Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

z 8. novembra 2022 *

„Odvolanie – Štátna pomoc – Pomoc poskytnutá Luxemburským veľkovojvodstvom – Rozhodnutie, ktorým sa konštatuje nezlučiteľnosť pomoci s vnútorným trhom a jej neoprávnenosť a nariaďuje sa jej vrátenie – Záväzné daňové stanovisko (*tax ruling*) – Výhoda – Selektívna povaha – Princíp nezávislého vzťahu – Referenčný rámec – Uplatniteľné vnútroštátne právo – Takzvané ‚bežné' zdanenie"

V spojených veciach C-885/19 P a C-898/19 P,

ktorých predmetom sú dve odvolania podľa článku 56 Štatútu Súdneho dvora Európskej únie, podané 4. decembra 2019,

Fiat Chrysler Finance Europe, so sídlom v Luxemburgu (Luxembursko), v zastúpení: N. de Boynes, avocat, M. Doeding, solicitor, M. Engel, Rechtsanwalt, F. Hoseinian, advokat, G. Maisto, A. Massimiano, avvocati, J. Rodríguez, abogado, M. Severi, avvocato, a A. Thomson, solicitor,

odvolateľka (C-885/19 P),

žalobkyňa v prvostupňovom konaní (C-898/19 P),

Írsko, v zastúpení: M. Browne, A. Joyce a J. Quaney, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci B. Doherty, BL, P. Gallagher, SC, a S. Kingston, SC,

odvolateľ (C-898/19 P),

vedľajší účastník konania v prvostupňovom konaní (C-885/19 P),

ďalší účastníci konania:

Luxemburské veľkovojvodstvo, v zastúpení: A. Germeaux a T. Uri, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci J. Bracker, A. Steichen a D. Waelbroeck, avocats,

žalobca v prvostupňovom konaní (C-898/19 P),

Európska komisia, v zastúpení: P.-J. Loewenthal a B. Stromsky, splnomocnení zástupcovia,

žalovaná v prvostupňovom konaní (C-885/19 P a C-898/19 P),

SÚDNY DVOR (veľká komora),

* Jazyk konania: angličtina.

v zložení: predseda K. Lenaerts, podpredseda L. Bay Larsen, predsedovia komôr A. Arabadžiev, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Regan a P. G. Xuereb, sudcovia S. Rodin, F. Biltgen, N. Piçarra, A. Kumin, N. Jääskinen, N. Wahl (spravodajca), I. Ziemele a J. Passer,

generálny advokát: P. Pikamäe,

tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 10. mája 2021,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 16. decembra 2021,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Svojimi odvolaniami sa spoločnosť Fiat Chrysler Finance Europe, predtým nazývaná Fiat Finance and Trade Ltd (ďalej len „FFT“) (C-885/19 P) a Írsko (C-898/19 P) domáhajú zrušenia rozsudku Všeobecného súdu Európskej únie z 24. septembra 2019, Luxembursko a Fiat Chrysler Finance Europe/Komisia (T-755/15 a T-759/15, ďalej len „napadnutý rozsudok“, EU:T:2019:670), ktorým Všeobecný súd zamietol ich žaloby na zrušenie rozhodnutia 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“).

I. Okolnosti predchádzajúce sporu

2 Na účely tohto konania možno okolnosti predchádzajúce sporu, ako boli uvedené v bodoch 1 až 46 napadnutého rozsudku, zhrnúť takto.

A. O záväznom daňovom stanovisku, ktoré luxemburské daňové orgány vydali v prospech spoločnosti FFT

3 Daňový poradca spoločnosti FFT zaslal 14. marca 2012 luxemburským daňovým orgánom list, ktorým požiadal o schválenie dohody o transferovom oceňovaní.

4 Dňa 3. septembra 2012 luxemburské daňové orgány vydali záväzné daňové stanovisko v prospech spoločnosti FFT (ďalej len „dotknuté 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“.

B. O správnom konaní vedenom Komisiou

5 Dňa 19. júna 2013 zaslala Európska komisia Luxemburskému veľkovojvodstvu 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 veľkovojvodstvom a Komisiou, ktorú Komisia ukončila 24. marca 2014 prijatím rozhodnutia, ktorým Luxemburskému veľkovojvodstvu prikázala, aby jej poskytlo informácie.

6 Dňa 11. júna 2014 Komisia začala konanie vo veci formálneho zisťovania podľa článku 108 ods. 2 ZFEÚ v súvislosti s dotknutým záväzným daňovým stanoviskom.

C. O spornom rozhodnutí

7 Dňa 21. októbra 2015 prijala Komisia sporné rozhodnutie.

1. Opis dotknutého záväzného daňového stanoviska Komisiou

8 V časti 2 sporného rozhodnutia, nazvanej „Opis opatrenia“, Komisia po prvé opísala FFT, ktorej bolo dotknuté záväzné daňové stanovisko určené a ktorá je súčasťou automobilovej skupiny Fiat/Chrysler (ďalej len „skupina Fiat/Chrysler“). Uviedla, že FFT poskytuje pokladničné služby a služby financovania spoločnostiam uvedenej skupiny so sídlom v Európe s výnimkou spoločností so sídlom v Taliansku a že pôsobí z Luxemburska, kde má sídlo. Komisia spresnila, že FFT sa venuje najmä financovaniu na trhu a investovaniu likvidity, rozvíjaniu vzťahov s aktérmi na finančnom trhu, službám koordinácie a finančného poradenstva pre spoločnosti skupiny, službám správy pokladnice pre spoločnosti skupiny, krátkodobému a strednodobému medzipodnikovému financovaniu a koordinácii s inými spoločnosťami financovania (odôvodnenia 34 až 51 sporného rozhodnutia).

9 Po druhé Komisia uviedla, že dotknuté záväzné daňové stanovisko bolo prijaté jednak na základe listu daňového poradcu spoločnosti FFT zo 14. marca 2012 zaslaného luxemburskej daňovej správe, ktorý obsahoval žiadosť o schválenie dohody v oblasti transferového oceňovania, a jednak na základe správy v oblasti transferového oceňovania obsahujúcej analýzu transferového oceňovania vypracovanú daňovým poradcom na podporu žiadosti spoločnosti FFT o prijatie záväzného daňového stanoviska (odôvodnenia 9, 53 a 54 sporného rozhodnutia).

10 Komisia opísala dotknuté 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 veľkovojvodstve. Komisia spresnila, že toto stanovisko bolo záväzné počas piatich rokov od zdaňovacieho obdobia roku 2012 do zdaňovacieho obdobia roku 2016 (odôvodnenia 52 a 54 sporného rozhodnutia).

2. Opis luxemburských pravidiel a usmernení OECD v oblasti transferového oceňovania

11 Komisia uviedla, že dotknuté záväzné daňové stanovisko bolo prijaté na základe článku 164 ods. 3 luxemburského code des impôts sur les revenus (zákon o dani z príjmov, ďalej len „Daňový zákonník“) 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 toto ustanovenie zavádza do luxemburského daňového práva princíp nezávislého vzťahu, podľa ktorého za transakcie medzi spoločnosťami tej istej skupiny (ďalej len „integrované spoločnosti“) prináleží rovnaká odmena ako za transakcie uzavreté medzi nezávislými spoločnosťami rokujúcimi za porovnateľných okolností a za nezávislých trhových podmienok (ďalej len „samostatné spoločnosti“). Na druhej strane uviedla, že obežník č. 164/2 okrem iného spresňuje, ako stanoviť nezávislú trhovú odmenu, pokiaľ ide konkrétne o finančné spoločnosti skupiny (odôvodnenia 74 až 83 sporného rozhodnutia).

12 Okrem toho Komisia vysvetlila zásady Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) uplatniteľné v oblasti transferových cien pre nadnárodné spoločnosti a správu daní, ktoré prijal Výbor OECD pre daňové záležitosti (ďalej len „usmernenia OECD“), a uviedla, že transferové ceny sú ceny účtované za obchodné transakcie medzi rôznymi subjektmi tej istej skupiny spoločností. Konštatovala, že ak sa chcú daňové správy vyhnúť tomu, že nadnárodné spoločnosti budú mať finančný záujem na pripisovaní čo najmenšieho množstva zisku územiam, v ktorých tento zisk podlieha väčšiemu zdaneniu, mali by schváliť transferové oceňovanie medzi integrovanými spoločnosťami len vtedy, ak sú transakcie v súlade s princípom nezávislého vzťahu odmeňované spôsobom, s ktorým by súhlasili samostatné spoločnosti rokujúce za porovnateľných okolností a za nezávislých trhových podmienok (odôvodnenia 84 až 87 sporného rozhodnutia).

13 Komisia tiež pripomenula, že usmernenia OECD vymenúvajú päť metód na stanovenie odhadu nezávislých trhových cien za transakcie a rozdelenia zisku medzi integrované spoločnosti. Podľa Komisie však boli v prejednávanej veci relevantné len dve z týchto metód, a to metóda nezávislej trhovej ceny na voľnom trhu a metóda čistého obchodného rozpätia (odôvodnenia 88 a 89 sporného rozhodnutia).

3. Posúdenie dotknutého záväzného daňového stanoviska

14 V časti 7 (odôvodnenia 185 až 347) sporného rozhodnutia Komisia uviedla dôvody, pre ktoré dotknuté záväzné daňové stanovisko spĺňalo všetky podmienky stanovené v článku 107 ods. 1 ZFEÚ na to, aby mohlo byť kvalifikované ako štátna pomoc v zmysle tohto ustanovenia.

