Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 4. mája 2023 [1]

Vec C-454/21 P

Engie Global LNG Holding S.à.r.l.,
Engie Invest International S.A.,
Engie S.A.
proti
Európskej komisii
Vec C-451/21 P
Luxemburské veľkovojvodstvo
proti

Európskej komisii

„Odvolanie – Právo štátnej pomoci – Opatrenie vykonané Luxemburským veľkovojvodstvom v prospech spoločnosti Engie – Selektívna výhoda – Určenie referenčného systému – Kritérium posudzovania selektívnej výhody v daňovom práve – Záväzné daňové stanovisko – Nesprávne uplatnenie právnych predpisov v prospech daňovníka ako selektívna výhoda – Režim materských spoločností a skryté rozdelenie zisku – Nepísaná zásada vzájomnej súvislosti – Výklad vnútroštátneho práva zo strany Komisie – Nesprávne uplatnenie všeobecného ustanovenia o zabránení zneužívaniu ako selektívna výhoda“

I. Úvod

1. Prejednávané odvolania poskytujú Súdnemu dvoru opäť [2] možnosť zaoberať sa preskúmaním záväzného daňového stanoviska na základe práva štátnej pomoci. Hoci také záväzné daňové stanoviská na jednej strane zaručujú právnu istotu, na druhej strane niekedy existuje skryté podozrenie, že v niektorých členských štátoch vedú k dohodám medzi daňovými orgánmi a daňovníkmi, ktoré môžu mať protisúťažný charakter.

2. Na rozdiel od ostatných konaní o štátnej pomoci, ktoré Komisia začala v súvislosti so záväznými daňovými stanoviskami, [3] však v tomto prípade nejde o transferové ceny, ktoré sa odchyľujú od princípu nezávislého vzťahu. V spore, ktorého sa týka toto konanie, naopak

[1] Jazyk prednesu: nemčina.

[2] Pozri v tejto súvislosti naposledy najmä rozsudok z 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisia (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859), a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Pikamäe vo veci Írsko/Komisia (C-898/19 P, EU:C:2021:1029).

[3] Pozri v tejto súvislosti rozsudky z 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisia (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859); z 15. júla 2020, Írsko a i./Komisia (T-778/16 a T-892/16, EU:T:2020:338 – odvolacie konanie vedené pod číslom C-465/20 P), a z 24. septembra 2019, Holandsko a i./Komisia (T-760/15, EU:T:2019:669).

luxemburská daňová správa vydala vo vzťahu k skupine Engie dve série záväzných daňových stanovísk týkajúce sa daňového posudzovania reštrukturalizácie tejto skupiny spoločností v Luxembursku. Napokon potvrdila, že konvertibilný úver medzi viacerými luxemburskými spoločnosťami skupiny Engie treba v konečnom dôsledku posudzovať na úrovni „dlžníka“ ako úver a na úrovni „veriteľa“ ako vlastné imanie. Odmeny poskytnuté v súvislosti s týmto financovaním preto na úrovni dcérskej spoločnosti neboli zahrnuté do základu dane, avšak na úrovni materskej spoločnosti sa posudzovali ako príjmy z účasti. Tieto príjmy sa obvykle v rámci skupiny – ako je to aj v Luxembursku – nezdaňujú. Na úrovni dcérskej spoločnosti došlo naopak k zdaneniu len vo výške osobitného základu dane dohodnutého s daňovou správou („rozpätie“).

3. V spornom rozhodnutí[4] Komisia konštatovala, že luxemburská daňová správa nemala posudzovať príjmy z účasti na úrovni materskej spoločnosti ako oslobodené od dane. Luxemburské veľkovojvodstvo tým, že v záväzných daňových stanoviskách posúdilo túto otázku inak, podľa Komisie poskytlo príslušným materským spoločnostiam, resp. skupine Engie pomoc. Komisia sa subsidiárne domnieva, že daňová správa mala uplatniť všeobecné ustanovenie o zabránení zneužívaniu v luxemburskom práve. Všeobecný súd sa v celom rozsahu stotožnil s týmto názorom Komisie.

4. V tomto odvolacom konaní preto vzniká po prvé otázka, či sa daňové výhody dosiahnuté použitím konvertibilných úverov majú považovať za selektívne daňové zvýhodnenie v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. V tejto súvislosti bude tiež potrebné odpovedať na otázku, či právo štátnej pomoci vyžaduje zodpovedajúce zdanenie vo vnútroštátnom kontexte (t. j. vyžaduje, aby príjmy z účasti neboli oslobodené od dane, ak rozdelené zisky už neboli v celom rozsahu zdanené na úrovni dcérskej spoločnosti).

5. Po druhé vzniká otázka, či Komisia a Súdny dvor prostredníctvom práva štátnej pomoci môžu preskúmať „správnosť“ postupu vnútroštátnej daňovej správy a jej daňových rozhodnutí. V tejto súvislosti je potrebné so zreteľom na oba aspekty odpovedať okrem iného aj na otázku, do akej miery môže Komisia nahradiť výklad vnútroštátneho práva (v tomto prípade všeobecného ustanovenia o zabránení zneužívaniu), ktorý podali vnútroštátne daňové orgány, vlastným výkladom (vnútroštátneho práva) s cieľom preukázať selektívnu výhodu.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

6. Rámec týkajúci sa práva Únie tvorí článok 107 a nasl. ZFEÚ. Konanie týkajúce sa neoprávnenej štátnej pomoci je upravené v kapitole III nariadenia (EÚ) 2015/1589 stanovujúceho podrobné pravidlá na uplatňovanie článku 108 ZFEÚ[5] (ďalej len „nariadenie 2015/1589“).

[4] 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).

[5] 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).

B. Luxemburské právo

7. Článok 22 ods. 5 loi concernant l'impot sur le revenu (zákon o dani z príjmov) zo 4. decembra 1967 v zmenenom a doplnenom znení (ďalej len „LIR“) v podstate stanovuje, že konverzia aktív sa v zásade posudzuje ako výmena, a teda ako predaj poskytnutých aktív a nadobudnutie získaných aktív. Z toho môže vyplynúť zdaniteľný kapitálový zisk.

8. V článku 22a ods. 2 bode 1 LIR v znení, ktoré podľa napadnutého rozsudku platilo v čase vydania záväzných daňových stanovísk, sa uvádza:

„2. Odchylne od článku 22 piateho odseku výmenné transakcie uvedené v č. 1 až 4 nižšie nevedú k vytváraniu kapitálových ziskov, ktoré sú neoddeliteľnou súčasťou obchodovaného tovaru, pokiaľ sa v prípadoch uvedených v č. 1, 3 a 4 buď veriteľ alebo spoločník nevzdá nároku plynúceho z tohto ustanovenia:

(1) pri konverzii úveru: pridelenie cenných papierov, ktoré predstavujú kapitál dlžníka, veriteľovi. V prípade konverzie konvertibilného úveru sa kapitálový úrok za prevádzkové účtovné obdobie pred konverziou zdaňuje v čase výmennej transakcie“.

9. Článok 164 LIR znie:

„1. Na určenie zdaniteľného príjmu nie je dôležité, či sa tento príjem prerozdelí oprávneným osobám alebo nie.

2. Podľa vyššie uvedeného odseku sa za prerozdelenie považujú akékoľvek prerozdelenia určené držiteľom akcií, podielov na ziskoch alebo zakladateľských podielov, podielových listov alebo iných cenných papierov, vrátane dlhopisov s premenlivým úrokom, ktorými sa zakladá právo na účasť na ročnom zisku alebo likvidačnom zostatku.

3. Skryté rozdelenie zisku treba zahrnúť 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.“

10. V článku 166 ods. 1 LIR sa uvádza:

„Príjmy z účasti, ktorú má v majetku:

(1) kolektívny subjekt, ktorý je rezidentom s neobmedzenou daňovou povinnosťou a má jednu z foriem vymenovaných v prílohe odseku 10,

(2) kapitálová spoločnosť, ktorá je rezidentom s neobmedzenou daňovou povinnosťou, ktorá nie je uvedená v prílohe odseku 10,

(3) tuzemská stála prevádzkareň kolektívneho subjektu uvedená v článku 2 smernice [2011/96],

(4) tuzemská stála prevádzkareň kapitálovej spoločnosti, ktorá je rezidentom štátu, s ktorým Luxemburské veľkovojvodstvo uzavrelo dohodu o zamedzení dvojitého zdanenia,

(5) tuzemská stála prevádzkareň kapitálovej spoločnosti alebo družstva, ktoré je rezidentom štátu, ktorý je inou zmluvnou stranou Dohody o Európskom hospodárskom priestore (EHP) ako je členský štát Európskej únie, sa oslobodzujú od dane, ak k dátumu poskytnutia príjmov príjemca drží alebo sa zaväzuje držať v majetku túto účasť nepretržite aspoň dvanásť mesiacov a ak počas tohto obdobia účasť neklesne pod prah 10 percent alebo pod nadobúdaciu cenu 1 200 000 eur.“

11. Článok 6 luxemburského zákona o úprave daní stanovuje:

„Daňovú povinnosť nemožno obísť ani obmedziť zneužívaním foriem a možností občianskeho práva. V prípade zneužitia sa daň vyberá rovnakým spôsobom, ako by to bolo v právnej štruktúre prispôsobenej hospodárskym transakciám, skutočnostiam a okolnostiam.“

III. Okolnosti predchádzajúce sporu

12. Spor vychádza z dvoch sérií záväzných daňových stanovísk, ktoré Luxemburské veľkovojvodstvo vydalo vo vzťahu k skupine Engie. Každé z nich sa týka dvoch porovnateľných vnútroskupinových štruktúr financovania.

13. V záujme lepšej zrozumiteľnosti najprv opíšem štruktúru skupiny Engie, ktorá je relevantná pre spor (pozri oddiel A), a potom sa budem zaoberať transakciami, na ktorých sú založené záväzné daňové stanoviská, vrátane štruktúry financovania, ktorú si zvolila Engie (pozri oddiel B). Následne opíšem záväzné daňové stanoviská, ktoré vydali luxemburské daňové orgány (pozri oddiel C), rozhodnutie Komisie (pozri oddiel D), ako aj konanie na Všeobecnom súde a napadnutý rozsudok (pozri oddiel E).

A. Štruktúra skupiny Engie

14. Skupina Engie sa skladá zo spoločnosti Engie S.A. so sídlom vo Francúzsku a zo všetkých spoločností, ktoré uvedená spoločnosť priamo alebo nepriamo ovláda (bod 4 a nasl. napadnutého rozsudku). K týmto spoločnostiam patria tiež viaceré spoločnosti so sídlom v Luxembursku.

15. Engie S.A. kontroluje v Luxembursku okrem iného Compagnie Européenne de Financement C.E.F. S.A. (ďalej len „CEF“), ktorá bola v roku 2015 premenovaná na Engie Invest International S.A. Predmetom činnosti tejto spoločnosti je nadobúdanie majetkových účastí v Luxembursku a v zahraničných subjektoch, ako aj správa, využívanie a kontrola týchto majetkových účastí.

16. CEF vlastní všetky podiely v spoločnosti GDF Suez Treasury Management S.à.r.l. (ďalej len „GSTM“), v spoločnosti Electrabel Invest Luxembourg S.A. (ďalej len „EIL“) a v spoločnosti GDF Suez LNG Holding S.à.r.l. (ďalej len „LNG Holding“), ktorá bola založená v Luxembursku v roku 2009 a v roku 2015 premenovaná na Engie Global LNG Holding S.à.r.l.

17. Predmetom činnosti spoločnosti LNG Holding je tiež nadobúdanie majetkových účastí v Luxembursku a v zahraničných subjektoch, ako aj správa týchto účastí. Táto spoločnosť vlastní všetky podiely v spoločnostiach GDF Suez LNG Supply S.A. (ďalej len „LNG Supply“) a GDF Suez LNG Luxembourg S.à.r.l. (ďalej len „LNG Luxembourg“). LNG Supply vykonáva nákup, predaj a obchodovanie so skvapalneným zemným plynom, plynom a plynovými derivátmi.

B. Transakcie a štruktúra financovania

18. V rokoch 2009 až 2015 sa v rámci luxemburskej časti skupiny Engie uskutočnili viaceré reštrukturalizácie, ktoré sa realizovali okrem iného prostredníctvom zložitých vnútroskupinových štruktúr financovania, ktoré sú opísané v bode 12 a nasl., ako aj v bode 36 a nasl. napadnutého rozsudku takto:

1. Prevod činností na spoločnosť LNG Supply

19. Prvá reštrukturalizácia sa týkala spoločnosti LNG Holding (materská spoločnosť), ako aj jej dcérskych spoločností LNG Luxembourg (ďalej označovaná aj ako „sprostredkovateľská spoločnosť“) a LNG Supply (dcérska spoločnosť).

20. K 30. októbru 2009 previedla LNG Holding svoje prevádzkové činnosti v odvetví skvapalneného zemného plynu a plynových derivátov na spoločnosť LNG Supply. Kúpna cena predstavovala 657 miliónov amerických dolárov (USD) (približne 553,26 milióna eur).

21. Na účely financovania vnútroskupinového prevodu poskytla LNG Luxembourg spoločnosti LNG Supply povinne konvertibilný úver (ďalej len „úver ZORA“ [6]) s nominálnou hodnotou 646 miliónov USD a dĺžkou trvania 15 rokov. Úver ZORA sa neúročil pravidelne. Namiesto toho mala LNG Supply spoločnosti LNG Luxembourg ako veriteľovi poskytnúť vlastné akcie pri konverzii úveru ZORA na vlastné imanie, ktorá sa mala uskutočniť neskôr.

22. Hodnota akcií, ktoré sa majú v tom čase poskytnúť, sa vypočíta podľa nominálnej hodnoty úveru ZORA v okamihu konverzie zvýšenej alebo zníženej o premenlivý podiel. Premenlivý podiel zasa zodpovedá ziskom dosiahnutým spoločnosťou LNG Supply počas trvania úveru ZORA po odpočítaní zdaniteľného rozpätia. Konkrétne zdaniteľné rozpätie a základ dane z tohto rozpätia boli dohodnuté s daňovou správou v záväznom daňovom stanovisku (pozri oddiel C nižšie). Premenlivý podiel však môže byť tiež – v stratových rokoch – záporný. Suma premenlivého podielu sa označuje aj ako „prirážky z úveru ZORA“.

