



Zbierka súdnych rozhodnutí

Spojené veci C-451/21 P a C-454/21 P

Luxemburské veľkovojsvodstvo a i. proti Európskej komisii

Rozsudok Súdneho dvora (veľká komora) z 5. decembra 2023

„Odvolanie – Štátna pomoc – Článok 107 ods. 1 ZFEÚ – Záväzná daňová stanoviská prijaté členským štátom – Pomoc vyhlásená za nezlučiteľnú s vnútorným trhom – Povinnosť vymáhania tejto pomoci – Pojem ‚výhoda‘ – Určenie referenčného rámca – ‚Bežné‘ zdanenie podľa vnútroštátneho práva – Preskúmanie výkladu a uplatnenia vnútroštátneho práva zo strany Všeobecného súdu Európskej únie Súdny dvorom – Priame dane – Reštriktívny výklad – Právomoci Európskej komisie – Povinnosť odôvodnenia – Právna kvalifikácia skutkového stavu – Pojem ‚zneužitie práva‘ – Posúdenie *ex ante* daňovou správou dotknutého členského štátu – Zásada právnej istoty“

1. *Odvolanie – Dôvody – Nesprávne posúdenie skutkového stavu a dôkazných prostriedkov – Neprípustnosť – Preskúmanie posúdenia skutkového stavu a dôkazov Súdny dvorom – Vylúčenie okrem prípadov skreslenia – Preskúmanie existencie štátnej pomoci v daňovej oblasti Komisiou – Vymedzenie referenčného rámca vo vnútroštátnom práve a výklad ustanovení, ktoré ho tvoria – Právna otázka, ktorá môže byť uvedená v rámci odvolania (Článok 256 ods. 1 druhý pododsek ZFEÚ; Štatút Súdneho dvora, článok 58 prvý odsek)*

(pozri body 76 – 80)

2. *Pomoc poskytovaná štátmi – Pojem – Selektívna povaha opatrenia – Opatrenie poskytujúce daňovú výhodu – Záväzná daňová stanoviska týkajúce sa komplexnej štruktúry spoločností a komplexnej finančnej štruktúry – Referenčný rámec na stanovenie existencie selektívnej výhody – Určenie všeobecného alebo bežného systému zdaňovania – Zohľadnenie výlučne vnútroštátneho práva v oblasti priamych daní – Povinnosť Komisie akceptovať doslovný výklad vnútroštátneho práva poskytnutý členským štátom – Hranice – Existencia iného výkladu prevládajúceho v judikatúre alebo v správnej praxi tohto štátu – Dôkazné bremeno zatažujúce Komisiu – Potreba predložiť dôveryhodné a zhodujúce sa dôkazy, ktoré sú predmetom kontradiktórnej diskusie (Článok 107 ods. 1 ZFEÚ)*

(pozri body 106 – 131)

3. *Pomoc poskytovaná štátmi – Pojem – Selektívna povaha opatrenia – Opatrenie poskytujúce daňovú výhodu – Záväzná daňová stanoviska týkajúce sa komplexnej štruktúry spoločností*

a komplexnej finančnej štruktúry – Neuplatnenie vnútroštátneho ustanovenia, ktorého cieľom je predchádzať zneužívaniu práva v daňovej oblasti, daňovou správou – Poskytnutie selektívnej výhody – Podmienka – Neuplatnenie ustanovenia na predchádzanie zneužívaniu, ktoré sa odchyľuje od vnútroštátnej judikatúry alebo správnej praxe (Článok 107 ods. 1 ZFEÚ)

(pozri body 151 – 159)

4. *Pomoc poskytovaná štátmi – Pojem – Selektívna povaha opatrenia – Opatrenie poskytujúce daňovú výhodu – Záväzný daňový stanovisko týkajúce sa komplexnej štruktúry spoločností a komplexnej finančnej štruktúry – Analýza Komisie, v ktorej sa dospelo k záveru o poskytnutí selektívnej výhody – Analýza poznačená nesprávnym právnym posúdením (Článok 107 ods. 1 ZFEÚ)*

(pozri body 163 – 186)

Zhrnutie

V rokoch 2008 až 2014 luxemburská daňová správa vydala dva súbory záväzných daňových stanovísk („tax rulings“, ďalej len „ZDS“) týkajúce sa dvoch reštrukturalizácií uskutočnených viacerými luxemburskými spoločnosťami skupiny Engie.