15 Pokiaľ ide konkrétne o podmienku existencie selektívnej výhody, Komisia konštatovala, že dotknutým záväzným daňovým stanoviskom sa spoločnosti FFT udeľuje takáto výhoda, keďže z neho vyplýva zníženie dane splatnej touto spoločnosťou v Luxembursku, a to neuplatnením dane, ktorú by musela zaplatiť podľa bežného systému dane z príjmov právnických osôb (odôvodnenie 190 sporného rozhodnutia). K tomuto záveru dospela po súbežnom preskúmaní výhody a selektívnosti, ktoré bolo štruktúrované do troch krokov identifikovaných Súdnym dvorom s cieľom určiť, či dané daňové opatrenie je selektívne (odôvodnenie 192 sporného rozhodnutia a bod 119 napadnutého rozsudku).

16 Čo sa týka prvého kroku, v ktorom ide o určenie referenčného systému, Komisia uviedla, že v prejednávanej veci je referenčným systémom bežný systém dane z príjmov právnických osôb v Luxembursku, ktorého cieľom je zdanenie ziskov všetkých spoločností, ktoré sú rezidentmi v Luxembursku. V tejto súvislosti spresnila, že tento všeobecný systém sa uplatňuje na domáce spoločnosti a na zahraničné spoločnosti, ktoré sú rezidentmi v Luxembursku, vrátane luxemburských pobočiek zahraničných spoločností. Komisia konštatovala, že skutočnosť, že existuje rozdiel vo výpočte zdaniteľného zisku medzi samostatnými spoločnosťami a integrovanými spoločnosťami, nemá nijaký vplyv na cieľ všeobecného systému dane z príjmov právnických osôb v Luxembursku, ktorým je zdaniť zisk všetkých spoločností, ktoré sú rezidentmi v Luxembursku, bez ohľadu na to, či sú alebo nie sú integrované, a že tieto dva typy spoločností sú

v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii vzhľadom na základný cieľ tohto systému. Komisia zamietla všetky tvrdenia Luxemburského veľkovojvodstva a spoločnosti FFT, podľa ktorých článok 164 Daňového zákonníka alebo obežník č. 164/2 predstavujú relevantný referenčný systém, ako aj ich tvrdenie, podľa ktorého by referenčný systém na posudzovanie selektívnosti dotknutého záväzného daňového stanoviska mal zahŕňať iba podniky podliehajúce pravidlám v oblasti transferového oceňovania (odôvodnenia 193 až 215 sporného rozhodnutia).

17 Čo sa týka druhého kroku, Komisia uviedla, že otázka, či daňové opatrenie predstavuje výnimku z referenčného systému, je zvyčajne spojená s konštatovaním výhody poskytnutej príjemcovi prostredníctvom tohto opatrenia. Domnievala sa, že keď je výsledkom daňového opatrenia neodôvodnené zníženie dane príjemcu tohto opatrenia, ktorý by v prípade neexistencie uvedeného opatrenia musel zaplatiť vyššiu daň podľa referenčného rámca, toto zníženie predstavuje výhodu získanú na základe daňového opatrenia a zároveň výnimku z referenčného systému. Okrem toho Komisia pripomenula, že podľa judikatúry v prípade individuálneho opatrenia určenie hospodárskej výhody v zásade umožňuje predpokladať jeho selektívnosť (odôvodnenia 216 až 218 sporného rozhodnutia).

18 Pokiaľ ide o určenie výhody, Komisia v podstate uviedla, že daňovým opatrením, na základe ktorého spoločnosť patriaca do skupiny účtuje transferové ceny neprimerané cenám, ktoré by sa účtovali v podmienkach voľnej hospodárskej súťaže, t. j. ceny vyplývajúce z rokovaní medzi nezávislými podnikmi za porovnateľných okolností podľa princípu nezávislého vzťahu, sa tejto spoločnosti udeľuje výhoda, pretože vedie k zníženiu jej základu dane, a teda k zníženiu splatnej dane pri uplatnení všeobecného systému dane z príjmu právnických osôb. Podľa názoru Komisie tak Súdny dvor vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), pripustil 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“, ako referenčné kritérium na stanovenie toho, či spoločnosť skupiny má k dispozícii výhodu podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ v dôsledku opatrenia, ktorým sa určujú jej transferové ceny, a teda aj jej základ dane. Komisia preto uviedla, že musí v prejednávanej veci overiť, či sa metóda prijatá luxemburskou daňovou správou v dotknutom záväznom daňovom stanovisku na účely stanovenia zdaniteľného zisku spoločnosti FFT v Luxembursku 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 (odôvodnenia 222 až 227 sporného rozhodnutia).

19 Komisia sa teda domnievala, že princíp nezávislého vzťahu musí posúdiť súčasne so súladom daňových opatrení v prospech integrovaných spoločností s článkom 107 ods. 1 ZFEÚ, a to bez ohľadu na to, či členský štát začlenil tento princíp do svojho vnútroštátneho právneho poriadku. Komisia preto v nadväznosti na tvrdenia Luxemburského veľkovojvodstva v rámci správneho konania uviedla, že neskúmala, či je dotknuté záväzné daňové stanovisko v súlade s princípom nezávislého vzťahu, ktorý je definovaný v článku 164 ods. 3 Daňového zákonníka alebo v obežníku č. 164/2, ale jej zámerom je určiť, či luxemburský daňový orgán poskytol selektívnu výhodu spoločnosti FFT v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ (odôvodnenia 228 až 231 sporného rozhodnutia).

20 Vzhľadom na tieto úvahy a z dôvodov uvedených v odôvodneniach 241 až 301 sporného rozhodnutia sa Komisia domnievala, že niektoré metodiky, ktoré si zvolilo Luxemburské veľkovojvodstvo a na ktorých je založená analýza transferového oceňovania v dotknutom záväznom daňovom stanovisku, vedú k zníženiu dane z príjmu právnických osôb, ktorú by museli zaplatiť samostatné spoločnosti (odôvodnenia 234 až 240 sporného rozhodnutia).

21 Komisia subsidiárne konštatovala, že dotknutým záväzným daňovým stanoviskom sa v každom prípade udeľuje selektívna výhoda aj v rámci obmedzenejšieho referenčného systému, na ktorý sa odvolávajú Luxemburské veľkovojvodstvo a FFT, pozostávajúceho z článku 164 ods. 3 Daňového zákonníka a obežníka č. 164/2, ktorými sa v luxemburskom daňovom práve upravuje princíp nezávislého vzťahu (odôvodnenia 315 až 317 sporného rozhodnutia). Okrem toho Komisia zamietla tvrdenie spoločnosti FFT, podľa ktorého na preukázanie existencie selektívneho zaobchádzania v jej prospech, ktorá by vyplývala z dotknutého záväzného daňového stanoviska, by Komisia musela porovnať toto záväzné daňové stanovisko s praxou luxemburskej daňovej správy na základe obežníka č. 164/2, najmä so záväznými daňovými stanoviskami vydanými iným spoločnostiam pôsobiacim v oblasti financovania a správy pokladnice, ktoré Luxemburské veľkovojvodstvo predložilo Komisii ako reprezentatívnu vzorku svojej praxe v oblasti záväzných daňových stanovísk (odôvodnenia 318 až 336 sporného rozhodnutia).

22 V treťom kroku svojej analýzy Komisia poznamenala, že Luxemburské veľkovojvodstvo ani FFT neposkytli nijaký dôvod opodstatňujúci preferenčné zaobchádzanie so spoločnosťou FFT, ktoré vyplýva z dotknutého 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 (odôvodnenia 337 a 338 sporného rozhodnutia).

23 Komisia preto vzhľadom na predchádzajúce úvahy dospela k záveru, že dotknutým záväzným daňovým stanoviskom bola spoločnosti FFT udelená selektívna výhoda, keďže malo za následok zníženie dane splatnej spoločnosťou FFT predovšetkým z hľadiska všeobecného systému dane z príjmov právnických osôb v Luxemburgu v porovnaní so samostatnými spoločnosťami a subsidiárne z hľadiska systému zdaňovania integrovaných spoločností (odôvodnenia 339 a 340 napadnutého rozhodnutia). Komisia konštatovala, že príjemcom predmetnej výhody je skupina Fiat/Chrysler ako celok vzhľadom na to, že 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 (odôvodnenia 341 až 345 sporného rozhodnutia).

24 Článok 1 sporného rozhodnutia znel takto:

„[Dotknuté záväzné daňové stanovisko], ktoré umožňuje [spoločnosti FFT] stanovovať svoj základ dane v Luxembursku na ročnom základe počas piatich rokov, predstavuje pomoc podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ, ktorá je nezlučiteľná s vnútorným trhom a bola poskytnutá neoprávnene [Luxemburským veľkovojvodstvom] v rozpore s článkom 108 ods. 3 ZFEÚ.“

II. Konanie na Všeobecnom súde a napadnutý rozsudok

25 Návrhmi podanými do kancelárie Všeobecného súdu 29. a 30. decembra 2015 FFT (vec T-759/15) a Luxemburské veľkovojvodstvo (vec T-755/15) podali žaloby o neplatnosť sporného rozhodnutia.

26 Uznesením predsedu siedmej rozšírenej komory Všeobecného súdu z 18. júla 2016 bolo Írsku povolené vstúpiť do konania ako vedľajší účastník konania na podporu návrhov spoločnosti FFT a Luxemburského veľkovojvodstva.

27 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.