23. LNG Luxembourg zasa financovala úver ZORA prostredníctvom forwardovej zmluvy uzavretej so spoločnosťou LNG Holding (v tom čase ešte LNG Trading). V rámci tejto forwardovej zmluvy zaplatí LNG Holding spoločnosti LNG Luxembourg sumu zodpovedajúcu nominálnej hodnote úveru ZORA – teda 646 miliónov USD – výmenou za nadobudnutie práv k akciám, ktoré LNG Supply vydá pri konverzii úveru ZORA.

24. V roku 2014 došlo k čiastočnej konverzii úveru ZORA. Ako takzvaný hybridný prvok financovania sa úver ZORA na úrovni dcérskej spoločnosti posudzuje ako určitá forma úveru, zatiaľ čo na úrovni materskej spoločnosti v čase konverzie sa považuje za vlastné imanie. Na tento účel LNG Supply pristúpila k zvýšeniu základného imania o 699,9 milióna USD (približne 589,6 milióna eur), z čoho 193,8 milióna USD (približne 163,3 milióna eur) pripadalo na splatenie časti nominálnej hodnoty dotknutého úveru ZORA a zvyšná suma na zaplatenie časti prirážok z úveru ZORA.

[6] Presný význam tejto skratky nie je jasný. Komisia predpokladá, že táto skratka znamená „Zero-intérêts Obligation Remboursable en Actions“ – pozri poznámku pod čiarou 6 sporného rozhodnutia.

25. Na úrovni spoločnosti LNG Luxembourg (sprostredkovateľská spoločnosť) čiastočná konverzia viedla k zníženiu hodnoty úveru ZORA evidovaného v účtovníctve na strane aktív o sumu 193,8 milióna USD a k zodpovedajúcemu zníženiu hodnoty forwardovej kúpnej zmluvy evidovanej v účtovníctve na strane pasív. V dôsledku toho bola táto operácia na úrovni spoločnosti LNG Luxembourg z daňového hľadiska neutrálna. Príjmy z účasti v podobe akcií, ktoré LNG Supply (dcérska spoločnosť) vydala pri konverzii úveru ZORA, ktoré boli následne získané na úrovni spoločnosti LNG Holding (materská spoločnosť), sa v dôsledku použitia režimu materských spoločností podľa článku 166 LIR (t. j. v dôsledku oslobodenia rozdelenia ziskov v rámci skupiny od dane) považovali za oslobodené od dane. Tieto daňové dôsledky boli stanovené v záväzných daňových stanoviskách (pozri oddiel C nižšie).

2. Prevod činností na spoločnosť GSTM

26. Druhá reštrukturalizácia sa týkala spoločnosti CEF (materská spoločnosť), ako aj jej dcérskych spoločností EIL (ďalej označovaná aj ako „sprostredkovateľská spoločnosť“) a GSTM (dcérska spoločnosť). Od roku 2010 CEF previedla svoje činnosti financovania a pokladničnej správy na spoločnosť GSTM. Kúpna cena za tieto činnosti predstavovala približne 1,036 miliardy eur.

27. Aj tento vnútroskupinový prevod bol financovaný prostredníctvom úveru ZORA so splatnosťou do roku 2026, ktorý EIL poskytla spoločnosti GSTM. Nominálna hodnota úveru ZORA zodpovedá kúpnej cene. Štruktúra financovania navyše zodpovedala štruktúre financovania týkajúcej sa prevodu činností na spoločnosť LNG Supply; EIL najmä uzavrela so spoločnosťou CEF identickú forwardovú zmluvu, takže možno odkázať na vyššie uvedené úvahy.

28. Doteraz však nedošlo ku konverzii úveru ZORA, takže CEF v tejto súvislosti ešte nezískala nijaké príjmy z účasti.

C. Záväzné daňové stanoviská luxemburskej daňovej správy

29. V súvislosti s týmito transakciami, ako aj s ich financovaním vydala luxemburská daňová správa vo vzťahu k skupine Engie dve série záväzných daňových stanovísk (bod 17 a nasl. napadnutého rozsudku).

1. Záväzné daňové stanoviská týkajúce sa prevodu činností na spoločnosť LNG Supply

30. Prvé záväzné daňové stanovisko bolo vydané 9. septembra 2008. Týka sa vytvorenia spoločností LNG Supply a LNG Luxembourg, ako aj plánu prevodu činností zo spoločnosti LNG Holding na spoločnosť LNG Supply.

31. Z daňového hľadiska zo záväzného daňového stanoviska vyplýva, že LNG Supply je zdaňovaná osobitným spôsobom, len pokiaľ ide o rozpätie dohodnuté s luxemburskou daňovou správou: podľa rozhodnutia Komisie z 20. júna 2018[7] nie je základom dane zisk (ako suma, ktorý je rozdielom dvoch hodnôt obchodného majetku na začiatku a na konci účtovného obdobia) spoločnosti LNG Supply, ale suma zodpovedajúca „celkovému čistému rozpätiu vo výške • % hodnoty hrubých aktív uvedenej v súvahe spoločnosti [LNG Supply]“. Pritom však platí, že „toto

[7] Odôvodnenie 36 rozhodnutia.

čisté obchodné rozpätie [nesmie byť] nižšie ako • % hrubého ročného obratu spoločnosti“. Táto suma (rozpätie) sa potom zdaní podľa štandardnej sadzby dane z príjmov (ďalej len „zdanenie rozpätia“).

32. V konečnom dôsledku teda dochádza k zdaneniu príjmov založenému na hodnote evidovanej v súvahe, prinajmenšom však k zdaneniu príjmov založenému na obrate. To znamená, že LNG Supply musí zaplatiť daň z príjmov aj v prípade straty. Na základe tohto zdanenia založeného na hodnote evidovanej v súvahe, resp. na obrate skutočné príjmy (výnosy po odpočítaní nákladov) spoločnosti LNG Supply už neboli relevantné pre určenie základu dane. Zo spisu nevyplýva, z akého dôvodu a na akom zákonnom základe luxemburská daňová správa povolila (resp. mohla povoliť) toto odlišné zdanenie a zdaňuje také čisté rozpätie. Hospodársky výsledok, ktorý zostal spoločnosti LNG Supply po odpočítaní tohto rozpätia, v každom prípade podľa dohody zodpovedal výške prirážok z úveru ZORA.

33. Podľa rozhodnutia Komisie[8] poskytuje luxemburská daňová správa spoločnosti LNG Luxembourg ako „veriteľovi“ možnosť počas trvania úveru ZORA zachovať v účtovnej závierke hodnotu úveru ZORA na jeho účtovnej hodnote, pričom LNG Luxembourg využila túto možnosť. V záväznom daňovom stanovisku sa ďalej uvádza, že neskoršia konverzia úveru ZORA na akcie spoločnosti nevedie k zdaniteľným kapitálovým ziskom, pokiaľ sa LNG Luxembourg rozhodne uplatniť článok 22a LIR. Nedochádza teda k zdaneniu prirážok z úveru ZORA obsiahnutých v hodnote vydaných akcií. Tieto akcie sa v tomto smere posudzujú ako vlastné imanie.

34. Zo záväzného daňového stanoviska z 9. septembra 2008 napokon vyplýva, že LNG Holding zaúčtuje platbu uskutočnenú v súvislosti s forwardovou zmluvou v prospech spoločnosti LNG Luxembourg ako finančný investičný majetok, takže LNG Holding pred konverziou úveru ZORA nezaúčtuje v súvislosti s týmto úverom ZORA žiaden príjem ani daňovo uznateľný základ. Luxemburský daňový orgán navyše potvrdzuje, že oslobodenie príjmov z účasti od dane podľa článku 166 LIR sa uplatňuje na účasť v spoločnosti LNG Supply kúpenú na základe forwardovej zmluvy.

35. Druhé záväzné daňové stanovisko bolo vydané 30. septembra 2008 a týka sa prevodu skutočného riadenia spoločnosti LNG Trading do Holandska. Tretie záväzné daňové stanovisko bolo vydané 3. marca 2009 a potvrdzuje zmeny štruktúry financovania uvedené v záväznom daňovom stanovisku z 9. septembra 2008, konkrétne nahradenie spoločnosti LNG Trading spoločnosťou LNG Holding a implementáciu úveru ZORA, ktorý si vzala LNG Supply od spoločností LNG Luxembourg a LNG Holding. Štvrté záväzné daňové stanovisko bolo vydané 9. marca 2012 a objasňuje niektoré účtovné výrazy použité pri výpočte rozpätia, v súvislosti s ktorým sa zdaňuje LNG Supply.

36. Posledné záväzné daňové stanovisko bolo vydané 13. marca 2014 a bol ním potvrdený názor uvedený v žiadosti z 20. septembra 2013. Týka sa zdaňovania čiastočnej konverzie úveru ZORA, ktorý si vzala LNG Supply. Podľa bodu 27 napadnutého rozsudku z neho vyplýva, že LNG Supply pristúpi ku dňu konverzie tohto úveru k zníženiu svojho základného imania o sumu rovnajúcu sa sume uvedenej konverzie.

[8] Odôvodnenie 38 rozhodnutia. Opis uvedený v opise skutkového stavu, ktorý sa nachádza v napadnutom rozsudku (bod 22), je v tomto smere nepresný, resp. nejednoznačný.

37. Z daňového hľadiska luxemburská daňová správa potvrdzuje, že predmetná čiastočná konverzia nebude mať nijaký vplyv na spoločnosť LNG Luxembourg. LNG Holding zaúčtuje zisk rovnajúci sa rozdielu medzi nominálnou hodnotou konvertovaných akcií a sumou tejto konverzie (t. j. vo výške prirážok z úveru ZORA). Okrem toho sa uvádza, že tento zisk bude oslobodený od dane z príjmu z majetkových účastí na základe článku 166 LIR.

2. Záväzné daňové stanoviská týkajúce sa prevodu činností na spoločnosť GSTM

38. Prvé záväzné daňové stanovisko vydané 9. februára 2010 potvrdzuje podobnú štruktúru, ako je štruktúra implementovaná spoločnosťou LNG Holding na financovanie prevodu jej činností v odvetví skvapalneného zemného plynu na spoločnosť LNG Supply. Predmetná štruktúra je totiž založená na úvere ZORA, ktorý si vzala GSTM od spoločnosti EIL a ktorý slúži na financovanie nadobudnutia činnosti financovania a pokladničnej správy od spoločnosti CEF. Rovnako ako v prípade spoločnosti LNG Supply je GSTM počas trvania úveru ZORA zdaňovaná z rozpätia dohodnutého s luxemburskou daňovou správou.

39. Druhé záväzné daňové stanovisko vydané 15. júna 2012 potvrdzuje zdaňovanie financovania a spočíva na rovnakej analýze, ako je analýza uvedená v záväznom daňovom stanovisku z 9. septembra 2008 v súvislosti s prevodom činností spoločnosti LNG Trading na spoločnosť LNG Supply. Odlišuje sa však, pokiaľ ide o možné zvýšenie sumy úveru ZORA, ktorý si vzala GSTM.

3. Zhrnutie

40. Zo záväzných daňových stanovísk v konečnom dôsledku vyplýva, že prevádzkové spoločnosti LNG Supply a GSTM sa zdaňujú v štandardnej sadzbe dane z príjmov právnických osôb, len pokiaľ ide o základ dane (rozpätie) dohodnutý s daňovou správou. Tento základ dane z príjmov právnických osôb sa neurčoval v rámci štandardného určovania ziskov (t. j. obvykle porovnaním hodnoty obchodného majetku), ale na základe súvahy, prinajmenšom však na základe obratu. K zdaneniu prevádzkových dcérskych spoločností preto došlo aj v prípade straty.

41. Nárast hodnoty aktív (t. j. zvyšný skutočný zisk), ktorý prevyšuje takto určený základ dane, sa v dôsledku dohodnutého zdanenia rozpätia na úrovni prevádzkových spoločností (LNG Supply a GSTM) nezdanil a pripísal len prvku financovania (úver ZORA).

42. Z dôvodu forwardovej zmluvy v prípade konverzie úveru ZORA na akcie spoločnosti nevznikne žiadny zisk na úrovni sprostredkovateľskej spoločnosti. Zisky z konverzie úveru ZORA sa potom posudzujú na úrovni materskej spoločnosti ako vlastné imanie a na základe luxemburského režimu materských spoločností (článok 166 LIR) sa nezdaňujú. V konečnom dôsledku dôjde len k opísanému zdaneniu rozpätia v dôsledku prevádzkových činností.

D. Rozhodnutie Komisie

43. Dňa 23. marca 2015 zaslala Európska komisia Luxemburskému veľkovojvodstvu žiadosť o informácie týkajúce sa záväzných daňových stanovísk vydaných vo vzťahu k skupine Engie. Po tom, čo Komisia listom z 1. apríla 2016 oznámila Luxemburskému veľkovojvodstvu svoje pochybnosti o súlade týchto záväzných daňových stanovísk s právom štátnej pomoci, 19. septembra 2016 začala podľa článku 108 ods. 2 ZFEÚ konanie vo veci formálneho vyšetrovania. Dňa 20. júna 2018 vydala Komisia sporné rozhodnutie.

44. V tomto rozhodnutí Komisia v podstate vyjadrila názor, že Luxemburské veľkovojvodstvo poskytlo skupine Engie v rozpore s článkom 107 ods. 1 a článkom 108 ods. 3 ZFEÚ selektívnu výhodu. Komisia spochybňuje konkrétne účinky zvolenej štruktúry financovania na celkovú sumu dane, ktorú má táto skupina platiť, pričom ide v zásade o to, že nie je zdanený v podstate celý zisk dosiahnutý dcérskymi spoločnosťami v Luxembursku.

45. Komisia odôvodnila poskytnutie hospodárskej výhody najmä tým, že podľa záväzných daňových stanovísk odhliadnuc od rozpätia dohodnutého s luxemburskou daňovou správou v prípade žiadnej zo spoločností zapojených do transakcií nedochádza k zdaneniu prirážok z úveru ZORA, ktoré zodpovedajú zisku dosiahnutého spoločnosťami LNG Supply a GSTM. Výhoda, ktorá je relevantná z hľadiska práva v oblasti štátnej pomoci, konkrétne spočíva v uplatnení oslobodenia od dane podľa článku 166 LIR na príjmy z účasti, ktoré dosiahli jednotlivé materské spoločnosti po konverzii, hoci na úrovni dcérskych spoločností (tak ako sprostredkovateľských spoločností) nebolo zabezpečené skutočné zdanenie.