Predmetné reštrukturalizácie, ktoré majú podobnú hospodársku a právnu štruktúru, sa zakladajú na prevode aktív spoločnosti v rámci skupiny Engie na dcérsku spoločnosť. Na financovanie tohto nákupu si dcérska spoločnosť vezme u sprostredkovateľskej spoločnosti bezúročný úver povinne konvertibilný na akcie ku dňu splatnosti, nazvaný zéro-intérêts obligation remboursable en actions (ZORA). Na konci doby splatnosti úveru musí dcérska spoločnosť prostredníctvom emisie akcií splatiť nominálnu hodnotu úveru zvýšenú o „prírastok“ pozostávajúci zo všetkých ziskov, ktoré dosiahla počas trvania úveru, označované ako „prirážky z úveru ZORA“.

Na financovanie svojho poskytnutia úveru sprostredkovateľská spoločnosť využíva forwardovú zmluvu uzavretú s holdingovou spoločnosťou skupiny Engie, ktorá je jediným akcionárom tak dcérskej spoločnosti, ako aj sprostredkovateľskej spoločnosti. Holdingová spoločnosť zaplatí sprostredkovateľskej spoločnosti pri uzavretí uvedenej zmluvy sumu zodpovedajúcu nominálnej hodnote ZORA, za čo sprostredkovateľská spoločnosť prevedie na holdingovú spoločnosť práva týkajúce sa akcií, ktoré majú byť emitované na konci doby splatnosti úveru ZORA, vrátane tých, ktoré prípadne zodpovedajú kumulovanej hodnote prirážok z úveru ZORA.

Po tom, ako Komisia požiadala luxemburské orgány o informácie o ZDS prijatých voči skupine Engie, začala konanie vo veci formálneho zisťovania. Na konci tohto konania Komisia 20. júna 2018¹ prijala sporné rozhodnutie, v ktorom konštatovala, že Luxemburské veľkovojsvodstvo poskytlo prostredníctvom svojej daňovej správy v rozpore s článkom 107 ods. 1 a článkom 108 ods. 3 ZFEÚ selektívnu výhodu skupine Engie. Nariadila vymáhanie tejto výhody od príjemcov. Vo svojom rozhodnutí sa Komisia v podstate domnievala, že z dôvodu dotknutých ZDS nebol takmer celý zisk dosiahnutý dcérskymi spoločnosťami spoločnosti Engie v Luxembursku zdanený.

¹ Rozhodnutie Komisie (EÚ) 2019/421 z 20. júna 2018 o štátnej pomoci SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN), ktorú poskytlo Luxembursko spoločnosti Engie (Ú. v. EÚ L 78, 2019, s. 1, ďalej len „sporné rozhodnutie“).

Luxemburské veľkovojsvodstvo a spoločnosti skupiny Engie podali žaloby o neplatnosť tohto rozhodnutia, ktoré Všeobecný súd zamietol.²

Súdny dvor zasadajúci vo veľkej komore, ktorý prejednával odvolania, ktoré podali Luxemburské veľkovojsvodstvo a spoločnosti skupiny Engie, zrušil rozsudok Všeobecného súdu a následne v konečnom rozhodnutí o spore zrušil sporné rozhodnutie. V tomto kontexte spresnil svoju judikatúru týkajúcu sa určenia a analýzy referenčného rámca, podľa ktorého sa má posudzovať selektívnosť daňových opatrení s cieľom určiť, či predstavujú štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

Posúdenie Súdnym dvorom

V prvom rade Súdny dvor vyhlásil za prípustné odvolacie dôvody, ktorými sa napádajú posúdenia Všeobecného súdu v súvislosti s referenčným rámcom vyplývajúcim z luxemburského práva, ktorý Komisia určila s cieľom preskúmať, či dotknuté ZDS priznávajú skupine Engie selektívnu výhodu.