28 Luxemburské veľkovojvodstvo a FFT uviedli na podporu svojich žalôb päť sérií žalobných dôvodov, ktoré boli v podstate založené na týchto porušeniach:

– prvá séria na porušení článkov 4 a 5 ZEÚ, ako aj článku 114 ZFEÚ v tom zmysle, že analýza Komisie vedie ku 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 dotknuté záväzné daňové stanovisko poskytuje výhodu najmä vzhľadom na to, že toto stanovisko nie je v súlade s princípom nezávislého vzťahu (druhá časť prvého žalobného dôvodu a prvá časť druhého žalobného dôvodu vo veci T-755/15, druhá a tretia výhrada prvej časti prvého žalobného dôvodu, prvá časť druhého žalobného dôvodu, tretí žalobný dôvod a štvrtý žalobný dôvod vo veci T-759/15),

– tretia séria na porušení článku 107 ZFEÚ v tom zmysle, že Komisia konštatovala selektívnu povahu tejto výhody (prvá časť prvého žalobného dôvodu vo veci T-755/15 a prvá výhrada prvej časti prvého žalobného dôvodu vo veci T-759/15),

– štvrtá séria na porušení článku 107 ZFEÚ a povinnosti odôvodnenia upravenej v článku 296 ZFEÚ v dôsledku konštatovania Komisie, podľa ktorého sporné opatrenie obmedzuje hospodársku súťaž a narúša obchod medzi členskými štátmi (druhá časť druhého žalobného dôvodu vo veci T-755/15 a druhá časť prvého a druhého žalobného dôvodu vo veci T-759/15), a

– 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).

29 Všeobecný súd spojil veci T-755/15 a T-759/15 na účely vyhlásenia napadnutého rozsudku a následne týmto napadnutým rozsudkom zamietol všetky tieto žalobné dôvody, a teda aj žaloby v týchto veciach v celom rozsahu.

30 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. 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 integrovanej spoločnosti 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 tejto integrovanej spoločnosti vyplývajúce z uplatnenia

uvedeného daňového opatrenia s daňovým zaťažením vyplývajúcim z uplatnenia bežných pravidiel zdaňovania, ktoré vnútroštátne právo stanovuje pre spoločnosť pôsobiacu v trhových podmienkach (body 140 a 141 napadnutého rozsudku).

31 V tomto rámci Všeobecný súd zdôraznil, že princíp nezávislého vzťahu predstavuje „nástroj“ alebo, ako uviedla Komisia v odôvodnení 225 sporného rozhodnutia, „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 integrovanej spoločnosti je v dôsledku daňového opatrenia, ktorým sú stanovené jej transferové ceny, poskytnutá výhoda podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ (bod 143 napadnutého rozsudku).

32 Všeobecný súd ďalej uviedol, že v prejednávanej veci sa dotknuté záväzné daňové stanovisko týka stanovenia zdaniteľného zisku spoločnosti FFT podľa Daňového zákonníka, keďže tento zákonník zdaňuje zisk z hospodárskej činnosti tohto integrovaného „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 dotknutého 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 (body 145 a 148 napadnutého rozsudku). V tejto súvislosti spresnil, že Komisii nemožno vytýkať, že použila metódu určenia cien, ktorú považuje za vhodnú, pričom je však povinná odôvodniť svoj výber metodiky (bod 146 napadnutého rozsudku).

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

34 Po prvé, pokiaľ ide o tvrdenia, podľa ktorých Komisia neuviedla nijaký právny základ princípu nezávislého vzťahu uplatneného v spornom rozhodnutí a nespresnila jeho obsah, Všeobecný súd rozhodol, že Komisia skutočne uviedla po prvé, že princíp nezávislého vzťahu je nevyhnutnou súčasťou posudzovania daňových opatrení priznaných spoločnostiam skupiny podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ, a po druhé, že tento princíp je všeobecnou zásadou rovnakého zaobchádzania v daňovej oblasti, ktorá vyplýva z uplatnenia tohto článku (body 150 a 151 napadnutého rozsudku). 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 (bod 155 napadnutého rozsudku).

35 Pokiaľ ide po druhé 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. Z toho vyplýva, že uplatnením tohto kritéria v prejednávanej veci Komisia neprekročila svoje právomoci (body 156 až 158 napadnutého rozsudku).

36 Pokiaľ ide po tretie 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 (body 160 a 161 napadnutého rozsudku).

III. Návrhy účastníkov konania

A. Vec C-885/19 P

37 FFT vo svojom odvolaní navrhuje, aby Súdny dvor:

– zrušil napadnutý rozsudok,

– zrušil sporné rozhodnutie alebo subsidiárne, a to v prípade, že Súdny dvor nemôže vydať konečný rozsudok vo veci, vrátil vec Všeobecnému súdu a

– uložil Komisii povinnosť nahradiť trovy konania spojené s konaním o odvolaní a konaním na Všeobecnom súde.

38 Komisia navrhuje, aby Súdny dvor:

– zamietol odvolanie a

– uložil spoločnosti FFT povinnosť nahradiť trovy konania.

39 Írsko navrhuje, aby Súdny dvor:

– zrušil napadnutý rozsudok,

– zrušil sporné rozhodnutie a

– uložil Komisii povinnosť nahradiť trovy konania.

B. Vec C-898/19 P

40 Írsko vo svojom odvolaní navrhuje, aby Súdny dvor:

– zrušil napadnutý rozsudok,

– zrušil sporné rozhodnutie a

– uložil Komisii povinnosť nahradiť trovy konania.

41 Komisia navrhuje, aby Súdny dvor:

– zamietol odvolanie a

– uložil Írsku povinnosť nahradiť trovy konania.

42 FFT navrhuje, aby Súdny dvor:

– vyhovel odvolaniu a

– zaviazal Komisiu, aby znášala svoje náklady spojené s vyjadrením k odvolaniu a s jej následnou účasťou na odvolacom konaní.

43 Luxemburské veľkovojvodstvo navrhuje, aby Súdny dvor:

– vyhovel návrhom Írska,

– zrušil napadnutý rozsudok,

– zrušil sporné rozhodnutie a

– uložil Komisii povinnosť nahradiť trovy konania, ktoré mu vznikli.

IV. Konanie na Súdnom dvore

44 Dňa 9. marca 2020 predseda Súdneho dvora vyzval účastníkov konania, aby sa vyjadrili k prípadnému spojeniu vecí C-885/19 P a C-898/19 P na ďalšie konanie.

45 Listami zo 16. marca 2020 FFT, Írsko, Komisia a Luxemburské veľkovojvodstvo informovali Súdny dvor, že nemajú nijaké námietky proti spojeniu týchto vecí. Listom zo 14. apríla 2020 však Komisia uviedla, že po preskúmaní obsahu vyjadrení predložených žalobcami zastáva názor, že nie je vhodné spojiť uvedené veci na ďalšie konanie.

46 Rozhodnutím predsedu Súdneho dvora z 20. apríla 2020 boli účastníci konania informovaní, že v tomto štádiu konania nie je potrebné veci spojiť.

V. O odvolaniach

47 Vzhľadom na vzájomné súvislosti prejednávaných vecí je potrebné ich spojiť na účely vyhlásenia rozsudku v súlade s článkom 54 ods. 1 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora.

A. O odvolaní vo veci C-898/19 P

48 Na podporu svojho odvolania vo veci C-898/19 P, ktoré treba preskúmať ako prvé, Írsko, ku ktorému sa pripája Luxemburské veľkovojvodstvo a FFT, uvádza päť odvolacích dôvodov.

49 Svojím prvým odvolacím dôvodom, ktorý sa delí na osem častí, Írsko tvrdí, že Všeobecný súd sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia a nesprávneho uplatnenia článku 107 ods. 1 ZFEÚ vo svojom prístupe k použitiu princípu nezávislého vzťahu Komisiou v napadnutom rozhodnutí. Vo svojom druhom odvolacom dôvode Írsko tvrdí, že Všeobecný súd sa dopustil nesprávneho posúdenia pri preskúmaní selektívnej povahy dotknutého záväzného daňového stanoviska. Tretí odvolací dôvod je založený na porušení povinnosti odôvodnenia. Štvrtý odvolací dôvod je založený na porušení zásady právnej istoty. Napokon piaty a posledný odvolací dôvod je založený

na porušení článkov 4 a 5 ZEÚ a článku 114 ZFEÚ tým, že pravidlá štátnej pomoci boli v prejednávanej veci použité na harmonizáciu pravidiel členských štátov v oblasti priameho zdanenia.

50 Komisia dospela k záveru, že odvolanie je čiastočne neprípustné, a dodáva, že v každom prípade treba dôvody uvedené na podporu odvolania zamietnuť ako nedôvodné.

1. O prípustnosti

51 Komisia tvrdí, že odvolanie je čiastočne neprípustné. V zásade tvrdí, že podstata argumentácie, ktorú Írsko uviedlo v rámci prvého a tretieho až piateho odvolacieho dôvodu smeruje predovšetkým k spochybneniu sporného rozhodnutia, všeobecnej praxe Komisie týkajúcej sa záväzných daňových stanovísk a niektorých dokumentov tejto inštitúcie opisujúcich spôsob, akým pristupuje k týmto stanoviskám, a nie konkrétnych bodov napadnutého rozsudku.

52 V tejto súvislosti z článku 256 ods. 1 druhého pododseku ZFEÚ, článku 58 prvého odseku Štatútu Súdneho dvora Európskej únie, ako aj z článku 168 ods. 1 písm. d) a článku 169 ods. 2 rokovacieho poriadku vyplýva, že v odvolaní musia byť presne uvedené napádané časti rozsudku, ktorého zrušenie sa navrhuje, ako aj právne tvrdenia, ktoré tento návrh konkrétne podporujú, inak sú odvolanie alebo dotknutý odvolací dôvod neprípustné (rozsudok z 23. novembra 2021, Rada/Hamas, C-833/19 P, EU:C:2021:950, bod 50 a citovaná judikatúra).

