.
3. Rozhodnutie Komisie (EÚ) 2016/2326 z 21. októbra 2015 o štátnej pomoci SA.38375 (2014/C) (ex 2014/NN), ktorú poskytlo Luxembursko spoločnosti Fiat, sa zrušuje.
4. Európska komisnia znáša svoje vlastné trovy konania a je povinná nahradiť trovy konania, ktoré vynaložilo Luxemburské veľkovojsvodstvo v konaní na Všeobecnom súde, a trovy konania, ktoré vynaložilo Írsko v rámci tohto konania o odvolaní. Komisia okrem toho znáša trovy konania, ktoré vynaložila spoločnosť Fiat Chrysler Finance Europe v konaní na Všeobecnom súde a v rámci tohto konania o odvolaní.
5. Luxemburské veľkovojsvodstvo znáša svoje vlastné trovy konania, ktoré vynaložilo v rámci tohto konania o odvolaní.