V tejto súvislosti Súdny dvor uviedol, že otázka, či Všeobecný súd primerane vymedzil referenčný systém v luxemburskom práve a v širšom zmysle správne vyložil vnútroštátne ustanovenia, ktoré tvoria tento systém, je právnou otázkou, ktorá môže byť predmetom preskúmania Súdnym dvorom v štádiu odvolania. Tvrdenia odvolateľov, ktoré majú spochybniť voľbu referenčného rámca alebo jeho význam v rámci prvého kroku analýzy existencie selektívnej výhody, sú teda prípustné, pretože táto analýza vychádza z právnej kvalifikácie vnútroštátneho práva na základe ustanovenia práva Únie.

Súdny dvor po tom, čo vyhlásil tieto odvolacie dôvody za prípustné, vo veci samej pripomenul, že na účely kvalifikácie vnútroštátneho daňového opatrenia ako „selektívneho“ na účely uplatnenia článku 107 ods. 1 ZFEÚ Komisia musí v prvom rade identifikovať referenčný systém, teda „bežný“ systém zdaňovania uplatniteľný v dotknutom členskom štáte, a v druhom rade preukázať, že predmetné daňové opatrenie sa odchyľuje od tohto referenčného systému, pretože zavádza rozdiely medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sa vzhľadom na cieľ sledovaný spoločným daňovým systémom nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii.

Súdny dvor okrem toho poznamenal, že okrem oblastí, v ktorých je daňové právo Únie predmetom harmonizácie, je to dotknutý členský štát, ktorý prostredníctvom svojich vlastných právomocí v oblasti priamych daní určuje charakteristiky dane, ktoré v zásade vymedzujú referenčný systém alebo „bežný“ systém zdaňovania. Platí to teda najmä pre určenie základu dane, zdaniteľnej udalosti a prípadných oslobodení od dane, ktoré sú s ňou spojené. Z toho vyplýva, že na účely identifikácie uvedeného referenčného systému sa musí zohľadniť len vnútroštátne právo uplatniteľné v dotknutom členskom štáte. Tento záver však neovplyvňuje možnosť konštatovať, že samotný referenčný rámec, ako vyplýva z vnútroštátneho práva, je nezlučiteľný s právom Únie v oblasti štátnej pomoci, ak bol predmetný systém zdaňovania vytvorený podľa zjavne diskriminačných parametrov určených na obchádzanie uvedeného práva.

Vzhľadom na tieto zásady Súdny dvor konštatoval, že na účely preukázania selektívnosti dotknutých ZDS Komisia vychádzala zo štyroch spôsobov odôvodnenia, z ktorých druhý bol potvrdený Všeobecným súdom v rozsudku, proti ktorému bolo podané odvolanie. V rámci tohto druhého spôsobu odôvodnenia Komisia uviedla, že oslobodenie príjmov zodpovedajúcich prírážkam z úveru ZORA, priznané na základe ZDS na úrovni holdingových spoločností, sa

² Rozsudok z 12. mája 2021, Luxembursko a i./Komisia (T-516/18 a T-525/18, EU:T:2021:251).

odchyľuje od „bežného“ uplatnenia článkov 164 a 166 luxemburského zákona o dani z príjmov (ďalej len „LIR“)³, ktoré sa týkajú zdaňovania rozdeľovaných ziskov a oslobodenia príjmov z účasť od dane.