53 V prejednávanej veci odvolanie v každom svojom odvolacom dôvode dostatočne presne identifikuje spochybnené body napadnutého rozsudku a uvádza dôvody, pre ktoré sú tieto body podľa názoru Írska nedostatočne odôvodnené a nesprávne právne posúdené, čo vedie k tomu, že Súdny dvor môže vykonať svoje preskúmanie zákonnosti. Ako konkrétne uznáva Komisia, z písomností Írska vyplýva, že odvolacie dôvody, ktoré uvádza na podporu svojho odvolania, sa výslovne týkajú úvah Všeobecného súdu uvedených najmä v bodoch 113, 140 až 142, 145, 147, 149, 150 až 152, 161 a 180 až 184 napadnutého rozsudku.

54 Z toho vyplýva, že námietka neprípustnosti časti odvolania vznesená Komisiou sa musí zamietnuť.

2. O veci samej

55 Na úvod je potrebné preskúmať piatu a šiestu časť prvého odvolacieho dôvodu, ako aj piaty odvolací dôvod.

a) Argumentácia účastníkov konania

56 V piatej časti prvého odvolacieho dôvodu Írsko tvrdí, že referenčný rámec, na základe ktorého treba posúdiť prípadnú existenciu selektívnej výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, musí vychádzať z predmetného vnútroštátneho daňového systému, a nie z hypotetického daňového systému. Tvrdí, že princíp nezávislého vzťahu možno uplatniť na overenie existencie výhody v takej situácii, o akú ide v prejednávanej veci, len ak je tento princíp začlenený do vnútroštátneho daňového systému, ktorý predstavuje „bežné“ zdanenie. Keď vznikne otázka, či sa opatrenie odchyľuje od „bežného“ daňového systému, treba zohľadniť pravidlá, ktoré sa konkrétne uplatňujú v dotknutom členskom štáte, a nie pravidlá, ktoré nesúvisia s týmto systémom alebo sú hypotetické. V prejednávanej veci však Všeobecný súd túto požiadavku nesplnil, keď v bodoch 141

a 145 napadnutého rozsudku potvrdil, že Komisia použila princíp nezávislého vzťahu na základe predpokladaného cieľa luxemburského daňového práva. Všeobecný súd tak nezohľadnil osobitné pravidlá vnútroštátneho práva, ktoré sa uplatňujú na integrované spoločnosti v rámci vypracúvania záväzných daňových stanovísk, ktorými daňový orgán členského štátu na žiadosť integrovanej spoločnosti zaujíma stanovisko k transferovým cenám uplatniteľným na túto spoločnosť.

57 V šiestej časti prvého odvolacieho dôvodu Írsko vytýka Všeobecnému súdu, že v bode 142 napadnutého rozsudku uviedol, že Komisia v spornom rozhodnutí správne odkázala na rozsudok z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416). Podľa Írska tento rozsudok nepodporuje záver Komisie, podľa ktorého princíp nezávislého vzťahu vyplýva z článku 107 ods. 1 ZFEÚ bez ohľadu na to, či bol alebo nebol začlenený do vnútroštátneho práva. Naopak vo veci, v ktorej bol vydaný tento rozsudok, Súdny dvor považoval odchýlenie sa od princípu nezávislého vzťahu za relevantné len preto, že bol začlenený do predmetného vnútroštátneho práva, t. j. do belgického práva.

58 Vo svojom piatom odvolacom dôvode, ktorý smeruje proti bodom 100 až 117 napadnutého rozsudku, Írsko vytýka Všeobecnému súdu, že zamietol jeho argumentáciu, podľa ktorej sporné rozhodnutie v rozpore s článkami 3 až 5 ZEÚ a článkom 114 ZFEÚ zakotvuje skrytú daňovú harmonizáciu, ktorá je v rozpore s pravidlami priznania právomocí. Podľa Írska sa Komisia v spornom rozhodnutí odvolávala na pravidlá, ktoré nie sú súčasťou vnútroštátneho daňového systému, 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.

59 Komisia zastáva názor, že argumentácia uvedená Írskom je neúčinná. Táto argumentácia, ktorá sa z veľkej časti zakladá na nesprávnom a zaujatom výklade napadnutého rozsudku, je v každom prípade nedôvodná.

60 Pokiaľ ide v prvom rade o piatu časť prvého odvolacieho dôvodu, Komisia tvrdí, že v rozsahu, v akom argumentácia Írska smeruje k spochybneniu konštatovaní Všeobecného súdu uvedených v bode 145 napadnutého rozsudku, podľa ktorých sa na základe Daňového zákonníka po prvé integrované spoločnosti a samostatné spoločnosti v Luxembursku zdaňujú rovnako, pokiaľ ide o daň z príjmov právnických osôb, a po druhé, že cieľom luxemburského práva je zdaniť zisk z hospodárskej činnosti takejto integrovanej spoločnosti takým spôsobom, akoby vyplýval z transakcií uskutočnených za trhové ceny, by uvedená argumentácia v konečnom dôsledku smerovala k spochybneniu skutkových zistení, ktoré nie sú predmetom preskúmania v rámci odvolacieho konania.

61 Komisia sa domnieva, že v každom prípade nie je v prejednávanej veci dôležité zistiť, či daňové právo a právo spoločností často rozlišujú medzi samostatnými spoločnosťami a spoločnosťami skupiny, ale či tieto práva rozlišujú medzi týmito spoločnosťami, pokiaľ ide o určenie ich zdaniteľného zisku v rámci všeobecného systému dane z príjmov právnických osôb. Ako Všeobecný súd správne konštatoval v bode 145 napadnutého rozsudku, luxemburský Daňový zákonník takéto rozlišovanie nepozná. Všeobecný súd teda správne konštatoval, že luxemburská daňová právna úprava má za cieľ zdaniť zisk vyplývajúci z hospodárskej činnosti takejto integrovanej spoločnosti tak, akoby vyplýval z transakcií uskutočnených za trhové ceny.

62 V druhom rade Komisia v odpovedi na šiestu výhradu prvého odvolacieho dôvodu Írska tvrdí, že Všeobecný súd správne vychádzal z rozsudku z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), aby dospel k záveru, že ak daňový systém členského štátu zaobchádza so spoločnosťami patriacimi do skupiny a so samostatnými spoločnosťami rovnakým spôsobom v oblasti dane z príjmov právnických osôb, opatrenie transferového oceňovania, ktoré umožňuje spoločnosti skupiny oceňovať svoje transakcie v rámci skupiny pod úrovňou trhových cien, poskytuje výhodu v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

63 Referenčné kritérium, ktoré Súdny dvor uplatnil pri konštatovaní existencie výhody v bodoch 95 a 96 tohto rozsudku, je úplne rovnaké ako kritérium, ktoré Komisia uviedla v oddiele 7.2.2.1 sporného rozhodnutia a ktoré Všeobecný súd potvrdil v bodoch 141 a 145 napadnutého rozsudku, a to zaobchádzanie so samostatnými spoločnosťami v rámci všeobecných daňových pravidiel. Podľa Komisie je nepochybné, že Súdny dvor tak v rozsudku z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), uplatnil princíp nezávislého vzťahu. Hoci tento princíp nie je v tomto rozsudku výslovne spomenutý, Komisia sa domnieva, že použitie pojmov „prevádzkujúceho svoju činnosť v podmienkach voľnej hospodárskej súťaže“ v bode 95 uvedeného rozsudku a „[transferovým] cenám“ v bode 96 toho istého rozsudku neponecháva priestor pre nijaký odlišný výklad.

64 V treťom rade Komisia v odpovedi na piaty odvolací dôvod uvádza, že posúdila dotknuté záväzné daňové stanovisko z hľadiska všeobecného systému dane z príjmu právnických osôb v Luxembursku a že potvrdenie napadnutého rozsudku, pokiaľ ide o konštatovanie selektívnej výhody, by znamenalo len to, že členské štáty, ktoré zdaňujú pobočky alebo dcérske spoločnosti nadnárodných spoločností podľa bežných pravidiel tak, akoby išlo o odlišné subjekty, by sa nemohli vyhnúť kontrole svojich záväzných daňových stanovísk z hľadiska právnej úpravy štátnej pomoci len z toho dôvodu, že ich daňová právna úprava výslovne nekodifikuje objektívne kritériá pripísania zisku týmto pobočkám alebo dcérskym spoločnostiam.

b) Posúdenie Súdnym dvorom

1) Úvodné pripomienky

65 Na úvod treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora zásahy členských štátov v oblastiach, ktoré neboli harmonizované v práve Únie, nie sú vylúčené z pôsobnosti ustanovení Zmluvy o FEÚ týkajúcich sa kontroly štátnej pomoci. Členské štáty sa teda musia zdržať prijatia akéhokoľvek daňového opatrenia, ktoré by mohlo predstavovať štátnu pomoc nezlučiteľnú s vnútorným trhom (rozsudok zo 16. marca 2021, Komisia/Poľsko, C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 26 a citovaná judikatúra).

66 V tejto súvislosti z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že kvalifikácia vnútroštátneho opatrenia ako „štátna pomoc“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, vyžaduje, aby boli splnené všetky nasledujúce podmienky. Po prvé musí ísť o zásah štátu alebo o zásah zo štátnych prostriedkov. Po druhé toto opatrenie musí mať schopnosť ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi. Po tretie musí svojmu príjemcovi poskytovať selektívnu výhodu. Po štvrté musí narúšať alebo hroziť narušením hospodárskej súťaže (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 30, ako aj citovaná judikatúra).