46. Pokiaľ ide o existenciu selektívnej výhody, Komisia sa opiera celkovo o štyri rôzne postupy odôvodnenia.

47. Po prvé Komisia sa domnieva, že existuje selektívnosť na úrovni materských spoločností – teda spoločností LNG Holding a CEF –, lebo záväzné daňové stanoviská na tejto úrovni schválili nezdanenie príjmov z účasti, ktoré z hospodárskeho hľadiska zodpovedali prirážkam z úveru ZORA. V dôsledku toho sa posudzovanie odchyľuje od širšieho referenčného rámca tvoreného luxemburským systémom dane z príjmov právnických osôb, podľa ktorého sa subjekty podliehajúce dani z príjmov právnických osôb so sídlom v Luxembursku zdaňujú na základe ich zisku určeného v účtovných závierkach.

48. Po druhé Komisia sa domnieva, že existuje selektívnosť na úrovni materských spoločností, lebo záväznými daňovými stanoviskami sa schválilo uplatnenie oslobodenia príjmov z účasti od dane podľa článku 166 LIR na zisky dosiahnuté materskými spoločnosťami. Podľa názoru Komisie sa toto zaobchádzanie odchyľuje od užšieho referenčného rámca tvoreného ustanoveniami o oslobodení príjmov z účasti od dane, lebo podľa neho sa oslobodenie od dane má priznať len vtedy, keď rozdeľované zisky predtým boli zdanené na úrovni dcérskych spoločností (takzvaná zásada vzájomnej súvislosti).

49. Po tretie Komisia zastáva názor, že záväzné daňové stanoviská vedú k selektívnej výhode pre skupinu Engie, lebo daňová uznateľnosť prirážok z úveru ZORA na úrovni dcérskych spoločností v spojení s ich nezdanením na úrovni sprostredkujúcich a materských spoločností spolu viedla k zníženiu celkového zdaniteľného príjmu skupiny v Luxembursku. Komisia sa domnieva, že sa to odchyľuje od širšieho referenčného rámca tvoreného luxemburským systémom dane z príjmov právnických osôb, ktorý nepovoľuje také zníženie zdaniteľného príjmu (takzvané posudzovanie na úrovni skupiny).

50. Ako subsidiárny postup odôvodnenia Komisia po štvrté uvádza, že záväzné daňové stanoviská sa odchyľovali od luxemburského ustanovenia o zabránení zneužívaniu, resp. že daňová správa neprípustným spôsobom neuplatnila ustanovenie o zabránení zneužívaniu, ktoré sa nachádza v článku 6 zákona o úprave daní. Podľa názoru Komisie bola štruktúra financovania vytvorená skupinou Engie zneužívajúca, takže luxemburská daňová správa na základe luxemburskej judikatúry nemohla vydať záväzné daňové stanoviská (nezabránenie zneužívaniu).

51. Komisia vychádzala z toho, že sú splnené aj ostatné znaky pomoci podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ, a preto rozhodla, že Luxembursko musí vymáhať túto pomoc od spoločnosti LNG Holding. Prípadné sumy, ktoré LNG Holding nevráti, sa majú vymáhať od spoločnosti Engie S.A. Keďže v prípade druhej série záväzných daňových stanovísk ešte nedošlo ku konverzii úveru ZORA na akcie spoločnosti GSTM, v tejto súvislosti nebolo nariadené vymáhanie. So zreteľom na budúce konverzie sa zakázalo, aby sa výsledné príjmy z účasti naďalej považovali za oslobodené od dane.

E. Konanie na Všeobecnom súde a napadnutý rozsudok

52. Návrhom doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 30. augusta 2018 podalo Luxemburské veľkovojvodstvo vo veci T-516/18 žalobu o zrušenie sporného rozhodnutia.

53. Návrhom doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 4. septembra 2018 podali Engie Global LNG Holding S.à.r.l., Engie Invest International S.A. a Engie S.A. (ďalej len „Engie“) vo veci T-525/18 tiež žalobu o zrušenie sporného rozhodnutia.

54. Uznesením z 15. februára 2019 predseda siedmej rozšírenej komory Všeobecného súdu vyhovel návrhu Írska na vstup vedľajšieho účastníka do konania vo veci T-516/18.

55. Uznesením predsedu druhej rozšírenej komory Všeobecného súdu z 12. júna 2020 boli veci T-516/18 a T-525/18 po vypočutí účastníkov konania v súlade s článkom 68 ods. 1 Rokovacieho poriadku Všeobecného súdu spojené na účely ústnej časti konania.

56. Na podporu žalôb uviedli Engie a Luxemburské veľkovojvodstvo v podstate šesť skupín žalobných dôvodov:

– prvá skupina sa týka porušenia článkov 4 a 5 ZEÚ, ako aj článkov 3 až 5 a 113 až 117 ZFEÚ z dôvodu, že posúdenie Komisie vedie k skrytej daňovej harmonizácii (tretí žalobný dôvod vo veci T-516/18 a piaty žalobný dôvod vo veci T-525/18),

– druhá skupina sa týka porušenia článku 107 ZFEÚ z dôvodu, že Komisia vychádzala z toho, že záväzné daňové stanoviská poskytujú výhodu, lebo nie sú v súlade s luxemburským daňovým právom (druhý žalobný dôvod vo veci T-516/18 a druhý žalobný dôvod vo veci T-525/18),

– tretia skupina sa týka porušenia článku 107 ZFEÚ, povinnosti odôvodnenia podľa článku 296 ZFEÚ, ako aj zásady dodržiavania práva na obhajobu z dôvodu, že Komisia konštatovala, že táto výhoda je selektívna (prvý, štvrtý a šiesty žalobný dôvod vo veci T-516/18, ako aj tretí, šiesty a ôsmy žalobný dôvod vo veci T-525/18),

– štvrtá skupina sa týka porušenia článku 107 ZFEÚ z dôvodu, že Komisia predpokladala, že záväzné daňové stanoviská možno pripísať Luxemburskému veľkovojvodstvu a že došlo k použitiu štátnych zdrojov (prvý žalobný dôvod vo veci T-525/18),

– piata skupina sa týka porušenia článku 107 ZFEÚ z dôvodu, že Komisia nesprávne kvalifikovala záväzné daňové stanoviská ako individuálnu pomoc (štvrtý žalobný dôvod vo veci T-525/18),

– šiesta skupina sa týka porušenia všeobecných zásad práva Únie z dôvodu, že Komisia nariadila vymáhanie pomoci (piaty žalobný dôvod vo veci T-516/18 a siedmy žalobný dôvod vo veci T-525/18).

57. Všeobecný súd napadnutým rozsudkom zamietol všetky žalobné dôvody, a teda v celom rozsahu zamietol žaloby vo veciach T-516/18 a T-525/18.

58. V súvislosti s prvou skupinou žalobných dôvodov Všeobecný súd (bod 134 a nasl., najmä bod 150 napadnutého rozsudku) v podstate konštatoval, že Komisia tým, že preskúmala záväzné daňové stanoviská, nevykonala daňovú harmonizáciu, ale len vykonala právomoc, ktorú jej priznáva článok 107 ods. 1 ZFEÚ.

59. So zreteľom na druhú a tretiu skupinu žalobných dôvodov Všeobecný súd v bode 230 svojho rozsudku uviedol, že ak niektoré z dôvodov rozhodnutia môžu rozhodnutie samy osebe dostatočne odôvodňovať, potom vady, ktorými môžu byť poznačené iné dôvody aktu, v žiadnom prípade nemajú vplyv na výrok. Všeobecný súd najprv preskúmal užší referenčný rámec, ktorý majú tvoriť články 164 a 166 LIR, a už na základe tohto referenčného rámca dospel k výnimke z neho, ktorú nemožno odôvodniť. Zhodne s Komisiou zaujal stanovisko, že Komisia nebola povinná zahrnúť do referenčného rámca ustanovenia smernice o materských a dcérskych spoločnostiach, a to najmä preto, lebo išlo o čisto vnútroštátnu situáciu (bod 263 a nasl. napadnutého rozsudku). Komisia preto správne vychádzala z toho, že záväzné daňové stanoviská sa odchyľovali od referenčného rámca tvoreného článkami 164 a 166 LIR, teda že záväznými daňovými stanoviskami bolo schválené nesprávne uplatnenie právnych predpisov (bod 288 a nasl. napadnutého rozsudku).

60. V súvislosti s údajnou neexistenciou selektívnej výhody z hľadiska ustanovenia o zabránení zneužívaniu práva Všeobecný súd uviedol, že Komisia dostatočne preukázala splnenie všetkých kritérií, ktoré musia byť splnené na to, aby sa v luxemburskom práve konštatovalo zneužitie práva, konkrétne použitia foriem alebo inštitútov súkromného práva, zníženia daňového zaťaženia, použitia nevhodného právneho postupu a neexistencie iných ako daňových dôvodov (bod 384 a nasl., najmä bod 410 a nasl. napadnutého rozsudku).

61. Pokiaľ ide o štvrtú skupinu žalobných dôvodov, Všeobecný súd konštatoval (bod 212 a nasl. napadnutého rozsudku), že záväzné daňové stanoviská vydala luxemburská daňová správa a z týchto záväzných stanovísk vyplýva zníženie daňovej záťaže, ktorú musí podnik v zásade znášať, takže jednak ich možno pripísať Luxemburskému veľkovojvodstvu a jednak došlo k použitiu štátnych prostriedkov.

62. So zreteľom na piatu skupinu žalobných dôvodov Všeobecný súd (bod 479 a nasl. napadnutého rozsudku) uviedol, že Komisia môže chápať opatrenie uplatňujúce všeobecnú schému ako individuálnu pomoc bez toho, aby bola predtým povinná preukázať, že ustanovenia, na ktorých je založená uvedená schéma, predstavujú schému pomoci, aj keby to tak bolo.

63. Napokon Všeobecný súd v súvislosti so šiestou skupinou žalobných dôvodov konštatoval (bod 489 a nasl. napadnutého rozsudku), že Komisia neporušila všeobecné zásady právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery tým, že voči Luxemburskému veľkovojvodstvu nariadila vymáhanie pomoci. Podniky, ktoré sú príjemcami pomoci, konkrétne môžu mať v zásade legitímnu dôveru v zákonnosť pomoci len vtedy, ak pri jej poskytnutí bol dodržaný postup upravený v článku 108 ZFEÚ.

IV. Konanie na Súdnom dvore

64. Dňa 22. júla 2021 podala Engie proti rozsudku Všeobecného súdu prejednávané odvolanie (vec C-454/21 P). Engie navrhuje, aby Súdny dvor:

– vyhlásil prejednávané odvolanie za prípustné a dôvodné,

– zrušil rozsudok Všeobecného súdu Európskej únie z 12. mája 2021 v spojených veciach T-516/18 a T-525/18, Luxembursko a Engie Global LNG Holding a i./Komisia,

– v súlade s článkom 61 Štatútu Súdneho dvora s konečnou platnosťou rozhodol o veci samej a vyhovel návrhom uplatneným spoločnosťou Engie v prvostupňovom konaní alebo subsidiárne zrušil článok 2 rozhodnutia 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), v rozsahu, v akom sa v ňom nariaďuje vymáhanie pomoci,

– ďalej subsidiárne vrátil vec Všeobecnému súdu na ďalšie konanie,

– uložil Komisii povinnosť nahradiť všetky trovy konania.

65. Dňa 21. júla 2021 podalo Luxemburské veľkovojvodstvo proti rozsudku Všeobecného súdu prejednávané odvolanie (vec C-451/21 P). Luxembursko navrhuje, aby Súdny dvor:

– zrušil rozsudok Všeobecného súdu Európskej únie z 12. mája 2021 v spojených veciach T-516/18 a T-525/18, Luxembursko a Engie Global LNG Holdings a i./Komisia,

– v súlade s článkom 61 Štatútu Súdneho dvora s konečnou platnosťou rozhodol o veci samej a vyhovel návrhom uplatneným Luxemburskom v prvostupňovom konaní a zrušil rozhodnutie Komisie (EÚ) 2019/421 z 20. júna 2018 o štátnej pomoci SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN), ktorú poskytlo Luxembursko spoločnosti Engie,

– subsidiárne vrátil vec Všeobecnému súdu na ďalšie konanie,

– uložil Komisii povinnosť nahradiť trovy konania, ktoré vznikli Luxemburskému veľkovojvodstvu.

66. Komisia v oboch veciach navrhuje, aby Súdny dvor zamietol odvolania a uložil odvolateľom povinnosť nahradiť trovy konania.

67. Všetci účastníci konania predložili v konaní na Súdnom dvore písomné pripomienky a na pojednávaní konanom 30. januára 2023 sa spoločne ústne vyjadrili k odvolaniam.

V. Právne posúdenie

68. Na podporu odvolania uvádza Engie tri a Luxembursko štyri odvolacie dôvody, ktoré sa obsahovo prekrývajú. Najprv preskúmam odvolacie dôvody, ktoré uvádza Engie (oddiely A, B a C), potom sa budem zaoberať odvolacími dôvodmi založenými na subsidiárnych výhradách, ktoré uvádza Luxembursko (oddiel D). V tomto smere ako príklad uvediem len sériu záväzných

daňových stanovísk týkajúcich sa spoločnosti LNG Holding, keďže v súvislosti s nimi v každom prípade došlo k čiastočnej konverzii úveru ZORA. Tieto úvahy možno uplatniť aj na druhú sériu záväzných daňových stanovísk týkajúcich sa spoločnosti GSTM.

A. O prvom odvolacom dôvode: nesprávny výklad článku 107 ods. 1 ZFEÚ v kontexte užšieho referenčného rámca

69. V rámci svojho prvého odvolacieho dôvodu Engie (a tiež Luxembursko) tvrdí, že Všeobecný súd sa dopustil nesprávnych právnych posúdení pri výklade článku 107 ods. 1 ZFEÚ, najmä pri určovaní referenčného rámca. Všeobecný súd sa domnieval, že záväzné daňové stanoviská v prospech spoločnosti Engie sa odchyľovali od užšieho referenčného rámca tvoreného článkami 164 a 166 LIR.

70. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora kvalifikácia vnútroštátneho opatrenia ako „štátnej pomoci“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ vyžaduje, aby po prvé išlo o zásah štátu alebo o zásah zo štátnych prostriedkov. Po druhé tento zásah musí byť spôsobilý ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi. Po tretie musí svojmu príjemcovi poskytovať selektívnu výhodu. Po štvrté musí narúšať alebo hroziť narušením hospodárskej súťaže. [9]

71. V prejednávanej veci je potrebné preskúmať len úvahy Všeobecného súdu týkajúce sa kritéria selektívnej výhody. V prípade daňových opatrení sa selektívnosť podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora má určiť vo viacerých fázach. Na tento účel treba v prvom rade identifikovať spoločný alebo „obvyklý“ daňový systém uplatniteľný v dotknutom členskom štáte. [10] Na základe tohto spoločného alebo „obvyklého“ daňového systému treba v druhom rade posúdiť, či sa predmetné daňové opatrenie odchyľuje od spoločného systému, pretože zavádza rozdiely medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sa vzhľadom na cieľ sledovaný spoločným daňovým systémom nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii. [11] Ak sa zistila odchýlka od „obvyklého zdanenia“, treba napokon preskúmať, či je táto odchýlka odôvodnená.

72. Východiskom pri určovaní referenčného rámca v tomto smere môže byť vždy len rozhodnutie vnútroštátneho zákonodarcu, čo podľa neho predstavuje „obvyklé“ zdanenie. Základné rozhodnutia týkajúce sa zdaňovania, najmä rozhodnutia o technike zdanenia, ale aj ciele a zásady zdanenia, teda musí prijať členský štát. [12] Komisia ani Súdny dvor preto nemôžu porovnávať vnútroštátne daňové predpisy s ideálnym alebo fiktívnym daňovým systémom. [13]

[9] Rozsudky zo 16. marca 2021, Komisia/Poľsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 27); z 28. júna 2018, Andres (Heitkamp BauHolding v konkurze)/Komisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 82); 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 53), a z 21. decembra 2016, Komisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 40).

[10] 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, bod 57), a z 21. decembra 2016, Komisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, body 53 a 55).

[11] Rozsudky z 19. decembra 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 36); 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), a z 8. septembra 2011, Paint Graphos (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 49).

[12] Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Pikamäe vo veci Írsko/Komisia (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, bod 60 a nasl.). Pozri tiež návrhy, ktoré som predniesla vo veci Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:181, bod 57), vo veci Komisia/Poľsko (C-562/19 P, EU:C:2020:834, bod 39) a vo veci Komisia/Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2020:835, bod 43).
Názor vyjadrený v týchto návrhoch bol potvrdený rozsudkami z 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisia (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 73); z 15. septembra 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, bod 59); zo 16. marca 2021, Komisia/Poľsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, body 38 a 39), a zo 16. marca 2021, Komisia/Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2021:202, body 44 a 45).

[13] Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Pikamäe vo veci Írsko/Komisia (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, bod 64).
Pozri v tomto zmysle tiež rozsudok z 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisia (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 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“).

73. Keďže určenie tohto referenčného rámca 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. [14]

1. Konštatovania Všeobecného súdu

74. Všeobecný súd v bode 292 a nasl. napadnutého rozsudku konštatoval, že je pravda, že článok 166 LIR formálne nepodmieňuje priznanie oslobodenia príjmov z účasti na úrovni materskej spoločnosti od dane zdanením rozdeľovaných ziskov na úrovni dcérskych spoločností. Z článku 166 LIR a článku 164 LIR vo vzájomnej súvislosti však vyplýva, že oslobodenie príjmov z účasti od dane podľa článku 166 LIR sa prizná len vtedy, keď príjmy neboli odpočítané od zdaniteľného príjmu dcérskej spoločnosti (bod 297 napadnutého rozsudku).

75. Podľa Všeobecného súdu je navyše pravda, že prirážky z úveru ZORA formálne nie sú rozdeľovaným ziskom v zmysle článku 164 LIR. Keďže však príjmy z účastí oslobodené od dane na úrovni materských spoločností zodpovedajú v podstate sume uvedených prirážok, za osobitných okolností prejednávanej veci treba vychádzať z toho, že materiálne zodpovedajú rozdeľovanému zisku (bod 300 napadnutého rozsudku).

76. Všeobecný súd v bode 327 napadnutého rozsudku konštatoval, že luxemburská daňová správa sa v záväzných daňových stanoviskách odchýlila od referenčného rámca pozostávajúceho z článkov 164 a 166 LIR tým, že potvrdila oslobodenie príjmov z účastí na úrovni materských spoločností od dane, ktoré z hospodárskeho hľadiska zodpovedali výške prirážky z úveru ZORA daňovo uznateľnej ako náklady na úrovni dcérskych spoločností.

2. Posúdenie

77. Engie a Luxembursko v konečnom dôsledku tvrdia, že Všeobecný súd sa pri týchto konštatovaniach dopustil nesprávnych právnych posúdení a skreslil skutkový stav. Domnievajú sa, že nesprávne uznal existenciu súvislosti medzi článkom 164 LIR a článkom 166 LIR, pričom – tak ako Komisia – konštatoval, že luxemburské záväzné daňové stanoviská predstavujú pomoc. Treba teda určiť, či sa Všeobecný súd tým, že potvrdil referenčný systém, ktorý Komisia použila v spornom rozhodnutí, dopustil nesprávneho právneho posúdenia.

78. Správne určenie správneho referenčného rámca si vyžaduje výklad luxemburského daňového zákona (LIR). Komisia spochybňuje prípustnosť tejto časti odvolacieho dôvodu s odôvodnením, že táto časť sa týka skutkových otázok. Je pravda, že posúdenie skutkového stavu – ktoré v zásade zahŕňa aj posúdenie vnútroštátneho práva Všeobecným súdom [15] – a dôkazov nie je právnou otázkou, ktorú môže Súdny dvor preskúmať v rámci odvolania. Súdny dvor môže len overiť, či nedošlo ku skresleniu tohto práva. [16] Súdny dvor naopak môže preskúmať právnu kvalifikáciu

[14] Rozsudky z 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisia (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 71), a 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 a tam citovaná judikatúra).

[15] Pozri rozsudky z 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisia (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 82); z 28. júna 2018, Andres (Heitkamp BauHolding v konkurze)/Komisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 78); z 3. apríla 2014, Francúzsko/Komisia (C-559/12 P, EU:C:2014:217, bod 79), a z 24. októbra 2002, Aéroports de Paris/Komisia (C-82/01 P, EU:C:2002:617, bod 63).

[16] Pozri rozsudky z 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisia (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 82), a z 28. júna 2018, Andres (Heitkamp BauHolding v konkurze)/Komisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 78 a tam citovaná judikatúra).

vnútroštátneho práva zo strany Všeobecného súdu vzhľadom na právo Únie.[17] To je rozhodujúce v rámci pôsobnosti článku 107 ods. 1 ZFEÚ, keďže selektívna výhoda potrebná na uznanie existencie pomoci vyplýva až z odchýlky od „obvyklého“ vnútroštátneho daňového systému, teda referenčného systému.

79. V práve štátnej pomoci sa teda uznáva, že otázka, či Všeobecný súd primerane určil a vymedzil referenčný systém vyplývajúci z vnútroštátneho práva, je právnou otázkou. Súdny dvor môže túto otázku ako takú preskúmať v odvolacom konaní.[18] Argumentácia, ktorou sa spochybňuje výber správneho referenčného systému v prvej fáze skúmania existencie selektívnej výhody, je preto prípustná aj v odvolacom konaní.

80. Keďže cieľom argumentácie spoločnosti Engie a Luxemburska je spochybniť existenciu zásady vzájomnej súvislosti podľa článku 164 LIR v spojení s článkom 166 LIR ako referenčného systému v oblasti štátnej pomoci, ktorú uznal Všeobecný súd, prvá časť druhého odvolacieho dôvodu je prípustná. Súdny dvor preto môže v odvolacom konaní preskúmať právnu otázku, či Všeobecný súd správne určil a uplatnil zásadu vzájomnej súvislosti v luxemburskom práve ako súčasť referenčného systému.

81. V tejto súvislosti najprv určím relevantnú selektívnu výhodu [pozri písmeno a)]. Následne bude potrebné stanoviť kritérium skúmania, ktoré sa má použiť pri preskúmaní záväzných daňových stanovísk [pozri písmeno b)]. Na základe toho preskúmam úvahy Všeobecného súdu týkajúce sa určenia relevantného referenčného rámca [pozri písmená c) a d)]. Keďže Komisia na pojednávaní spochybnila koherentnosť luxemburských daňových predpisov ako takých, následne sa ešte budem zaoberať otázkou, či prípadná neexistencia materiálneho ustanovenia o vzájomnej súvislosti vo vnútroštátnom práve môže predstavovať pomoc [pozri písmeno e)].

a) Relevantná selektívna výhoda

82. Komisia v napadnutom rozhodnutí konštatovala existenciu selektívnej výhody, lebo podľa jej názoru existuje nevyhnutná súvislosť medzi článkami 164 a 166 LIR. V tejto súvislosti Komisia a v súlade s ňou Všeobecný súd poukázali na to, že z dôvodu štruktúry financovania zvolenej skupinou Engie odchylne od obvyklého zdaňovania právnických osôb dochádza do veľkej miery k nezdaneniu ziskov dosiahnutých na úrovni dcérskych spoločností, ak dcérska spoločnosť dosiahne zisky. Komisia aj Všeobecný súd však nevzali do úvahy skutočnosť, že – rovnako odchylne od obvyklého zdaňovania právnických osôb – tiež dochádza k zdaneniu, ak dcérska spoločnosť dosiahne straty, ako to zjavne bolo v rokoch 2015 a 2016 v prípade spoločnosti LNG Supply.

83. V oboch prípadoch sa totiž vždy zdaňuje rozpätie dohodnuté s daňovou správou, ktoré sa určuje minimálne na základe obratu, teda v tom prípade nezávisle od prípadných ziskov. Naproti tomu Komisia a v súlade s ňou Všeobecný súd zdôraznili, že na úrovni materských spoločností,

[17] Rozsudky z 28. júna 2018, Andres (Heitkamp BauHolding v konkurze)/Komisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 78). Pozri v tomto zmysle tiež rozsudky z 21. decembra 2016, Komisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 61 až 63), a z 3. apríla 2014, Francúzsko/Komisia (C-559/12 P, EU:C:2014:217, bod 83).

[18] Pozri (pokiaľ ide o princíp nezávislého vzťahu, ktorý údajne existoval vo vnútroštátnom práve) nedávny rozsudok z 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisia (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 85). 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, ktoré sa týkajú nesprávneho výkladu § 8c KStG (zákon o dani z príjmu právnických osôb), ktorý podal Všeobecný súd].

kde sa v konečnom dôsledku prejavia zisky pri konverzii úveru ZORA, bolo možné využiť oslobodenie príjmov z účasti od dane podľa článku 166 LIR, hoci tieto zisky neboli „zdanené“ na úrovni dcérskej spoločnosti podľa článku 164 LIR.

84. Komisia teda neskúmala ani nespochybnila dohodu o rozpätí, ktoré má podľa záväzných daňových stanovísk na úrovni dcérskych spoločností predstavovať jediný základ dane. Otázka, či táto metóda, ktorá sa odchyľuje od obvyklého zdaňovania právnických osôb (nedochádza k porovnaniu účtovnej hodnoty, ale k zdaneniu na základe hodnoty uvedenej v účtovnej súvahe, resp. na základe obratu), predstavuje selektívnu výhodu, sa neskúmala. Komisia nespomenula ani nepreskúmala otázku, či túto osobitnú metódu podľa luxemburského daňového zákona mohli využiť všetci porovnateľní daňovníci. To isté platí pre percentuálne sadzby stanovené v tomto zákone. Nie je jasné, ako sa tieto percentuálne sadzby vypočítali ani ako možno odôvodniť ich výšku.

85. Toto zdanenie rozpätia, ktoré ovplyvňuje najmä výšku prirážok z úveru ZORA, teda nie je predmetom sporného rozhodnutia ani napadnutého rozsudku a Súdny dvor ho preto tiež nemôže preskúmať. Komisii však nič nebráni v tom, aby napravila túto situáciu v novom rozhodnutí o štátnej pomoci, pokiaľ ešte nedošlo k premlčaniu.

b) Záväzné daňové stanoviská ako predmet skúmania podľa práva štátnej pomoci a uplatniteľné kritérium skúmania

86. Komisia vo svojom rozhodnutí naopak výslovne uvádza, že pomoc vyplýva zo záväzných daňových stanovísk vydaných v prospech skupiny Engie. Podľa Komisie nie je z hľadiska práva štátnej pomoci problematický režim materských spoločností článku 166 LIR (t. j. oslobodenie rozdeleného zisku v rámci skupiny od dane) ako taký, ale problematické je jeho uplatnenie v konkrétnom prípade. Komisia sa pritom odvoláva – aj keď nie výslovne – na pochybenie pri uplatňovaní práva, ktorého sa dopustili luxemburské orgány. To vyplýva aj z úvah týkajúcich sa užšieho referenčného rámca, ktorý sa podľa názoru Komisie skladá z článkov 164 a 166 LIR.

87. Všeobecný súd sa stotožnil s týmto názorom, pričom vychádzal z toho, že pomoc konštatovaná Komisiou spočíva v nesprávnom uplatnení článku 164 v spojení s článku 166 LIR, lebo z luxemburských predpisov týkajúcich sa dane z príjmov právnických osôb vyplýva takzvaná zásada vzájomnej súvislosti. To znamená, že oslobodenie od dane na úrovni prijímajúcej materskej spoločnosti závisí od toho, že vyplatené sumy na úrovni dcérskej spoločnosti boli predtým zdanené.

88. Najprv treba poukázať na to, že záväzné daňové stanoviská samy osebe nie sú neoprávnenou pomocou v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Sú dôležitým nástrojom na vytvorenie právnej istoty, čo uznáva aj Komisia.[19] Zásada právnej istoty je všeobecnou zásadou práva Únie.[20] Záväzné daňové stanoviská preto nie sú problematické z hľadiska práva štátnej pomoci, pokiaľ sa môžu vydať v prospech všetkých daňovníkov (spravidla na základe žiadosti) a sú v súlade s príslušným daňovým zákonom tak ako každé iné daňové rozhodnutie. V tomto smere len určujú výsledok neskoršieho daňového rozhodnutia.

[19] 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 169 a nasl.).

[20] Rozsudky z 15. februára 1996, Duff a i. (C-63/93, EU:C:1996:51, bod 20 a tam citovaná judikatúra), a z 8. decembra 2011, France Télécom/Komisia (C-81/10 P, EU:C:2011:811, bod 100).