Keďže Luxemburské veľkovoľvodstvo spochybnilo výklad článkov 164 a 166 LIR prijatý Komisiou, Súdny dvor uviedol, že ak je výklad „bežného“ režimu zdaňovania poskytnutý dotknutým členským štátom zlučiteľný so znením predmetných ustanovení, Komisia sa môže odchyľiť od tohto výkladu len vtedy, ak je schopná preukázať, že v judikatúre alebo v správnej praxi tohto členského štátu prevláda iný výklad, pričom sa opiera o dôveryhodné a zhodujúce sa skutočnosti, ktoré sú predmetom kontradiktórnej diskusie.

Skutočnosti, o ktoré sa Všeobecný súd opieral, mu však neumožňovali platne konštatovať, že Komisia mohla z právneho hľadiska dostatočne preukázať, že pokiaľ ide o výklad článkov 164 a 166 LIR, v luxemburskom práve prevažoval iný výklad než ten, ktorý uvádza Luxemburské veľkovoľvodstvo, pričom tento výklad je zlučiteľný so znením týchto ustanovení. Súdny dvor tak konštatoval, že Všeobecný súd na základe analýzy poznačenej nesprávnym právnym posúdením a skreslením skutkových okolností, potvrdil dôvodnosť druhého spôsobu odôvodnenia uvedeného Komisiou s cieľom preukázať selektívnosť ZDS.

Súdny dvor okrem toho skúmal argumentáciu odvolateľov týkajúcu sa štvrtého spôsobu odôvodnenia predloženého subsidiárne Komisiou na účely preukázania selektívnosti dotknutých ZDS, podľa ktorého selektívna výhoda vyplývala z toho, že luxemburské daňové orgány neuplatnili článok 6 zákona o daňovej úprave⁴ týkajúceho sa zneužitia práva. V tejto súvislosti odvolatelia spochybňujú analýzu Všeobecného súdu, podľa ktorej Komisia mohla preukázať selektívnu povahu ZDS vzhľadom na uvedený článok bez toho, aby zohľadnila vnútroštátnu správnu prax týkajúcu sa tohto ustanovenia z dôvodu, že táto prax nevyvolala výkladové ťažkosti.

V tejto súvislosti Súdny dvor pripomenul, že kvalifikácia daňového opatrenia ako „selektívneho“ predpokladá nielen znalosť obsahu relevantných právnych predpisov, ale aj preskúmanie dosahu týchto pravidiel založené okrem iného na správnej a súdnej praxi dotknutého členského štátu. Okrem toho zdôraznil, že článok 6 zákona o daňovej úprave týkajúci sa zneužitia práva má svojou povahou osobitne vysoký stupeň všeobecnosti. Rozhodnutie ustanoviť takéto ustanovenie a definovať spôsoby, akými ho majú daňové orgány uplatňovať, patrí do vlastných právomocí členských štátov v oblasti priamych daní v oblastiach, ktoré neboli predmetom harmonizácie v práve Únie, a teda do ich daňovej autonómie.

Za týchto podmienok Komisia môže dospieť k záveru, že opomenutie daňových orgánov uplatniť článok 6 zákona o daňovej úprave s cieľom odmietnuť daňové zaobchádzanie požadované daňovníkom v žiadosti o ZDS, viedlo k poskytnutiu selektívnej výhody len vtedy, ak sa toto opomenutie odchyľuje od vnútroštátnej judikatúry alebo správnej praxe týkajúcej sa tohto ustanovenia. V opačnom prípade by totiž Komisia mohla sama definovať, čo predstavuje alebo nepredstavuje správne uplatnenie takéhoto ustanovenia, čo by prekračovalo medze právomocí, ktoré sú jej zverené Zmluvami v oblasti kontroly štátnej pomoci.

Súdny dvor preto usúdil, že Všeobecný súd sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia aj keď konštatoval, že sa nevyžadovalo, aby Komisia zohľadnila správnu prax luxemburských daňových orgánov týkajúcu sa článku 6 zákona o daňovej úprave z dôvodu, že toto ustanovenie nevyvolalo žiadne výkladové ťažkosti.

³ Zákon zo 4. decembra 1967 o dani z príjmov (Mémorial A 1967, s. 1228) v znení neskorších predpisov.