67 Pokiaľ ide o podmienku selektívnej výhody, táto podmienka predpokladá zistenie, či v rámci danej právnej úpravy je dotknuté vnútroštátne opatrenie také, že zvýhodňuje „určité podniky alebo výrobu určitých druhov tovaru“ pred inými, ktoré sa vzhľadom na cieľ sledovaný uvedenou úpravou nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii a sú tak vystavené odlišnému zaobchádzaniu, ktoré v podstate možno kvalifikovať ako diskriminačné (rozsudok zo 16. marca 2021, Komisia/Poľsko, C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 28 a citovaná judikatúra).

68 Komisia musí na účely kvalifikácie vnútroštátneho daňového opatrenia ako „selektívneho“ v prvom rade identifikovať referenčný systém, teda „bežný“ daňový systém 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. Pojem „štátna pomoc“ však nezahŕňa opatrenia zavádzajúce rozlišovanie medzi podnikmi, ktoré sú vzhľadom na cieľ sledovaný dotknutým právnym režimom v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii, a preto sú *a priori* selektívne, ak sa členskému štátu podarí v treťom rade preukázať, že toto rozlišovanie je odôvodnené v tom zmysle, že vyplýva z povahy alebo štruktúry systému, ktorého sú uvedené opatrenia súčasťou (pozri v tomto zmysle 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, body 35 a 36, ako aj citovanú judikatúru).

69 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že určenie referenčného rámca je o to dôležitejšie v prípade daňových opatrení, pretože existenciu hospodárskej výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ možno preukázať len vo vzťahu k takzvanému „bežnému“ zdaneniu. Určenie skupiny podnikov, ktoré sa nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii, závisí od predchádzajúceho vymedzenia právneho režimu, pričom vzhľadom na cieľ tohto právneho režimu treba prípadne preskúmať príslušnú skutkovú a právnu situáciu podnikov, ktoré boli dotknutým opatrením zvýhodnené, a podnikov, ktoré neboli zvýhodnené (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 60, ako aj citovaná judikatúra).

70 Treba však spresniť, že legislatívna technika nemôže byť rozhodujúca na účely preukázania selektívnosti daňového opatrenia, takže nie je vždy nevyhnutné, aby toto opatrenie predstavovalo odchýlku od spoločného alebo bežného daňového režimu. Ako totiž vyplýva najmä z bodu 101 rozsudku 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), aj opatrenie, ktoré nie je formálne odchylné a spočívajúce na kritériách, ktoré majú samy osebe všeobecnú povahu, môže byť selektívne, ak v skutočnosti spôsobuje diskrimináciu medzi spoločnosťami nachádzajúcimi sa v porovnateľnej situácii vzhľadom na cieľ, ktorý sleduje dotknutý daňový režim (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. decembra 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, body 32 a 33, ako aj citovanú judikatúru).

71 Na účely posúdenia selektívnej povahy daňového opatrenia so všeobecnou pôsobnosťou je teda potrebné, aby bol spoločný daňový režim alebo referenčný systém uplatniteľný v dotknutom členskom štáte správne identifikovaný v rozhodnutí Komisie a preskúmaný súdom, ktorý prejednáva námietku týkajúcu sa tejto identifikácie. Keďže určenie referenčného systému predstavuje východiskový bod porovnávacieho preskúmania, ktoré sa musí uskutočniť v kontexte posúdenia selektívnosti, chyba, ku ktorej došlo pri tomto určení, nevyhnutne spôsobuje vadu celej

analýzy podmienky týkajúcej sa selektívnosti (pozri v tomto zmysle 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 61, ako aj citovanú judikatúru).

72 V tejto súvislosti treba po prvé spresniť, že určenie referenčného rámca, ktoré sa musí vykonať po kontradiktórnom prejednaní s dotknutým členským štátom, musí vyplývať z objektívneho preskúmania obsahu, vzťahu a konkrétnych účinkov noriem uplatniteľných podľa vnútroštátneho práva tohto štátu (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, ako aj citovaná judikatúra).

73 V druhom rade okrem oblastí, v ktorých je daňové právo Únie predmetom harmonizácie, je to práve dotknutý členský štát, ktorý prostredníctvom svojich vlastných právomocí v oblasti priamych daní a pri rešpektovaní svojej daňovej autonómie určuje charakteristiky dane, ktoré v zásade vymedzujú referenčný systém alebo „bežný“ daňový režim, z hľadiska ktorého treba analyzovať podmienku týkajúcu sa selektívnosti. Platí to najmä pre určenie základu dane a zdaniteľnej udalosti (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 16. marca 2021, Komisia/Poľsko, C-562/19 P, EU:C:2021:201, body 38 a 39, ako aj zo 16. marca 2021, Komisia/Maďarsko, C-596/19 P, EU:C:2021:202, body 44 a 45).

74 Z toho vyplýva, že na účely identifikácie referenčného systému v oblasti priamych daní sa musí zohľadniť len vnútroštátne právo uplatniteľné v dotknutom členskom štáte, pričom samotná táto identifikácia je nevyhnutným predpokladom na posúdenie nielen existencie výhody, ale aj otázky, či má táto výhoda selektívnu povahu.

75 V prejednávanej veci nastoľuje argumentácia Írska zhrnutá v bodoch 56 až 58 tohto rozsudku otázku, či sa Všeobecný súd dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď z dôvodov pripomenutých v bodoch 30 až 36 uvedeného rozsudku potvrdil referenčný systém zvolený Komisiou v spornom rozhodnutí.

76 V tejto súvislosti treba uviesť, že podľa odôvodnenia 228 sporného rozhodnutia sa Komisia domnievala, že princíp nezávislého vzťahu je nevyhnutne neoddeliteľnou súčasťou jej posúdenia daňových opatrení priznaných spoločnostiam určitej skupiny na základe článku 107 ods. 1 ZFEÚ, a to bez ohľadu na to, či členský štát tento princíp začlenil do svojho vnútroštátneho právneho poriadku.

77 Komisia v tom istom odôvodnení 228 spresnila, že tento princíp nezávislého vzťahu sa uplatňuje s cieľom určiť, či zdaniteľný zisk spoločnosti patriacej do skupiny bol na účely výpočtu dane z príjmu právnických osôb vypočítaný s uplatnením metódy, ktorá sa približuje trhovým podmienkam tak, aby sa s touto spoločnosťou pri uplatnení všeobecného systému dane z príjmu právnických osôb nezaobchádzalo priaznivejšie než s neintegrovanými spoločnosťami, ktorých zdaniteľné zisky určuje trh.

78 Zo štruktúry sporného rozhodnutia, najmä z analýzy referenčného systému vykonanej v odôvodneniach 193 až 209 tohto rozhodnutia okrem iného vyplýva, že Komisia zohľadnila okolnosť, že všeobecný systém zdanenia spoločností v Luxembursku nerozlišuje medzi integrovanými a neintegrovanými spoločnosťami, keďže cieľom tohto systému je zdaniť všetky spoločnosti, ktoré sú rezidentmi.

79 Práve vzhľadom na tieto úvahy Všeobecný súd v bode 161 napadnutého rozsudku spresnil, že tvrdenie uvedené v odôvodnení 228 sporného rozhodnutia, podľa ktorého je princíp nezávislého vzťahu všeobecnou zásadou rovnosti zaobchádzania v daňovej oblasti, ktorá patrí do pôsobnosti článku 107 ods. 1 ZFEÚ, nemožno vytrhnúť z kontextu a nemožno ho vykladať v tom zmysle, že Komisia potvrdila existenciu všeobecnej zásady rovnosti zaobchádzania v daňovej oblasti, ktorá vyplýva z článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

80 Ako vyplýva z bodu 141 napadnutého rozsudku, Všeobecný súd konštatoval, že princíp nezávislého vzťahu sa uplatní vtedy, keď príslušné vnútroštátne daňové právo nerozlišuje medzi integrovanými „podnikmi“ a samostatnými „podnikmi“ na účely ich zdanenia daňou z príjmov právnických osôb, keďže v takom prípade toto právo zamýšľa zdaniť zisk z hospodárskej činnosti takéhoto integrovaného „podniku“, akoby vyplýval z transakcií uskutočnených za trhové ceny. Po stanovení tohto právneho základu 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, cieľom Daňového zákonníka je zdaniť integrované podniky a samostatné podniky rovnakým spôsobom.

2) O existencii nesprávneho právneho posúdenia pri určení „bežného“ daňového režimu uplatniteľného v dotknutom členskom štáte

81 Na úvod treba odmietnuť argumentáciu Komisie, podľa ktorej odvolateľka prostredníctvom výhrad, ktoré uvádza, v skutočnosti spochybňuje zistenia Všeobecného súdu týkajúce sa uplatniteľného vnútroštátneho práva uvedené najmä v bode 145 napadnutého rozsudku, teda skutkové zistenia, ktoré podľa judikatúry Súdneho dvora nemôžu byť predmetom preskúmania v rámci odvolania.

82 Pokiaľ teda ide v rámci odvolania o preskúmanie posúdenia Všeobecného súdu týkajúceho sa vnútroštátneho práva, ktoré v oblasti štátnej pomoci predstavuje posúdenie skutkového stavu, Súdny dvor je príslušný len overiť, či nedošlo ku skresleniu tohto práva [rozsudok z 28. júna 2018, Andres (Heitkamp BauHolding v konkurze)/Komisia, C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 78 a citovaná judikatúra].