89. Ak je však záväzné daňové stanovisko predmetom skúmania z hľadiska práva štátnej pomoci, vzniká otázka, či každá odchýlka od daňového zákona, ktorá je výhodná pre daňovníka (teda každé nesprávne záväzné daňové stanovisko vydané v prospech daňovníka) môže predstavovať pomoc v zmysle Zmlúv. Na taký výklad sám osebe by sa vzťahovalo znenie článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

90. Tento výklad však odporuje kritériu skúmania, ktoré Súdny dvor sformuloval v prípade pravidiel pomoci tvorených všeobecnými daňovými zákonmi. Všeobecný súd konkrétne zdôraznil, že členské štáty môžu za súčasného stavu harmonizácie daňového práva Únie zaviesť daňový systém, ktorý považujú za najvhodnejší,[21] čo výslovne platí aj v oblasti štátnej pomoci[22]. Do tejto voľnej úvahy členských štátov patrí určenie podstatných charakteristík každej dane. Tieto charakteristiky zahŕňajú najmä výber sadzby dane, ktorá môže byť proporcionálna alebo progresívna, ale aj stanovenie jej vymeriavacieho základu a zdaniteľnej udalosti.[23] Rozhodnutie, ktoré zahraničné dane možno započítať na tuzemský daňový dlh a za akých podmienok je toto započítanie možné, je rovnako takým všeobecným rozhodnutím patriacim do voľnej úvahy členských štátov pri určení charakteristických znakov dane.[24] To isté platí pre implementáciu a sformulovanie princípu nezávislého vzťahu v prípade transakcií medzi prepojenými spoločnosťami.[25]

91. Hranice tejto voľnej úvahy členských štátov sú však prekročené, ak členské štáty zneužijú svoje daňové právo s cieľom napriek tomu priznať určitým podnikom výhody tým, že „obídu právo štátnej pomoci“.[26] Také zneužitie daňovej autonómie možno predpokladať v prípade zjavne nekoherentnej formulácie daňového zákona – ako to bolo napríklad v prípade Gibraltáru[27]. Súdny dvor teda vo svojej novšej judikatúre skúma všeobecné rozhodnutia o zdanení z hľadiska práva štátnej pomoci len vtedy, keď boli sformulované *zjavne diskriminačným spôsobom s* cieľom obísť požiadavky vyplývajúce z práva Únie v oblasti štátnej pomoci.[28]

92. Nie je zrejmé, prečo by sa táto judikatúra nemala uplatniť aj na nesprávne uplatnenie práva v prospech daňovníka. Z nej potom vyplýva, že nie každé nesprávne, ale len zjavne nesprávne záväzné daňové stanoviská v prospech daňovníka predstavujú selektívnu výhodu. Zjavné sú také odchýlky od uplatniteľného vnútroštátneho referenčného rámca, ktoré nemožno pochopiteľne vysvetliť tretiemu subjektu, akým sú Komisia alebo súdy Únie, a ktoré sú teda zrejmé aj pre dotknutého daňovníka. V takých prípadoch možno konštatovať, že dochádza k obchádzaniu práva štátnej pomoci prostredníctvom *zjavne diskriminačného spôsobu uplatňovania zákona*.

[21] Rozsudok zo 16. marca 2021, Komisia/Poľsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 37). Pozri v tomto zmysle v súvislosti so základnými slobodami tiež rozsudky z 3. marca 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, bod 49), a z 3. marca 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, bod 69, ako aj tam citovaná judikatúra).

[22] Rozsudky z 15. septembra 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, bod 59), a zo 16. marca 2021, Komisia/Poľsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 37). Pozri v tomto zmysle najmä rozsudok z 26. apríla 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, bod 50 a tam citovaná judikatúra).

[23] Rozsudky z 15. septembra 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, body 59 a 60); zo 16. marca 2021, Komisia/Poľsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 38), a zo 16. marca 2021, Komisia/Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2021:202, bod 44).

[24] Pozri výslovne rozsudok z 15. septembra 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, bod 60).

[25] Pozri v tomto zmysle tiež rozsudok z 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisia (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 95 a nasl.).

[26] 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, bod 72).

[27] 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, bod 101 a nasl.). Spojené kráľovstvo v tejto veci ani nebolo schopné vysvetliť zmysel daňových parametrov, z ktorých sa vychádzalo (bod 149).

[28] Rozsudky z 15. septembra 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, bod 61); zo 16. marca 2021, Komisia/Poľsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 42 a nasl., najmä bod 44), a zo 16. marca 2021, Komisia/Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2021:202, bod 48 a nasl., najmä bod 50). Súdny dvor už v 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, bod 101), spomenul právne základy, v prípade ktorých „*sa zdá*, že… naozaj spôsobuj[ú] diskrimináciu“ (kurzívou zvýraznila generálna advokátka) daňovníkov.

Potom nie je potrebné odpovedať na otázky spomenuté na pojednávaní, či niektorí predstavitelia luxemburskej právnej náuky alebo luxemburský prvostupňový súd skutočne vykladajú luxemburské daňové právo inak než daňová správa a iní predstavitelia luxemburskej právnej náuky.

93. Tiež by nebolo potrebné obávať sa, že Komisia a súdy Únie by mohli byť preťažené, ak by museli podať úplne podrobný správny výklad dvadsiatich siedmich rôznych daňových právnych úprav.

94. Toto preťaženie je zrejmé už v tomto konaní. Argumentácia Komisie, ktorú Všeobecný súd považoval za správnu, je založená na *inom* výklade článkov 164 a 166 LIR, než aký uvádzajú Engie a predovšetkým Luxembursko. Z konštatovaní Všeobecného súdu týkajúcich sa daňového práva, ktoré súvisia s výkladom článkov 164 a 166 LIR [29], pritom vyplýva, že Všeobecný súd mal ťažkosti z postavením „druhostupňového luxemburského daňového súdu“. V bode 294 napadnutého rozsudku Všeobecný súd napríklad uviedol, že článok 164 LIR upravuje zdanenie príjmov dosiahnutých spoločnosťou „bez ohľadu na to, či sú tieto príjmy vyplatené alebo nie. Tieto príjmy zahŕňajú podľa článku 164 tretieho odseku LIR aj skryté rozdelenie ziskov“.

95. Článok 164 LIR sa však podľa jeho znenia vôbec netýka zdanenia príjmov, ale len určenia základu dane *dcérskej spoločnosti*. Nie je v ňom uvedené, či sa zdaňujú nejaké príjmy. Zdanenie príjmov by naopak mohlo vyplynúť z príslušnej zdaniteľnej udalosti a z uplatnenia, resp. neuplatnenia ustanovení o oslobodení od dane, ktoré sú uvedené inde.

96. Okrem toho v prípade extenzívneho výkladu článku 107 ZFEÚ – podľa ktorého všetky nesprávne záväzné daňové stanoviská v prospech daňovníka predstavujú selektívne výhody – by vznikol tento ďalší problém: pri vydávaní záväzného daňového stanoviska môže tak ako pri vydávaní každého daňového rozhodnutia dôjsť k pochybeniam. Správnosť takého daňového stanoviska, resp. rozhodnutia však v skutočnosti musia preskúmať vnútroštátne daňové orgány a vnútroštátne súdy. Ak by sa už každé jednoduché pochybenie pri vyrubení dane považovalo za porušenie práva štátnej pomoci, malo by to za následok, že Komisia by sa *de facto* stala najvyšším daňovým orgánom a súdy Únie by sa prostredníctvom preskúmania rozhodnutí Komisie zmenili na najvyššie daňové súdy.

97. To by zasa obmedzilo daňovú autonómiu členských štátov, ako je to navyše uvedené aj v prvej skupine žalobných dôvodov v prvostupňovom konaní. V nich ide o skrytú harmonizáciu daňových predpisov. Podľa tretieho odvolacieho dôvodu Luxemburska sa preskúmanie daňových stanovísk a daňových zákonov, ktoré sa týkajú neharmonizovaných daní, z hľadiska práva štátnej pomoci tiež chápe ako zásah do vlastnej daňovej autonómie.

98. Súdny dvor v inej veci už vzal tieto námietky do úvahy. Generálny advokát Pikamäe v súvislosti s kritériami na určenie „bežného“ zdanenia konkrétne uviedol, že na tento účel sú relevantné predpisy *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

[29] Je to výslovne uvedené v nadpise pred dotknutým bodom 288 a nasl. napadnutého rozsudku.

zákonodarca v rámci *skutočného* výkonu tejto právomoci.[30] Pri uplatňovaní tohto normatívneho rámca treba napríklad pri určovaní smerodajných transferových cien uznať určitú mieru voľnej úvahy.[31]

99. Súdny dvor v tejto súvislosti zdôrazňuje[32], že 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, nemožno zohľadniť parametre a pravidlá, ktoré nepatria do dotknutého vnútroštátneho daňového systému, ibaže by na ne tento vnútroštátny daňový systém výslovne odkazoval. Toto konštatovanie predstavuje vyjadrenie zásady zákonnosti zdanenia, ktorá je súčasťou právneho poriadku Únie ako všeobecnej právnej zásady. Táto zásada vyžaduje, aby každá povinnosť zaplatiť daň, ako aj všetky podstatné prvky vymedzujúce jej základné charakteristiky boli stanovené zákonom. Zdaniteľná osoba musí byť schopná predvídať a vypočítať výšku splatnej dane a určiť okamih, v ktorom sa stáva splatnou.[33] Okrem toho Súdny dvor zdôrazňuje, že prípadné stanovenie metód a kritérií, ktoré umožňujú určiť výsledok „nezávislého vzťahu“, patrí do voľnej úvahy členských štátov.[34]

100. Také obmedzené preskúmanie vnútroštátneho práva je teda potrebné aj vzhľadom na záujem daňovníkov na zabezpečení právnej istoty. Ako už bolo uvedené vyššie (bod 88 a nasl.), záväzné daňové stanoviská sú ešte vo väčšej miere než iné daňové rozhodnutia[35] dôležitými nástrojmi na vytvorenie právnej istoty.[36] Tak zásada právnej istoty, ako aj inštitút právoplatnosti správneho aktu, ktorý je s ňou spojený, by boli zbavené potrebného účinku, ak by sa každé nesprávne daňové rozhodnutie (tak záväzné daňové stanovisko, ako aj štandardné daňové rozhodnutie) mohlo považovať za porušenie práva štátnej pomoci.

101. S prihliadnutím na vyššie uvedenú judikatúru (bod 90 a nasl.) preto zastávam názor, že aj preskúmanie jednotlivých daňových rozhodnutí (tak štandardných daňových rozhodnutí, ako aj záväzných daňových stanovísk) by sa malo vykonávať len na základe obmedzeného kritéria preskúmania, ktoré zahŕňa len preskúmanie pochopiteľnosti. To znamená, že každé nesprávne uplatnenie vnútroštátneho daňového práva nepredstavuje selektívnu výhodu. Selektívnu výhodu preto môže predstavovať len zjavná odchýlka záväzného daňového stanoviska (alebo daňového rozhodnutia) od referenčného rámca tvoreného vnútroštátnym daňovým zákonom v prospech daňovníka. Ak nedošlo k takej zjavnej odchýlke, toto stanovisko, resp. rozhodnutie môže byť protiprávne, ale z dôvodu tejto možnej odchýlky od referenčného rámca ešte nepredstavuje pomoc v zmysle článku 107 ZFEÚ.

30 Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Pikamäe vo veci Írsko/Komisia (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, bod 106).

31 Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Pikamäe vo veci Fiat Chrysler Finance Europe/Komisia (C-885/19 P, EU:C:2021:1028, bod 118).

32 Rozsudok z 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisia (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 96 a nasl.).

33 Rozsudky z 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisia (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 97), a z 8. mája 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, bod 39).

34 Rozsudok z 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisia (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 95).

35 Podľa judikatúry Súdneho dvora právoplatnosť správnych aktov z hľadiska práva Únie v zásade nie je problematická – pozri rozsudky z 10. marca 2022, Grossmania (C-177/20, EU:C:2022:175, bod 52); z 12. februára 2008, Kempter (C-2/06, EU:C:2008:78, bod 37); z 19. septembra 2006, i-21 Germany a Arcor (C-392/04 a C-422/04, EU:C:2006:586, bod 51), a z 13. januára 2004, Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, bod 24).

36 Pozri 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 169 a nasl.).

c) O existencii správne určeného referenčného rámca (článok 164 v spojení s článkom 166 LIR)

102. Súdny dvor teda nemusí skúmať, či z luxemburského daňového práva skutočne vyplýva právny následok, ktorý bol prisľúbený v záväzných daňových stanoviskách a ktorý Komisia napadla. Rozhodujúce je len to, či tento právny následok zjavne nevyplýva z luxemburského daňového práva.

103. Tak by to bolo v prípade, ak by z článku 164 v spojení s článkom 166 LIR zjavne vyplývala zásada koherencie, akú Komisia a Všeobecný súd použili ako uplatniteľný referenčný rámec.

1) Nezačlenenie smernice o materských a dcérskych spoločnostiach do referenčného rámca (prvá časť prvého odvolacieho dôvodu spoločnosti Engie)

104. V rozpore s názorom spoločnosti Engie a Luxemburska treba najprv konštatovať, že voči nezačleneniu smernice o materských a dcérskych spoločnostiach do referenčného rámca nemožno namietať. Je síce pravda, že podľa smernice o materských a dcérskych spoločnostiach do jej zmeny v roku 2014[37] predchádzajúce zdanenie ziskov na úrovni dcérskej spoločnosti nebolo podmienkou oslobodenia kapitálových príjmov od dane na úrovni materskej spoločnosti.

105. Určenie referenčného rámca však treba vykonať na základe uplatneného vnútroštátneho práva. Voči daňovníkovi (v prejednávanej veci voči spoločnosti Engie) však nemožno priamo uplatniť smernicu Únie, lebo táto smernica je určená členskému štátu. Keďže nešlo o cezhraničnú situáciu (všetky dotknuté spoločnosti majú sídlo v Luxembursku), táto smernica sa navyše z vecného hľadiska neuplatnila. Zodpovedajúcim referenčným rámcom je preto jedine luxemburské právo (v prejednávanej veci články 164 a 166 LIR).

106. To však neznamená, že smernica o materských a dcérskych spoločnostiach je irelevantná. Článkom 166 LIR sa totiž – ako bolo opäť uvedené na pojednávaní – preberá smernica o materských a dcérskych spoločnostiach do luxemburského práva, pričom tento článok upravuje rovnako cezhraničné aj vnútroštátne situácie. Pri výklade referenčného rámca to treba určite zohľadniť.