⁴ Steueranpassungsgesetz (zákon o daňovej úprave) zo 16. októbra 1934 (Mémorial A 1934, s. 9001).

Vzhľadom na vyššie uvedené Súdny dvor zrušil rozsudok napadnutý odvolaním. Keďže Súdny dvor sa okrem toho domnieval, že stav konania dovoľuje rozhodnúť vo veci, ďalej sám preskúmal žaloby o neplatnosť sporného rozhodnutia, ktoré podalo Luxemburské veľkovevodstvo a spoločnosti skupiny Engie.

Títo účastníci konania na podporu svojich žalôb o neplatnosť v podstate spochybnili štyri spôsoby odôvodnenia, o ktoré sa Komisia opierala pri preukazovaní selektívnosti dotknutých ZDS.

Pokiaľ ide o druhý spôsob odôvodnenia uvádzaný Komisiou, podľa ktorého oslobodenie príjmov zodpovedajúcich prirážkam z úveru ZORA poskytnuté na základe ZDS na úrovni holdingových spoločností, sa odchyľuje od „bežného“ uplatnenia článkov 164 a 166 LIR, Súdny dvor na jednej strane zdôraznil, že z jeho analýzy odvolacích dôvodov vyplýva, že posúdenie Všeobecného súdu je poznačené skreslením skutkových okolností. Na druhej strane Súdny dvor potvrdil, že Komisia sa v spornom rozhodnutí odchyľila od výkladu článkov 164 a 166 LIR poskytnutého Luxemburským veľkovevodstvom bez toho, aby preukázala, že tento výklad je nezlučiteľný so znením uvedených ustanovení alebo že v luxemburskej judikatúre alebo správnej praxi prevládal iný výklad, čo predstavuje nesprávne právne posúdenie.

Súdny dvor po tom, čo konštatoval, že z jeho analýzy odvolacích dôvodov vyplýva, že štvrtý spôsob odôvodnenia je tiež z právneho hľadiska nesprávny, preskúmal odvolacie dôvody týkajúce sa prvého a tretieho spôsobu odôvodnenia, v ktorých Komisia na účely preukázania selektívnosti ZDS vychádzala zo širšieho referenčného rámca luxemburského systému zdaňovania spoločností.

V tejto súvislosti Súdny dvor najmä uviedol, že referenčný systém alebo „bežný“ systém zdaňovania musí zahŕňať ustanovenia upravujúce oslobodenia, ktoré vnútroštátna daňová správa považovala za uplatniteľné v prejednávanej veci, pokiaľ tieto ustanovenia, tak ako v prejednávanej veci, samy osebe nepriznávajú selektívnu výhodu v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. V takom prípade vzhľadom na vlastné právomoci členských štátov v oblasti priamych daní a vzhľadom na ich daňovú autonómiu, Komisia nemôže stanoviť odchýlku od referenčného rámca tak, že sa obmedzí na konštatovanie, že opatrenie sa odchyľuje od všeobecného cieľa zdanenia všetkých spoločností rezidentov dotknutého členského štátu bez toho, aby zohľadnila ustanovenia vnútroštátneho práva spresňujúce spôsoby realizácie uvedeného cieľa. V prejednávanej veci však Komisia nezahrnula článok 166 LIR do rozšíreného referenčného rámca luxemburského systému zdaňovania spoločností, hoci toto ustanovenie predstavuje právny základ dotknutých ZDS. Súdny dvor tak dospel k záveru, že toto pochybenie nevyhnutne spôsobilo vadu celej analýzy selektívnosti vykonanej Komisiou na základe rozšíreného referenčného rámca luxemburského systému zdaňovania spoločností.

Vzhľadom na vyššie uvedené Súdny dvor vyhovel žalobným dôvodom neplatnosti sporného rozhodnutia založeným na nesprávnom posúdení a nesprávnom právnom posúdení pri identifikácii selektívnej výhody a v dôsledku toho zrušil toto rozhodnutie.