83 V prejednávanej veci však Írsko argumentáciou, ktorú uvádza, nemá za cieľ spochybniť výklad vnútroštátneho práva, ktorý podal Všeobecný súd, ale vyzýva Súdny dvor, aby určil, či sa Všeobecný súd nedopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď akceptoval vymedzenie relevantného referenčného rámca ako rozhodujúceho parametra na účely preskúmania existencie selektívnej výhody bez toho, aby zohľadnil osobitné pravidlá stanovené v luxemburskom práve v oblasti transferového oceňovania, ktoré sa uplatňujú na integrované spoločnosti.

84 Írsko sa totiž obmedzuje na spochybnenie toho, že Všeobecný súd uplatnil právne kritérium, ktorého cieľom je určiť, či záväzné daňové stanovisko, o aké ide v prejednávanej veci, poskytuje selektívnu výhodu.

85 Otázka, či Všeobecný súd primerane vymedzil relevantný referenčný systém a v širšom zmysle správne uplatnil právne kritérium, akým je princíp nezávislého vzťahu, je pritom právnou otázkou, ktorá môže byť predmetom preskúmania Súdnym dvorom v štádiu odvolania. Tvrdenia, ktoré majú spochybniť voľbu referenčného systému v rámci prvého kroku analýzy existencie selektívnej výhody, sú totiž prípustné, pretože táto analýza vychádza z právnej kvalifikácie

vnútroštátneho práva na základe ustanovenia práva Únie [pozri analogicky rozsudok z 28. júna 2018, Andres (Heitkamp BauHolding v konkurze)/Komisia, C-203/16 P, EU:C:2018:505, body 80 a 81].

86 Pokiaľ ide o dôvodnosť argumentácie Írska, treba pripomenúť, že – ako v podstate vyplýva z odôvodnenia 210 sporného rozhodnutia – FFT a Luxemburské veľkovojvodstvo pred Komisiou tvrdili, že referenčný systém by sa mal vzťahovať len na spoločnosti skupiny, alebo dokonca na spoločnosti skupiny vykonávajúce finančné činnosti, na ktoré sa vzťahuje článok 164 ods. 3 Daňového zákonníka, takže dotknuté záväzné daňové stanovisko sa malo porovnať so záväznými daňovými stanoviskami za obdobie rokov 2010 – 2013 týkajúcimi sa 21 iných daňovníkov, ktoré boli Komisii oznámené 15. januára 2014. Luxemburské veľkovojvodstvo a FFT sa domnievajú, že vzhľadom na to, že zaobchádzanie so spoločnosťou FFT bolo v súlade s článkom 164 ods. 3 Daňového zákonníka, obežníkom č. 164/2 a správnou praxou v danej oblasti, týmto záväzným daňovým stanoviskom nebola poskytnutá nijaká selektívna výhoda.

87 Komisia však v odôvodneniach 211 až 215 sporného rozhodnutia konštatovala, že pri určení relevantného referenčného systému nebolo potrebné zohľadniť tieto osobitné ustanovenia, pričom na tento účel uviedla, že takéto zohľadnenie by bolo v rozpore s cieľom všeobecného systému dane z príjmov právnických osôb v Luxembursku, ktorý táto inštitúcia už v odôvodneniach 193 až 209 sporného rozhodnutia identifikovala ako referenčný systém. V prejednávanej veci uviedla, že cieľom tohto systému bolo zdaniť zisky všetkých spoločností, ktoré patria do jej daňovej právomoci, či už ide o integrované, alebo neintegrované spoločnosti (odôvodnenia 198 a 212 sporného rozhodnutia).

88 Komisia uviedla, že nebude skúmať, či dotknuté záväzné daňové stanovisko dodržiava princíp nezávislého vzťahu, ako je definovaný v článku 164 ods. 3 Daňového zákonníka alebo v obežníku č. 164/2 (odôvodnenie 229 sporného rozhodnutia). Ak by totiž bolo možné preukázať, že metóda schválená luxemburskou daňovou správou prostredníctvom tohto záväzného daňového stanoviska na účely stanovenia zdaniteľného zisku spoločnosti FFT v Luxembursku sa odchyľuje od metódy, ktorá vedie k spoľahlivému odhadu výsledku na základe trhu, a teda od princípu nezávislého vzťahu, uvedené rozhodnutie by sa považovalo za rozhodnutie, ktoré spoločnosti FFT poskytuje selektívnu výhodu v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ (odôvodnenie 231 sporného rozhodnutia).

89 Z bodov 149 až 151 napadnutého rozsudku vyplýva, že Všeobecný súd potvrdil metodiku Komisie, ktorá v podstate spočívala v tom, že v prípade daňového systému sledujúceho cieľ zdanenia ziskov všetkých spoločností rezidentov bez ohľadu na to, či sú alebo nie sú integrované, je uplatnenie princípu nezávislého vzťahu na účely uplatnenia článku 107 ods. 1 ZFEÚ odôvodnené bez ohľadu na začlenenie tohto princípu do vnútroštátneho práva.

90 Treba teda určiť, či sa Všeobecný súd dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď schválil prístup Komisie, ktorý v podstate spočíval v tom, v rámci preskúmania vykonaného podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ, konkrétne pri vymedzení referenčného systému na účely určenia, či dotknuté záväzné daňové stanovisko priznáva svojmu príjemcovi selektívnu výhodu, nezohľadnila tento princíp tak, ako je stanovený v článku 164 ods. 3 Daňového zákonníka a spresnený v príslušnom obežníku č. 164/2.

91 V tejto súvislosti Komisia tým, že odmietla relevantnosť článku 164 ods. 3 Daňového zákonníka a obežníka č. 164/2, uplatnila princíp nezávislého vzťahu, ktorý je odlišný od princípu stanoveného v luxemburskom práve. Obmedzila sa teda na identifikáciu abstraktného vyjadrenia tohto

princípu v rámci cieľa, ktorý sleduje všeobecný systém dane z príjmov právnických osôb v Luxembursku, a na preskúmanie dotknutého záväzného daňového stanoviska bez toho, aby zohľadnila spôsob, akým je uvedený princíp konkrétne začlenený do tohto práva, najmä pokiaľ ide o integrované spoločnosti.

92 Všeobecný súd tým, že schválil takýto prístup, nezohľadnil požiadavku vyplývajúcu z judikatúry citovanej v bodoch 68 až 74 tohto rozsudku, podľa ktorej na účely určenia, či daňové opatrenie poskytlo podniku selektívnu výhodu, prináleží Komisii vykonať porovnanie so systémom zdaňovania, ktorý sa bežne uplatňuje v dotknutom členskom štáte, po objektívnom preskúmaní obsahu, vzťahu a konkrétnych účinkov noriem uplatniteľných podľa vnútroštátneho práva tohto štátu. Všeobecný súd sa tým dopustil nesprávneho právneho posúdenia pri uplatnení článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

93 Je pravda, ako sa zhodujú všetci účastníci konania, že cieľom vnútroštátneho práva uplatniteľného na spoločnosti v Luxembursku je dosiahnuť v oblasti zdaňovania integrovaných spoločností spoľahlivý odhad trhovej ceny. Hoci tento cieľ vo všeobecnosti zodpovedá cieľu princípu nezávislého vzťahu, nič to nemení na skutočnosti, že v prípade neexistencie harmonizácie v práve Únie sú konkrétne podmienky uplatnenia tohto princípu definované vnútroštátnym právom a musia sa zohľadniť pri určení referenčného rámca na účely určenia existencie selektívnej výhody.

94 Všeobecný súd navyše tým, že v bode 113 napadnutého rozsudku pripustil, že Komisia sa môže odvolávať na pravidlá, ktoré nie sú súčasťou luxemburského práva, hoci v bode 112 tohto rozsudku pripomenul, že táto inštitúcia nemala v tomto štádiu vývoja práva Únie právomoc, ktorá by jej umožňovala nezávisle a bez ohľadu na vnútroštátne daňové pravidlá definovať takzvané „bežné“ zdanenie integrovanej spoločnosti, porušil ustanovenia Zmluvy o FEÚ týkajúce sa prijímania opatrení Európskej únie na aproximáciu právnych predpisov členských štátov v oblasti priamych daní, najmä článok 114 ods. 2 ZFEÚ a článok 115 ZFEÚ. Autonómia členského štátu v oblasti priamych daní, ako ju uznáva ustálená judikatúra pripomenutá v bode 73 tohto rozsudku, totiž nemôže byť plne zabezpečená, ak sa mimo akéhokoľvek opatrenia na aproximáciu tohto druhu preskúmanie vykonané podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ nezakladá výlučne na bežných daňových pravidlách stanovených zákonodarcom dotknutého členského štátu.

95 V tejto súvislosti treba v prvom rade zdôrazniť, že v prípade neexistencie harmonizácie v tejto oblasti patrí prípadné stanovenie metód a kritérií, ktoré umožňujú určiť výsledok „nezávislého vzťahu“, do voľnej úvahy členských štátov. Hoci členské štáty OECD uznávajú zásluhu uplatňovania princípu nezávislého vzťahu na stanovenie správneho rozdelenia zisku spoločností medzi rôznymi krajinami, pri podrobnom uplatňovaní metód na určenie transferového oceňovania existujú medzi týmito štátmi významné rozdiely. Ako samotná Komisia uviedla v odôvodnení 88 sporného rozhodnutia, usmernenia OECD vymenúvajú viacero metód na stanovenie odhadu nezávislých trhových cien pre transakcie a rozdelenie zisku medzi spoločnosťami tej istej skupiny.