2) Súvislosť medzi článkami 164 a 166 LIR v luxemburskom práve (takzvaná zásada vzájomnej súvislosti)

107. Odvolanie spoločnosti Engie a Luxemburska navyše smeruje proti nevyhnutnej súvislosti medzi článkami 164 a 166 LIR, ktorú konštatovala Komisia. Ak by táto súvislosť skutočne existovala, využitie oslobodenia príjmov z účasti od dane podľa luxemburského práva by záviselo od zdanenia na úrovni dcérskej spoločnosti. Uplatnenie režimu materských spoločností (oslobodenie rozdeľovaného zisku od dane v rámci skupiny) by v takom prípade mohlo predstavovať pochybenie pri uplatňovaní práva, lebo prirážky z úveru ZORA na úrovni dcérskej spoločnosti neboli súčasťou základu dane tvoreného zdanením rozpätia podľa dohody.

108. Vzniká teda otázka, či daňové právo Luxemburského veľkovojvodstva skutočne vyžaduje také zodpovedajúce zdanenie. Len v takom prípade by sa Všeobecný súd konštatovaním, že to je správny referenčný rámec, nedopustil nesprávneho právneho posúdenia (pozri podrobne bod 78

[37] Pozri článok 1 smernice Rady 2014/86/EÚ z 8. júla 2014, ktorou sa mení smernica 2011/96/EÚ (Ú. v. EÚ L 219, 2014, s. 40), ktorá sa mala prebrať do 31. decembra 2015.

a nasl. vyššie). Pokiaľ sa uplatní vyššie navrhnuté obmedzené kritérium skúmania, na túto otázku možno celkom jednoznačne odpovedať záporne, lebo taká súvislosť v každom prípade nie je zjavná.

109. Zo znenia vnútroštátneho práva (články 164 a 166 LIR) nevyplýva súvislosť medzi týmito ustanoveniami. Naopak každé z nich sa týka odlišných daňovníkov. Tiež z nich nevyplýva, že skryté rozdelenie zisku podľa článku 164 ods. 3 LIR, ako napríklad zaplatenie zvýšených úrokov za úver poskytnutý medzi spoločnosťami skupiny (ktoré sa na úrovni dcérskej spoločnosti opäť započítajú do základu dane), sa má považovať za príjem z účasti, ktorý je oslobodený od dane podľa článku 166 LIR. Tiež naopak neplatí, že príjem, ktorý je oslobodený od dane podľa článku 166 LIR, sa má posudzovať ako použitie zisku v zmysle článku 164.

110. Tento výklad článkov 164 a 166 LIR „navrhnutý“ Komisiou, ktorý si osvojil Všeobecný súd, je prípadne možný, ale nevyplýva zo znenia vnútroštátneho zákona. Opačný názor (že neexistuje zásada vzájomnej súvislosti, ako to tvrdia Luxembursko a Engie) je tiež možný a dokonca viac zodpovedá uvedenému zneniu. Vzhľadom na to, že článkom 166 LIR sa preberá smernica o materských a dcérskych spoločnostiach a táto smernica v čase vydania záväzných daňových stanovísk tiež neobsahovala nijaké ustanovenie o vzájomnej súvislosti, výklad v súlade so smernicou tiež svedčí v neprospech výkladu článku 166 LIR, ktorý podal Všeobecný súd.

111. Rozhodnutie Komisie a rozsudok Všeobecného súdu dokonca ešte potvrdzujú tento záver. Tak v rozhodnutí Komisie, ako aj v rozsudku Všeobecného súdu bola subsidiárne odôvodnená a konštatovaná tiež selektívna výhoda z dôvodu nesprávneho uplatnenia vnútroštátneho ustanovenia o zabránení zneužívaniu (článok 6 zákona o úprave daní).[38] Toto odôvodnenie a tento záver však logicky môžu existovať len v prípade, ak boli splnené zákonné podmienky „dvojitého nezdanenia“ na úrovni dcérskej spoločnosti a materskej spoločnosti. Tak Komisia, ako aj Všeobecný súd mali zjavne pochybnosti, či je ich vlastný výklad článkov 164 a 166 LIR nevyhnutne (a teda zjavne) správny.

112. Okrem toho nesprávne uplatnenie článkov 164 a 166 LIR zo strany daňovej správy nikdy nemôže byť nekalou štruktúrou vytvorenou daňovníkom podľa článku 6 zákona o úprave daní.

113. Výklad, ktorý Luxembursko použilo v záväzných daňových stanoviskách, preto v každom prípade nie je zjavne nesprávnym výkladom vnútroštátneho práva. Komisia a Všeobecný súd teda vychádzali z nesprávneho referenčného rámca, keďže referenčný rámec, ktorý použili, zjavne nevyplýva z luxemburského práva.

114. Podľa ustálenej judikatúry pochybenie pri určení referenčného systému má nevyhnutne vplyv na celú analýzu podmienky týkajúcej sa selektívnosti.[39] Preto sú odvolania spoločnosti Engie a Luxemburska už z tohto dôvodu dôvodné.

[38] Všeobecný súd v bode 384 a nasl. napadnutého rozsudku a Komisia v odôvodnení 289 a nasl. sporného rozhodnutia.

[39] Rozsudky zo 16. marca 2021, Komisia/Poľsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 46), a z 28. júna 2018, Andres (Heitkamp BauHolding v konkurze)/Komisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 107). Pozri v tomto zmysle v konečnom dôsledku tiež rozsudok z 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisia (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 105).

d) Subsidiárne: existencia zásady vzájomnej súvislosti na základe výkladu článku 164 v spojení s článkom 166 LIR?

115. Ak by sa naopak kritérium skúmania neobmedzilo na zjavnú nesprávnosť záväzných daňových stanovísk, Súdny dvor by musel konkrétne rozhodnúť, ako sa majú články 164 a 166 LIR správne vykladať, s cieľom posúdiť, či Všeobecný súd použil správny referenčný rámec. To si vyžaduje podrobné znalosti luxemburského daňového práva, o ktorých nemôžem tvrdiť, že ich mám. Napriek tomu pochybujem, či – ako to uviedla Komisia a Všeobecný súd v bode 292 a nasl. napadnutého rozsudku – z článku 164 v spojení s článkom 166 LIR skutočne vyplýva zásada vzájomnej súvislosti. Tieto pochybnosti nižšie odôvodním svojím subsidiárnym výkladom luxemburského daňového práva.

116. Ako už bolo uvedené vyššie (bod 109), znenie týchto ustanovení nasvedčuje v neprospech zásady vzájomnej súvislosti. Článok 166 ods. 1 LIR priamo neodkazuje na článok 164 LIR. Treba vychádzať z toho, že článok 166 ods. 1 LIR komplexne upravuje podmienky, za ktorých sa prizná oslobodenie príjmov z účasti od dane. Podľa tohto ustanovenia sú však relevantné len minimálne trvanie držby a minimálna výška účasti, pričom predchádzajúce zdanenie rozdelených ziskov nie je relevantné. Okrem toho z článku 164 LIR nevyplýva, že rozdelené príjmy sa musia zdaniť na úrovni dcérskej spoločnosti. Článok 164 LIR sa konkrétne týka len základu dane (pozri bod 95 vyššie) dcérskej spoločnosti. Základ dane a daňová povinnosť sú v daňovom práve dva odlišné pojmy.

117. Po druhé zmysel a účel oboch ustanovení tiež nevyhnutne nevyžaduje takú vzájomnú súvislosť. Svedčí o tom už smernica o materských a dcérskych spoločnostiach, ktorá až do svojej zmeny v roku 2014[40] tiež neobsahovala túto podmienku. Bez takého ustanovenia o vzájomnej súvislosti smernica o materských a dcérskych spoločnostiach možno nebola dokonalá, ale jej ustanovenia mali napriek tomu zmysel a neboli nekoherentné. Keďže článkom 166 LIR bola v Luxembursku tiež prebratá smernica o materských a dcérskych spoločnostiach a tento článok v tejto súvislosti nerozlišuje medzi cezhraničným a tuzemským rozdelením zisku, toto konštatovanie vyplývajúce zo smernice o materských a dcérskych spoločnostiach (t. j. že pri vydávaní záväzných daňových stanovísk neplatí zásada vzájomnej súvislosti) možno uplatniť aj na výklad článku 166 LIR.

118. Luxembursku sa na pojednávaní žiaľ len čiastočne podarilo presne vysvetliť účel článku 166 LIR. Tvrdenie Komisie, že článok 166 LIR je nekoherentný a nemá vlastný cieľ, však tiež nie je presvedčivé. Režim materských spoločností (aký je stanovený v článku 166 LIR) má spravidla dvojaký účel. Po prvé má zabrániť dvojitému ekonomickému zdaneniu príjmov, ktoré už boli zdanené. Po druhé tiež zaručuje, aby zostalo zachované (osobné alebo vecné) oslobodenie od dane na úrovni dcérskej spoločnosti, keď táto spoločnosť ďalej rozdeľuje svoj zisk (ktorý je v takom prípade oslobodený od dane) akcionárovi (materskej spoločnosti). Tým sa môže dosiahnuť určité rovnaké zaobchádzanie s jednoúrovňovými a viacúrovňovými štruktúrami spoločností, a teda určitá neutralita týkajúca sa právnej, resp. organizačnej formy. To je podľa môjho názoru tiež zmysel ustanovenia obsiahnutého v článku 166 LIR v luxemburskom práve. Ten teda tiež svedčí v neprospech komplexnej a nepísanej zásady vzájomnej súvislosti.

[40] Pozri článok 1 smernice Rady 2014/86/EÚ z 8. júla 2014, ktorou sa mení smernica 2011/96/EÚ (Ú. v. EÚ L 219, 2014, s. 40), ktorá sa mala prebrať do 31. decembra 2015.

119. To isté platí vzhľadom na zásadu zdanenia subjektu, na ktorej vo všeobecnosti spočíva daň z príjmu. Zdanenie daňovníka obvykle nezávisí od konkrétneho zdanenia iného daňovníka. Zákonodarca môže v určitých medziach bezpochyby zaviesť takú vzájomnú súvislosť. V takom prípade však výhrada zákona v daňovom práve (ktoré je predsa typickým právom, ktoré zasahuje do práv jednotlivca) vyžaduje, aby táto vzájomná súvislosť bola vyjadrená v znení zákona.

120. Nepísaná zásada vzájomnej súvislosti v rozpore s tým, čo uviedla Komisia – a v súlade s ňou Všeobecný súd –, tiež nevyhnutne nevyplýva z odpovede Luxemburského veľkovojvodstva z 31. januára 2018, ktorá je spomenutá v odôvodnení 202 rozhodnutia Komisie. Podľa nej sa na všetky účasti, na príjmy ktorých možno uplatniť oslobodenie podľa článku 166 LIR, takisto vzťahuje článok 164 LIR. V tejto odpovedi sa neuvádza nič v súvislosti s predchádzajúcim zdanením na úrovni dcérskych spoločností, ale sa v nej len potvrdzuje, že samotné rozdelenie zisku nesmie viesť k zníženiu základu dane.

121. Napokon z – podľa všetkého záväzného – stanoviska Conseil d'État (Štátna rada, Luxembursko) z 2. apríla 1965 týkajúceho sa návrhu zákona, ktorým sa do LIR vkladá článok 166, tiež nemožno vyvodiť nijakú nevyhnutnú súvislosť. Je síce možné, že zmyslom a účelom režimu materských spoločností v luxemburskom práve je zabránenie viacnásobnému zdaneniu. To však v rozpore s tým, čo konštatoval Všeobecný súd, neznamená, že podľa luxemburského práva by v konkrétnom prípade nebolo prípustné dvojité nezdanenie. Smernica o materských a dcérskych spoločnostiach mala tiež za cieľ zabrániť dvojitému zdaneniu a až do svojej zmeny v roku 2014 pripúšťala dvojité nezdanenie z dôvodu chýbajúceho ustanovenia o vzájomnej súvislosti.

122. Vyššie uvedené svedčí o tom, že nepísanú zásadu vzájomnej súvislosti, z ktorej Komisia a Všeobecný súd vychádzali, nemožno vykladať ako súčasť referenčného systému v luxemburskom práve. Umožnilo by to vyplniť medzery v zdaňovaní, ktoré vzniknú napríklad v dôsledku hybridných prostriedkov financovania. Ako však Súdny dvor už viackrát rozhodol,[41] inštitúcie Únie, ako sú Komisia alebo Všeobecný súd, nemôžu prostredníctvom práva štátnej pomoci vytvoriť ideálne daňové právo. To je v neharmonizovanom daňovom práve v konečnom dôsledku úlohou vnútroštátneho zákonodarcu.

123. Napokon Komisia a v súlade s ňou aj Všeobecný súd pri určovaní a uplatňovaní referenčného rámca nevzali do úvahy, že údajné dvojité nezdanenie vôbec nevyplýva z uplatnenia článkov 164 a 166 LIR. Po prvé dcérske spoločnosti sa zdaňujú, daň je však veľmi nízka. Po druhé, aj keby sa prirážky z úveru ZORA na úrovni dcérskej spoločnosti mali považovať za (otvorené alebo skryté) rozdelenie zisku, článok 164 LIR v prejednávanej veci by nebol relevantný. Tak by to bolo len v prípade, ak by sa prirážky z úveru ZORA odpočítali od základu dane. K tomu by možno došlo v rámci obvyklého zdanenia právnických osôb. V prejednávanej veci však úplne neobvyklý výsledok (veľmi nízka daňová povinnosť prevádzkových dcérskych spoločností) vyplýva len zo zdanenia rozpätia, ktoré bolo dohodnuté s luxemburskou daňovou správou.

124. Komisia a Všeobecný súd teda vychádzali z nesprávneho referenčného rámca (články 164 a 166 LIR namiesto zákonného základu týkajúceho sa dohody o zdanení rozpätia) a tento rámec následne tiež nesprávne určili (keďže predpokladali, že existuje nepísaná zásada vzájomnej súvislosti). Preto je celé preskúmanie podmienky týkajúcej sa selektívnosti poznačené vadou. Aj v tomto smere sú odvolania spoločnosti Engie a Luxemburska dôvodné.

[41] Pozri v tomto zmysle napríklad rozsudky z 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisia (C-885/19 a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 93 a nasl.); zo 16. marca 2021, Komisia/Poľsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 38 a nasl.), a zo 16. marca 2021, Komisia/Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2021:202, bod 44 a nasl.).

e) Nekoherentnosť luxemburského daňového práva z dôvodu neexistencie materiálneho ustanovenia o vzájomnej súvislosti?