96 Okrem toho aj za predpokladu, že v oblasti medzinárodného zdaňovania existuje určitý konsenzus, že transakcie medzi ekonomicky prepojenými spoločnosťami, najmä transakcie v rámci skupiny, by sa mali na daňové účely posudzovať tak, ako keby boli uzatvorené medzi ekonomicky nezávislými spoločnosťami, a že sa preto mnohé vnútroštátne daňové orgány pri príprave a kontrole transferových cien riadia usmerneniami OECD, sú na účely analýzy toho, či sa konkrétne transakcie majú skúmať z hľadiska princípu nezávislého vzťahu a prípadne, či sa transferové ceny, ktoré tvoria základ zdaniteľného príjmu daňovníka a jeho rozdelenia medzi dotknuté štáty, odchyľujú alebo neodchyľujú od výsledku nezávislého vzťahu, relevantné len

vnútroštátne ustanovenia, bez toho, aby boli dotknuté úvahy obsiahnuté v bodoch 120 až 122 tohto rozsudku. Pri preskúmaní existencie selektívnej daňovej výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ a na účely preukázania daňového zaťaženia, ktoré za bežných okolností musí znášať podnik, teda nemožno zohľadniť parametre a pravidlá, ktoré nepatria do dotknutého vnútroštátneho daňového systému, ibaže by na ne tento vnútroštátny daňový systém výslovne odkazoval.

97 Toto konštatovanie predstavuje vyjadrenie zásady zákonnosti zdanenia, ktorá je súčasťou právneho poriadku Únie ako všeobecnej právnej zásady, ktorá vyžaduje, aby každá povinnosť zaplatiť daň, ako aj všetky podstatné prvky vymedzujúce jej základné charakteristiky boli stanovené zákonom, pričom zdaniteľná osoba musí byť schopná predvídať a vypočítať výšku splatnej dane a určiť okamih, kedy sa stáva splatnou (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. mája 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, bod 39).

98 V druhom rade Luxemburské veľkovojvodstvo na pojednávaní uviedlo, že okrem toho, že usmernenia OECD nie sú záväzné pre členské štáty tejto organizácie, obežník č. 164/2, ktorý vykladá článok 164 ods. 3 Daňového zákonníka, stanovuje osobitné pravidlá výpočtu transferových cien, pokiaľ ide o finančné spoločnosti skupiny, akou je FFT, ktoré vyžadujú, aby sa pri výpočte týchto cien nezohľadnili činnosti súvisiace s držbou podielov. Odôvodnenie 79 sporného rozhodnutia uvedené v jeho oddiele 2.3.2, ktorý obsahuje opis obsahu uvedeného obežníka, potvrdzuje, že tento členský štát stanovil osobitné pravidlá na určenie nezávislej trhovej odmeny, pokiaľ ide o takéto spoločnosti, a že tieto pravidlá boli Komisii oznámené v rámci správneho konania.

99 Analýza Komisie týkajúca sa referenčného systému a v širšom zmysle existencie selektívnej výhody poskytnutej spoločnosti FFT, ako ju potvrdil Všeobecný súd, však nezohľadňuje tieto normatívne rozhodnutia, ktorých cieľom je spresniť dosah princípu nezávislého vzťahu a jeho uplatňovanie v luxemburskom práve.

100 V tejto súvislosti treba uviesť, že v odpovedi na otázku položenú na pojednávaní Komisia uviedla, že luxemburská daňová správa v dotknutom záväznom daňovom stanovisku „nesprávne uplatnila pravidlá, ktoré bežne uplatňuje“, pokiaľ ide o princíp nezávislého vzťahu a výpočet transferových cien. Treba však konštatovať, že Komisia, ktorej prístup bol potvrdený Všeobecným súdom, v spornom rozhodnutí upustila od akéhokoľvek preskúmania spôsobu, akým bol vyložený a uplatnený princíp nezávislého vzťahu, ako je v podstate zakotvený v článku 164 ods. 3 Daňového zákonníka.

101 Všeobecný súd túto analýzu výslovne potvrdil v bode 146 napadnutého rozsudku, keď uviedol, že Komisii nemožno vytýkať, že na účely preskúmania výšky transferových cien pri transakcii alebo pri viacerých úzko súvisiacich transakciách, ktoré boli súčasťou sporného opatrenia, použila metódu určenia transferových cien, ktorú považovala v prejednávanej veci za primeranú, ako aj v bode 147 toho istého rozsudku, v ktorom zdôraznil, že usmernenia OECD, o ktoré sa Komisia opierala, „vychádza[jú] z významných prác uskutočnených skupin[ami] renovovaných odborníkov“, že „odráža[jú] konsenzus v oblasti transferového oceňovania dosiahnutý na medzinárodnej úrovni“ a že „[majú] jednoznačný praktický význam pri výklade otázok týkajúcich sa transferového oceňovania“.

102 V treťom rade na rozdiel od toho, čo konštatoval Všeobecný súd v bode 142 napadnutého rozsudku, rozsudok z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), nepodporuje stanovisko, podľa ktorého sa princíp nezávislého vzťahu uplatňuje,

ak je účelom vnútroštátneho daňového práva zdaniť integrované spoločnosti a samostatné spoločnosti rovnakým spôsobom, bez ohľadu na to, či a akým spôsobom je tento princíp do tohto práva začlenený.

103 V tomto rozsudku Súdny dvor totiž uviedol, že ak sa členský štát rozhodne začleniť do svojho vnútroštátneho práva metódu určenia zdaniteľného zisku integrovaných spoločností podobnú metóde OECD spočívajúcej v nákladoch zvýšených o prirážku, ktorá tak má za cieľ zdaňovať tieto spoločnosti na základe porovnateľnom s daňovým základom vyplývajúcim z uplatnenia všeobecného daňového režimu, tento štát priznáva uvedeným spoločnostiam hospodársku výhodu, ak do tejto metódy zahrnie také ustanovenia, ktoré majú za cieľ zníženie daňovej záťaže, ktorú by tieto spoločnosti museli obvykle znášať pri uplatnení uvedeného režimu.

104 V danom rozsudku tak Súdny dvor dospel k záveru, že vzhľadom na pravidlá zdaňovania uvedené v príslušnom vnútroštátnom práve, konkrétne v belgickom práve, ktoré upravujú mechanizmus zdaňovania ziskov podľa metódy OECD spočívajúcej v nákladoch zvýšených o prirážku, je potrebné uplatniť princíp nezávislého vzťahu. Z toho istého rozsudku preto nemožno vyvodiť, že Súdny dvor zamýšľal vyvodiť samostatný princíp nezávislého vzťahu, ktorý sa uplatňuje nezávisle od jeho začlenenia do vnútroštátneho práva, na účely preskúmania opatrení daňovej povahy v rámci uplatňovania článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

105 Zo všetkých týchto úvah vyplýva, že v odôvodnení napadnutého rozsudku, ktoré sa týka preskúmania hlavných úvah Komisie, podľa ktorých sa dotknuté záväzné daňové stanovisko odchýlilo od všeobecného systému dane z príjmov právnických osôb v Luxembursku, pripomenutom v bodoch 17 až 20 tohto rozsudku, došlo k nesprávnemu právnemu posúdeniu v rozsahu, v akom Všeobecný súd potvrdil prístup Komisie, ktorý v podstate spočíva v tom, že pri vymedzení referenčného systému v rámci preskúmania vykonaného podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ na účely určenia, či dotknuté záväzné daňové stanovisko poskytuje svojmu príjemcovi selektívnu výhodu, nezohľadnila princíp nezávislého vzťahu, ako je stanovený v článku 164 ods. 3 Daňového zákonníka a spresnený v príslušnom obežníku č. 164/2.

106 Treba však preskúmať, či nesprávne právne posúdenie, ktorého sa dopustil Všeobecný súd, môže viesť k zrušeniu napadnutého rozsudku.

107 Komisia totiž uviedla, že prípadné nesprávne právne posúdenia týkajúce sa bodov 125 až 286 napadnutého rozsudku by nemohli viesť k zrušeniu napadnutého rozsudku, ak by sa potvrdila analýza Všeobecného súdu uvedená v bodoch 290 až 299 tohto rozsudku.

108 Komisia sa preto domnieva, že odvolanie je neúčinné, keďže aj za predpokladu, že by jeden z uvedených odvolacích dôvodov bol vyhlásený za dôvodný, takáto okolnosť nemôže viesť k zrušeniu napadnutého rozsudku. Sporné rozhodnutie totiž obsahuje subsidiárne odôvodnenie založené na článku 164 ods. 3 Daňového zákonníka a obežníku č. 164/2, ktorého schválenie Všeobecným súdom Írsko nijako nespochybňuje.

109 V tejto súvislosti treba uviesť, že odôvodnením uvedeným v bodoch 290 až 299 napadnutého rozsudku Všeobecný súd v podstate potvrdil dôvody, ktoré Komisia uviedla „subsidiárne“ v odôvodneniach 315 až 317 sporného rozhodnutia, podľa ktorých sa dotknuté záväzné daňové stanovisko odchyľuje od referenčného systému tvoreného článkom 164 ods. 3 Daňového zákonníka a obežníkom č. 164/2.

110 Hoci Írsko priamo nespochybnilo odôvodnenie uvedené v tejto časti napadnutého rozsudku, nemožno tvrdiť, ako uvádza Komisia, že odvolanie treba vyhlásiť za neúčinné, keďže argumentácia Írska nemôže mať vplyv na výrok napadnutého rozsudku.

111 Ako totiž poznamenal generálny advokát v bode 42 svojich návrhov, úvahy uvedené v bodoch 290 až 299 napadnutého rozsudku neobsahujú analýzu, ktorá by bola oddeliteľná a nezávislá vo vzťahu k hlavnej analýze vyplývajúcej z referenčného systému použitého Komisiou, a teda neumožňujú napraviť pochybenie v analýze Komisie. Je pravda, že Komisia v odôvodnení 317 sporného rozhodnutia konštatovala, že záväzné daňové stanovisko spôsobilo zníženie splatnej dane spoločnosti FFT „v porovnaní so situáciou, v ktorej by sa princíp nezávislého vzťahu upravený [v článku 164 ods. 3 Daňového zákonníka] uplatnil správne“. Ako však Všeobecný súd uviedol v bode 294 napadnutého rozsudku, v celom rozsahu odkázala, pokiaľ ide o toto správne uplatnenie, na svoju hlavnú analýzu referenčného systému založenú na všeobecnom systéme dane z príjmov právnických osôb v Luxembursku.

112 Z toho vyplýva, že úvahy, o ktoré sa Komisia subsidiárne opierala, len zdanlivo napravujú pochybenie, ktorého sa dopustila pri určení referenčného systému, ktorý mal byť základom jej analýzy existencie selektívnej výhody. Za týchto okolností nesprávne právne posúdenie, ktorého sa dopustil Všeobecný súd pri svojej analýze hlavných úvah Komisie týkajúcich sa referenčného systému, postihuje aj jeho analýzu subsidiárnych úvah obsiahnutých v tejto súvislosti v spornom rozhodnutí.

113 Z vyššie uvedeného vyplýva, že je potrebné vyhovieť piatej a šiestej časti prvého odvolacieho dôvodu, ako aj piatemu odvolaciemu dôvodu, a teda zrušiť napadnutý rozsudok bez toho, aby bolo potrebné rozhodnúť o ostatných častiach prvého odvolacieho dôvodu a o ostatných odvolacích dôvodoch.

B. O odvolaní vo veci C-885/19 P

114 Vzhľadom na zrušenie napadnutého rozsudku už nie je potrebné rozhodnúť o odvolaní spoločnosti FFT.

VI. O žalobe na Všeobecnom súde

115 V súlade s článkom 61 prvým odsekom druhou vetou Štatútu Súdneho dvora Európskej únie môže Súdny dvor v prípade zrušenia rozhodnutia Všeobecného súdu vydať konečný rozsudok sám, ak to stav konania dovoľuje.

116 Tak je to aj v prejednávanej veci, keďže žalobné dôvody smerujúce k zrušeniu sporného rozhodnutia boli predmetom kontradiktórnej diskusie pred Všeobecným súdom a ich preskúmanie si nevyžaduje prijatie nijakého dodatočného opatrenia na zabezpečenie priebehu konania alebo vykonanie dokazovania v spise.

117 V tejto súvislosti stačí uviesť, že z dôvodov uvedených v bodoch 81 až 112 tohto rozsudku musí byť sporné rozhodnutie zrušené, keďže Komisia sa dopustila nesprávneho právneho posúdenia, keď konštatovala existenciu selektívnej výhody z hľadiska referenčného rámca zahŕňajúceho princíp nezávislého vzťahu, ktorý nevychádza z úplného preskúmania relevantného vnútroštátneho daňového práva v nadväznosti na kontradiktórnu diskusiu v tejto oblasti s dotknutým členským

štátom, a že tak porušila aj ustanovenia Zmluvy o FEÚ týkajúce sa prijímania opatrení Európskej únie na aproximáciu právnych predpisov členských štátov v oblasti priamych daní, najmä článok 114 ods. 2 ZFEÚ a článok 115 ZFEÚ.

118 Ako vyplýva z judikatúry pripomenutej v bode 71 tohto rozsudku, takéto pochybenie pri určení pravidiel, ktoré sa skutočne uplatňujú podľa príslušného vnútroštátneho práva, a teda pri identifikácii takzvaného „bežného“ zdanenia, vzhľadom na ktoré sa malo posudzovať dotknuté záväzné daňové stanovisko, nevyhnutne spôsobuje vadu celého odôvodnenia týkajúceho sa existencie selektívnej výhody.

119 Takéto konštatovanie však nevylučuje, že opatrenia v oblasti priamych daní, akými sú záväzné daňové stanoviská vydané členskými štátmi, môžu byť kvalifikované ako štátna pomoc, pokiaľ sú splnené všetky podmienky uplatnenia článku 107 ods. 1 ZFEÚ pripomenuté v bode 66 tohto rozsudku.

120 Ako bolo totiž pripomenuté v bode 65 tohto rozsudku, zásahy členských štátov v oblastiach, ktoré neboli v rámci práva Únie harmonizované, nie sú vylúčené z pôsobnosti ustanovení Zmluvy o FEÚ týkajúcich sa kontroly štátnej pomoci.

121 Členské štáty musia pri výkone svojej právomoci v oblasti priamych daní, akou je právomoc v oblasti prijímania záväzných daňových stanovísk, dodržiavať právo Únie, a najmä pravidlá zavedené Zmluvou o FEÚ v oblasti štátnej pomoci. V dôsledku toho sa musia pri výkone tejto právomoci zdržať prijímania opatrení, ktoré môžu predstavovať štátnu pomoc nezlučiteľnú s vnútorným trhom v zmysle článku 107 ZFEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. septembra 2021, Komisia/Belgicko a Magnetrol International, C-337/19 P, EU:C:2021:741, body 161 a 162, ako aj citovanú judikatúru).

122 Konkrétne, Komisia musí byť podľa judikatúry pripomenutej v bode 70 tohto rozsudku schopná, po tom, čo zaznamená, že sa členský štát rozhodol uplatňovať princíp nezávislého vzťahu na stanovenie transferových cien integrovaných spoločností, preukázať, že parametre stanovené vnútroštátnym právom v tejto oblasti sú zjavne v rozpore s cieľom nediskriminačného zdanenia všetkých spoločností, ktoré sú rezidentmi, bez ohľadu na to, či ide o integrované alebo neintegrované spoločnosti, sledovaným vnútroštátnym daňovým systémom, tým, že systematicky vedú k podhodnocovaniu transferových cien uplatňovaných na integrované spoločnosti alebo na niektoré z nich, ako sú finančné spoločnosti, v porovnaní s trhovými cenami, za porovnateľné transakcie uskutočňované neintegrovanými spoločnosťami.

123 Ako bolo konštatované v bode 105 tohto rozsudku, v prejednávanej veci však Komisia v napadnutom rozhodnutí takéto preskúmanie nevykonala, keďže rámec jej analýzy nezahŕňal všetky relevantné normy, ktorými sa vykonáva princíp nezávislého vzťahu podľa luxemburského práva.

124 Zo všetkých týchto úvah vyplýva, že je potrebné vyhovieť prvej a tretej časti prvého žalobného dôvodu, ktorý uplatnilo Luxemburské veľkovojvodstvo vo veci T-755/15, ako aj prvej výhrade prvého žalobnému dôvodu, ktorý vzniesla FFT vo veci T-759/15. V dôsledku toho sa musí zrušiť napadnuté rozhodnutie bez toho, aby bolo potrebné preskúmať ostatné žalobné dôvody uvedené v žalobách o neplatnosť.

VII. O trovách

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

126 Článok 138 ods. 1 tohto rokovacieho poriadku uplatniteľného na konanie o odvolaní na základe článku 184 ods. 1 uvedeného rokovacieho poriadku stanovuje, že účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté.

127 Pokiaľ ide v prejednávanej veci o odvolanie podané vo veci C-898/19 P, keďže Írsko malo úspech vo veci, je opodstatnené v súlade s jeho návrhmi rozhodnúť, že Komisia znáša svoje vlastné trovy konania a je povinná nahradiť trovy konania, ktoré vznikli Írsku.

128 Pokiaľ ide o odvolanie vo veci C-885/19 P, podľa článku 149 rokovacieho poriadku uplatniteľného na základe článku 190 tohto rokovacieho poriadku na konanie o odvolaní, ak Súdny dvor konanie vo veci zastaví, rozhodne o trovách konania. V súlade s článkom 142 rokovacieho poriadku uplatniteľného na základe jeho článku 184 ods. 1 na konanie o odvolaní Súdny dvor v takom prípade rozhodne o náhrade trov konania podľa voľnej úvahy. V prejednávanej veci treba rozhodnúť, že každý účastník konania znáša svoje vlastné trovy konania súvisiace s odvolaním vo veci C-885/19 P.

129 Okrem toho, keďže žalobám podaným na Všeobecný súd sa vyhovelo, Komisia je povinná nahradiť všetky trovy prvostupňového konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (veľká komora) rozhodol takto:

1. **Veci C-885/19 P a C-898/19 P sa spájajú na účely vyhlásenia rozsudku.**

2. **Rozsudok Všeobecného súdu Európskej únie z 24. septembra 2019, Luxembursko a Fiat Chrysler Finance Europe/Komisia (T-755/15 a T-759/15, EU:T:2019:670), sa zrušuje.**

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. **Konanie o odvolaní vo veci C-885/19 P sa zastavuje.**

5. **Každý z účastníkov konania znáša svoje vlastné trovy konania vo veci C-885/19 P.**

6. **Európska komisia je povinná nahradiť trovy odvolacieho konania vo veci C-898/19 P.**

7. **Európska komisia je povinná nahradiť trovy prvostupňového konania.**

Podpisy