125. Komisia napokon ešte naznačila, že luxemburské daňové právo je bez takého ustanovenia o vzájomnej súvislosti nekoherentné, a preto ako také predstavuje štátnu pomoc. [42]

126. To by však z dvoch dôvodov nemalo nijaký vplyv na vyššie uvedený záver (bod 124). Po prvé sporné rozhodnutie Komisie a napadnutý rozsudok Všeobecného súdu sa netýkajú luxemburského zákona ako schémy pomoci, ale len záväzných daňových stanovísk ako individuálnej pomoci (pozri tiež bod 86 a nasl. vyššie). Preto by chýbajúce zákonné ustanovenie o vzájomnej súvislosti nebolo predmetom sporu.

127. Po druhé vnútroštátny daňový zákon, ktorý môže viesť k nezdaneniu v prípade uplatnenia hybridných nástrojov financovania, nie je sám osebe nekoherentný.

128. Všeobecný súd v bode 293 napadnutého rozsudku správne poukázal na to, že v prípade vyššie vysvetleného chápania podľa luxemburského daňového práva môže dôjsť k dvojitému nezdaneniu ziskov. V skutočnosti sa ale zdá, že oslobodenie od dane na úrovni spoločnosti, ktorá prijíma rozdelené zisky, podľa článku 166 ods. 1 bodu 2 LIR je nezávislé od zdanenia rozdelených ziskov na úrovni spoločnosti, ktorá rozdeľuje zisky. To však neznamená, že je prekročená hranica nekoherentnosti.

129. Po prvé taký režim materských spoločností je v medzinárodnom meradle veľmi rozšírený a obvyklý. V cezhraničnom kontexte o tom svedčí už existencia smernice o materských a dcérskych spoločnostiach, ktorá vychádza z podobnej myšlienky a ktorá až do roku 2014 tiež neobsahovala materiálne ustanovenie o vzájomnej súvislosti. Po druhé členské štáty sú v zásade oprávnené presne sformulovať taký režim materských spoločností. V tejto súvislosti možno uplatniť judikatúru Súdneho dvora týkajúcu sa vnútroštátnych ustanovení o započítaní v cezhraničnom kontexte, ktoré musia presne sformulovať tiež členské štáty. [43]

130. Je síce pravda, že z právno-politickej perspektívy a v kontexte celosvetového úsilia dosiahnuť spravodlivý daňový systém treba v čo najväčšej miere zabrániť takzvaným „bielym príjmom“. Neutralizácia takých – najmä cezhraničných – rozporov pri zdaňovaní je cieľom, ktorý sa usiluje dosiahnuť tak OECD [44], ako aj Únia [45].

131. V prejednávanej veci je však po prvé už sporné, či vôbec možno hovoriť o „bielych príjmoch“, lebo zisky dcérskej spoločnosti nie sú úplne nezdanené. Naopak sa podľa záväzných daňových stanovísk zdaňujú iným spôsobom (osobitné zdanenie rozpätia). Po druhé opatrenia OECD a Únie smerujú výlučne proti hybridným štruktúram, ktoré vyplývajú z (nezosúladených) vzájomných účinkov medzi systémami dane z príjmov právnických osôb viacerých členských štátov alebo tretích krajín. Nevzťahujú sa naopak na také rozpory, ktoré majú pôvod vo výlučne

[42] Pozri odôvodnenia 184 a 185 sporného rozhodnutia a vysvetlenia uvedené na pojednávaní.

[43] Rozsudok z 15. septembra 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, bod 60).

[44] Pozri záverečnú správu OECD „Neutralizácia účinkov hybridných štruktúr, Opatrenie č. 2“ – dostupná na https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/neutralisierung-der-effekte-hybrider-gestaltungen-aktionspunkt-2-abschlussbericht-2015_9789264263185-de#page1.

[45] Pozri článok 9 smernice Rady (EÚ) 2016/1164 z 12. júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu (Ú. v. EÚ L 193, 2016, s. 1), a odôvodnenie 2 smernice Rady 2014/86/EÚ z 8. júla 2014, ktorou sa mení smernica 2011/96/EÚ (Ú. v. EÚ L 219, 2014, s. 40).

vnútroštátnych daňových systémoch. V tejto súvislosti síce z právno-politického hľadiska môže byť žiaduce a v medzinárodnom meradle tiež už veľmi rozšírené predchádzať vzniku „bielych príjmov“ prostredníctvom konkrétnych materiálnych ustanovení o vzájomnej súvislosti.

132. V Luxembursku bolo také ustanovenie do budúcnosti zjavne tiež zavedené s cieľom náležite prebrať smernicu o materských a dcérskych spoločnostiach, ktorá bola zmenená v roku 2014. Tým sa však referenčný rámec mení len do budúcnosti.

133. Stále teda ide o rozhodnutie, ktoré musí prijať vnútroštátny zákonodarca. On – a nie Komisia alebo súdy Únie – musí rozhodnúť, či a v ktorých situáciách sa má zaviesť materiálne ustanovenie o vzájomnej súvislosti.

3. Zhrnutie týkajúce sa prvého odvolacieho dôvodu

134. Treba teda konštatovať, že len luxemburský zákonodarca mohol pri prijímaní daňových predpisov zabezpečiť, aby vzájomne súvisiace zdanenie právnickej osoby rozdeľujúcej zisky a právnickej osoby prijímajúcej rozdelené zisky tvorilo referenčný rámec pre bežné zdanenie na území Luxemburska. Keďže k tomu nedošlo, resp. k tomu došlo až neskôr, Komisia namiesto platného vnútroštátneho daňového práva vychádzala z možno vhodnejšieho, ale v konečnom dôsledku fiktívneho daňového systému. Ako už bolo uvedené vyššie (bod 72 a nasl.), právo štátnej pomoci to nedovoľuje.

135. Prvý odvolací dôvod je teda dôvodný. Všeobecný súd sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia tým, že pri určovaní referenčného rámca vychádzal z nevyhnutnej súvislosti medzi článkami 164 a 166 LIR, teda zo zásady vzájomnej súvislosti. Táto súvislosť nie je ani zjavná (bod 107 a nasl.), ani pri podrobnejšom skúmaní nevyplýva zo znenia, zmyslu a účelu vnútroštátnych predpisov alebo z ustálenej judikatúry luxemburských súdov (bod 115 a nasl.).

B. O druhom odvolacom dôvode: nesprávny výklad článku 107 ZFEÚ v dôsledku použitia článku 6 zákona o úprave daní ako referenčného rámca

136. Všeobecný súd však subsidiárne zamietol ďalší žalobný dôvod aj preto, lebo luxemburské daňové orgány neuplatnili všeobecné ustanovenie o zabránení zneužívaniu obsiahnuté v článku 6 zákona o úprave daní, hoci boli splnené podmienky na jeho uplatnenie.

137. V rámci druhého odvolacieho dôvodu preto Engie a Luxembursko tvrdia, že Všeobecný súd sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia, lebo zamietol ich žalobný dôvod uplatnený na prvom stupni založený na neexistencii porušenia článku 107 ZFEÚ. Neuplatnenie článku 6 zákona o úprave daní v konkrétnom prípade podľa ich názoru nepredstavuje odchýlku od referenčného rámca tvoreného luxemburským právom.

138. Podľa luxemburského všeobecného ustanovenia o zabránení zneužívaniu obsiahnutého v článku 6 zákona o úprave daní daňovú povinnosť nemožno obísť ani obmedziť zneužívaním foriem a možností občianskeho práva. V prípade zneužitia práva sa daň vyberá rovnakým spôsobom, ako by to bolo v právnej štruktúre prispôsobenej hospodárskym transakciám, skutočnostiam a okolnostiam.

139. V prípade, o ktorý ide v prejednávanej veci, sa musí Súdny dvor po prvý raz zaoberať otázkou, či nesprávne uplatnenie, resp. neuplatnenie vnútroštátneho všeobecného ustanovenia o zabránení zneužívaniu v daňovom práve (v prejednávanej veci článku 6 zákona o úprave daní) predstavuje pomoc v zmysle článku 107 ZFEÚ.

1. Konštatovania Všeobecného súdu

140. Všeobecný súd v bode 384 a nasl. napadnutého rozsudku konštatoval, že Komisia preukázala, že sú splnené štyri podmienky existencie zneužitia podľa článku 6 zákona o úprave daní, ktoré sformulovali luxemburské daňové súdy vo svojej judikatúre. Všeobecný súd sa domnieval, že ustanovenie o zneužití práva, ktoré sa nachádza v článku 6 zákona o úprave daní, tiež nevyvoláva nijaké výkladové ťažkosti, takže nie je potrebné skúmať prax luxemburských správnych orgánov (bod 409 napadnutého rozsudku).

141. Komisia a v súlade s ňou Všeobecný súd (bod 388 napadnutého rozsudku) sa najmä domnievajú, že boli dostupné iné spôsoby financovania (nástroje týkajúce sa výlučne vlastného kapitálu alebo úverov), ktoré by neviedli k nezdaneniu príjmov dosiahnutých na úrovni dcérskych spoločností. Príslušná materská spoločnosť konkrétne tiež mohla poskytnúť úver ZORA svojej príslušnej dcérskej spoločnosti. K primeranému zdaneniu by došlo aj v prípade použitia konvertibilného úveru bez zapojenia sprostredkovateľskej spoločnosti.

142. Záväzné daňové stanoviská sa preto podľa ich názoru nemohli vydať v tejto forme. Luxemburská daňová správa naopak mala uplatniť všeobecné ustanovenie o zabránení zneužívaniu, ktoré sa nachádza v článku 6 zákona o úprave daní. Luxemburské veľkovojvodstvo tým, že ho neuplatnilo, poskytlo spoločnosti Engie selektívnu daňovú výhodu.

2. Posúdenie

143. Engie a Luxembursko v konečnom dôsledku tvrdia, že Všeobecný súd vychádzal pri určovaní referenčného rámca z nesprávneho záveru, že nebolo potrebné, aby Komisia zohľadnila luxemburskú správnu prax. Okrem toho sa domnievajú, že Komisia a Všeobecný súd sa pri výklade štyroch kumulatívnych podmienok umožňujúcich konštatovať, že došlo k zneužitiu, ako aj posudzovaní konkrétneho skutkového stavu podľa týchto podmienok, dopustili viacerých zjavných pochybení týkajúcich sa výkladu a uplatňovania práva.

144. Keďže Komisia a v súlade s ňou Všeobecný súd sa domnievajú, že došlo k porušeniu zákazu štátnej pomoci z dôvodu neuplatnenia všeobecného ustanovenia o zabránení zneužívaniu, je potrebné najprv sa vyjadriť k tomuto prístupu a k uplatniteľnému kritériu skúmania [pozri písmeno a)], aby bolo možné určiť správny referenčný rámec. Následne treba preskúmať, či Všeobecný súd v prejednávanej veci vychádzal zo správneho referenčného rámca [pozri písmeno b)].

a) Preskúmanie uplatňovania všeobecných daňových ustanovení o zabránení zneužívaniu podľa práva štátnej pomoci

145. Len v prípade, ak luxemburská daňová správa mala pri vydávaní stanovísk uplatniť všeobecné ustanovenie o zabránení zneužívaniu obsiahnuté v článku 6 zákona o úprave daní, prichádza do úvahy odchýlka od referenčného rámca (článok 6 zákona o úprave daní). Aj v tomto smere

Komisia a Všeobecný súd však v konečnom dôsledku namietajú len obyčajné pochybenie pri uplatňovaní luxemburského práva. To však ešte nepredstavuje selektívnu výhodu (pozri bod 89 a nasl. vyššie).

146. Okrem toho v prípade všeobecných ustanovení o zabránení zneužívaniu (takzvané „GAAR“ [46]) nevyhnutne existuje určitá miera voľnej úvahy pri uplatňovaní práva podobná tej, ktorú má daňová správa pri určovaní „správnej“ transferovej ceny. [47]

147. Nielenže pojem zneužitie osobitným spôsobom závisí od posúdení v príslušnom právnom poriadku členského štátu. Konštatovanie zneužitia navyše samo osebe do veľkej miery závislé od konkrétneho prípadu.

148. V tomto smere sa javí ako sporné konštatovanie Všeobecného súdu v bode 409 napadnutého rozsudku, podľa ktorého „ustanovenie o zneužití práva nevyvolávalo v prejednávanej veci nijaké výkladové ťažkosti“. Zrejme neexistuje žiadne všeobecné ustanovenie o zabránení zneužívaniu v daňovom práve, ktoré by nevyvolávalo nijaké výkladové ťažkosti. [48] Platí to tým skôr, že Všeobecný súd mal ťažkosti už s výkladom luxemburských daňových predpisov, ktoré údajne boli uplatnené zneužívajúcim spôsobom (pozri bod 94 a nasl. vyššie).

149. Len vo veľmi malom počte prípadov by mohlo byť nevyhnutné uplatniť ustanovenie o zabránení zneužívaniu. Môžu to byť len situácie, ktoré sú zjavné, lebo ich už objasnili daňové súdy členských štátov (a nie Komisia alebo Všeobecný súd). To platí tým skôr vzhľadom na skutočnosť, že daňovník má podľa judikatúry Súdneho dvora v práve Únie právo vybrať si v rámci zákonných obmedzení daňovú štruktúru, ktorá je pre neho najvýhodnejšia. [49]

150. Vzhľadom na špecifiká všeobecných ustanovení o zabránení zneužívaniu pomoci treba kritérium skúmania v prípade preskúmania uplatňovania všeobecných ustanovení o zabránení zneužívaniu podľa práva štátnej pomoci tým skôr obmedziť len na preskúmanie pochopiteľnosti. Musí preto ísť o zjavné nesprávne uplatnenie ustanovenia o zabránení zneužívaniu. To možno konštatovať, ak sa nikomu nedá pochopiteľne vysvetliť, prečo by v konkrétnom prípade nemalo ísť o zneužitie.

[46] General Anti-Abuse Rule – ustanovenia, aké sú v súčasnosti už tiež súčasťou práva Únie – pozri napríklad článok 6 smernice Rady (EÚ) 2016/1164 z 12. júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu (Ú. v. EÚ L 193, 2016, s. 1).

[47] Pozri v tejto súvislosti rozsudok z 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisia (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 95), a ešte jednoznačnejšie návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Pikamäe vo veci Fiat Chrysler Finance Europe/Komisia (C-885/19 P, EU:C:2021:1028, bod 118, podľa ktorého vnútroštátne daňové orgány majú právomoc voľnej úvahy z dôvodu *približného charakteru* metodík na určenie transferového oceňovania).

[48] Členské štáty, ako je Spolková republika Nemecko, v ktorej také ustanovenia platia už dlho, napríklad ešte stále majú ťažkosti so správnym výkladom. Svedčí o tom veľký počet súdnych rozhodnutí a rozsah publikácií, v ktorých sú tieto rozhodnutia rozobraté – pozri napríklad Peter Fischer in HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER (Hrsg.): *AO/FGO-Kommentar*, § 42 AO (stav: november 2022 – 200 strán), a Klaus-Dieter Drüen in TIPKE/KRUSE (Hrsg.): *AO/FGO-Kommentar*, § 42 AO (stav: september 2022 – 85 strán).
Súdnemu dvoru sa rovnako opakovane kladú otázky týkajúce sa výkladu všeobecného zákazu nekalých štruktúr v práve Únie, ktorých zodpovedanie je také zložité, že o týchto veciach rozhodovala veľká komora – pozri napríklad rozsudky z 26. februára 2019, T Danmark a Y Denmark (C-116/16 a C-117/16, EU:C:2019:135); z 26. februára 2019, N Luxembourg 1 a i. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, EU:C:2019:134), a z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).

[49] Pozri rozsudky zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, bod 42); z 22. decembra 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, bod 27); z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, bod 36), a z 21. februára 2006, Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 73).

b) Uplatnenie týchto zásad na konkrétny prípad

151. Komisia a v súlade s ňou Všeobecný súd (bod 398 a nasl. napadnutého rozsudku) predovšetkým správne vychádzajú z referenčného rámca tvoreného článkom 6 zákona o úprave daní. K zneužitiu podľa článku 6 zákona o úprave daní dôjde vtedy, keď sú súčasne splnené štyri kritériá, konkrétne použitie foriem alebo inštitútov súkromného práva, zníženie daňového zaťaženia, použitie nevhodného právneho postupu a neexistencia iných ako daňových dôvodov.

152. Referenčný rámec preto možno v prejednávanej veci konkrétne určiť len vtedy, keď sa preukáže, ako sa má chápať „zneužitie“ v luxemburskom daňovom práve. V článku 6 zákona o úprave daní nie je vymedzený pojem zneužitie. Na určenie významu pojmu zneužitie v luxemburskom daňovom práve, a teda aj na určenie referenčného rámca by bolo nevyhnutné zaoberať sa tak luxemburskou judikatúrou, ako aj luxemburskou správnou praxou. V tejto súvislosti sa Všeobecný súd v bode 409 napadnutého rozsudku dopustil nesprávneho právneho posúdenia už tým, že konštatoval, že nie je potrebné zohľadniť správnu prax, keďže ustanovenie o zabránení zneužívaniu nevyvoláva v prejednávanej veci nijaké výkladové ťažkosti.

153. Všeobecný súd síce v bode 409 napadnutého rozsudku poukázal na to, že Komisia vo svojom rozhodnutí odkázala tak na služobnú nótu luxemburskej správy, ako aj na luxemburskú súdnu prax. Z dotknutých častí rozhodnutia Komisie (odôvodnenia 293 až 298), na ktoré Všeobecný súd odkazuje, však vyplýva len to, že Komisia sa všeobecne zaoberala štyrmi podmienkami uplatniteľnosti článku 6 zákona o úprave daní, ale nie otázkou, ako luxemburská daňová správa posudzuje podobné daňové štruktúry.

154. Okrem toho sa Všeobecný súd dopustil nesprávneho právneho posúdenia tým, že výklad, ktorý podala luxemburská daňová správa, nahradil svojím výkladom. Naopak je potrebné preskúmať, či rozhodnutie luxemburskej daňovej správy neobsahuje zjavné pochybenia (pozri bod 150 vyššie).

155. V prejednávanej veci však nie je zjavné, že sa malo uplatniť ustanovenie o zabránení zneužívaniu. Najmä nie je zjavné, že výklad podaný Komisiou a Všeobecným súdom skutočne vyplýva z luxemburského práva. To možno konštatovať napríklad na základe úvah týkajúcich sa kritéria neprimeraného právneho postupu. Podľa luxemburskej judikatúry, na ktorú sa Komisia odvoláva, sa má toto kritérium vykladať tak, že sa umožňuje daňové zaobchádzanie, ktoré je v bezprostrednom rozpore so zjavným zámerom zákonodarcu, ktorý zodpovedá cieľu alebo duchu zákona. Podľa pripomienok Luxemburska musia existovať aspoň dve možnosti, ako dosiahnuť očakávaný hospodársky výsledok, z ktorých jedna by bola neprimeraná a spôsobovala by daňovú výhodu, ktorá by sa nedala dosiahnuť prostredníctvom primeranej možnosti.

156. Všeobecný súd (bod 445 a nasl. napadnutého rozsudku) na základe toho preskúmal, či by sa použitím alternatívnych nástrojov financovania v konečnom dôsledku predišlo dvojitému nezdaneniu. Na tento účel Všeobecný súd posúdil financovanie prostredníctvom nástroja vlastného kapitálu, nekapitalizovaného úveru, ako aj priameho úveru ZORA uzavretého priamo medzi materskou spoločnosťou a dcérskou spoločnosťou. Podľa konštatovaní Všeobecného súdu by sa vo všetkých týchto prípadoch dosiahlo jednorazové zdanenie, čo však Luxembursko a Engie na pojednávaní naďalej popierali.

157. Všeobecný súd sa tak dopustil nesprávneho právneho posúdenia z dvoch hľadísk. Po prvé – tak ako Komisia – zjavne nesprávne uplatnil luxemburské predpisy, ktoré Komisia použila ako referenčný rámec, teda vychádzal z nesprávneho referenčného rámca. Podmienkou

stanovenou v článku 6 zákona o úprave daní je, aby zvolená štruktúra predstavovala neprimeraný právny postup. Všeobecný súd a Komisia však naopak skúmali, či by namiesto toho boli primerané *iné* možnosti financovania. Nemožno však *a contrario* nevyhnutne konštatovať, že štruktúra, ktorú si zvolila Engie, je v takom prípade skutočne neprimeraná.

158. Okrem toho neexistuje zhoda v tom, či by v prípade použitia priameho úveru ZORA, teda ak by sa nepoužila sprostredkovateľská spoločnosť, tiež mohlo dôjsť k dvojitému nezdaneniu, keďže Komisia a v súlade s ňou aj Všeobecný súd (bod 441 a nasl. napadnutého rozsudku) konštatovali neprimeranosť práve na základe zložitosti konštrukcie. Podľa môjho názoru to nie je jednoznačné, a preto to vylučuje zjavné zneužitie. Engie a Komisia majú najmä odlišný názor na úlohu článku 22a LIR. Podľa tohto ustanovenia konverzia úveru za určitých podmienok nevedie k vytváraniu kapitálových ziskov. V tomto smere sa zdá – ako sa ukázalo aj na pojednávaní – sporné, či sa článok 22a LIR vôbec uplatní a aký vplyv by v konečnom dôsledku mal. Samotný Súdny dvor to v prejednávanej veci nemôže posúdiť. V prípade takých ťažkostí s výkladom vnútroštátneho práva nemožno hovoriť o zjavnom zneužití.

159. V prejednávanej veci práve nie je zjavné, že len z dôvodu financovania prostredníctvom konvertibilného nástroja financovania s viacstupňovou štruktúrou účasti by existoval zjavný rozpor so zámerom zákonodarcu, a to tým skôr, že oba tieto prvky sú v štruktúre podnikov bežné. Okrem toho pri podrobnejšom preskúmaní nedochádza k dvojitému nezdaneniu z dôvodu zdanenia rozpätia dcérskych spoločností. Naopak ide o veľmi nízke zdanenie z dôvodu dohodnutého zdanenia rozpätia, s ktorým sa však Komisia v spornom rozhodnutí nezaoberala (pozri body 84 a 85 vyššie).

160. Napokon sa možno domnievať, že v prípade všeobecného ustanovenia o zabránení zneužívaniu ide o zakázanú pomoc, len vtedy, keď dotknutú štruktúru nemohli rovnako využiť všetky podniky, lebo daňová správa by v podobných prípadoch uplatnila ustanovenie o zabránení zneužívaniu.

161. Komisia preto musí preukázať, že luxemburská daňová správa by v iných prípadoch, ktoré sú z právneho alebo skutkového hľadiska podobné, uplatnila článok 6 zákona o úprave daní. Nepostačuje konštatovanie, že ustanovenie o zabránení zneužívaniu sa úplne všeobecne uplatňovalo voči iným daňovníkom. Ako Engie správne uviedla, z toho nevyplýva, že neuplatnenie ustanovenia o zabránení zneužívaniu v konkrétnom prípade je diskriminačné.

162. V tomto prípade preto neuplatnenie článku 6 zákona o úprave daní pri vydávaní záväzných daňových stanovísk nie je selektívnou výhodou v prospech spoločnosti Engie.

3. Zhrnutie

163. Druhému odvolaciemu dôvodu preto tiež treba vyhovieť. Komisia a Všeobecný súd, ktorý potvrdil jej názor, vychádzali z nesprávneho kritéria skúmania, keďže podali vlastný výklad všeobecného ustanovenia o zabránení zneužívaniu, ktoré sa nachádza v článku 6 zákona o úprave daní, s cieľom určiť jeho údajnú pôsobnosť. Namiesto toho mali vychádzať z luxemburskej správnej praxe a z výkladu používaného v Luxembursku. V tomto smere existencia zneužitia podľa luxemburského práva nie je zrejmá a Komisia ju tiež nepreukázala, čo Všeobecný súd v bode 472 napadnutého rozsudku nezohľadnil.

C. Subsidiárne: O treťom odvolacom dôvode – porušenie všeobecných zásad ochrany legitímnej dôvery

164. V rámci svojho tretieho odvolacieho dôvodu Engie tvrdí, že nariadenie vymáhania pomoci porušuje zásady ochrany legitímnej dôvery a právnej istoty. Luxembursko uvádza túto výhradu aj v rámci svojho druhého odvolacieho dôvodu. Nie je však potrebné podrobnejšie sa zaoberať týmto odvolacím dôvodom. Zrušenie napadnutého rozsudku totiž vyplýva už z dôvodnosti prvých dvoch odvolacích dôvodov.

165. Ak by však Súdny dvor v súvislosti so všeobecným ustanovením o zabránení zneužívaniu neuplatnil menej prísne kritérium skúmania a dospel k záveru, že išlo o zneužívajúcu štruktúru v zmysle článku 6 luxemburského zákona o úprave daní, v tom prípade by vznikla otázka ochrany legitímnej dôvery. Preto je potrebné v tejto súvislosti subsidiárne uviesť niekoľko úvah.

166. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora je zrušenie neoprávnenej pomoci prostredníctvom vymáhania logickým dôsledkom konštatovania jej neoprávnenosti. [50]

167. Povinnosť týkajúcu sa vymáhania obmedzuje najmä zásada ochrany legitímnej dôvery, ktorá je všeobecnou zásadou práva Únie v zmysle článku 16 nariadenia 2015/1589. Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora však vyplýva, že úvahy týkajúce sa ochrany legitímnych očakávaní vylučujú vymáhanie len vo výnimočných prípadoch. Súdny dvor konkrétne rozhodol, že na zásadu ochrany legitímnej dôvery sa môže odvolávať len osoba, u ktorej inštitúcia Únie spôsobila vznik dôvodných očakávaní tým, že jej poskytla presné uistenia. [51]

168. Naproti tomu uistenia poskytnuté členským štátom vzhľadom na zásadu efektivity nemajú byť postačujúce. [52] To by znamenalo, že samotná skutočnosť, že vnútroštátne orgány v záväznom daňovom stanovisku prisľúbili určité daňové zaobchádzanie, by z hľadiska práva Únie nemohla zakladať nárok na ochranu legitímnych očakávaní.

169. Záväzné daňové stanoviská sú však klasickým nástrojom na zaručenie právnej istoty zo strany vnútroštátnej daňovej správy, čo uznáva aj Komisia (pozri bod 88 a nasl. vyššie). Ak by každé nesprávne uplatnenie práva zo strany orgánu v prospech daňovníka bránilo ochrane legitímnych očakávaní, konečný charakter príslušných stanovísk by bol značne obmedzený, čo by zasa odporovalo zásade právnej istoty.

170. Ak sa však Súdny dvor bude riadiť užším kritérium skúmania, ktoré v týchto návrhoch navrhujem v súvislosti s nesprávnymi právnymi posúdeniami, tento problém nevznikne. Ak pochybenie pri uplatňovaní vnútroštátneho daňového práva nie je zjavné, už nejde o štátnu pomoc. Naopak štátna pomoc môže existovať, ak je pochybenie pri uplatňovaní práva zjavné a nemožno ho ani pochopiteľne vysvetliť tretiemu subjektu. Ak je to tak, „porušenie práva“ môže zistiť aj daňovník. Daňovník v takom prípade nemôže mať legitímne očakávania. Na tom nemôže v takom prípade už nič zmeniť ani uistenie (ktoré je potom zjavne protiprávne) v podobe správneho aktu.

[50] V tomto smere má zásadný význam rozsudok z 21. marca 1990, Belgicko/Komisia (C-142/87, EU:C:1990:125, bod 66).

[51] Pozri napríklad rozsudky z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416, bod 147); zo 16. decembra 2010, Kahla Thüringen Porzellan/Komisia (C-537/08 P, EU:C:2010:769, bod 63 a tam citovaná judikatúra), a z 5. marca 2019, Eesti Pagar (C-349/17, EU:C:2019:172, bod 97).

[52] Pozri napríklad rozsudok z 20. marca 1997, Alcan Deutschland (C-24/95, EU:C:1997:163, bod 34 a nasl.), veľmi podrobne tiež rozsudok z 26. apríla 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, bod 75 a nasl.).

D. O odvolacích dôvodoch založených na subsidiárnych výhradách, ktoré uvádza Luxembursko

171. V rámci svojho tretieho odvolacieho dôvodu Luxembursko namieta porušenie článkov 4 a 5 ZEÚ, keďže Všeobecný súd podľa jeho názoru zasiahol do daňovej autonómie členských štátov. V rámci štvrtého odvolacieho dôvodu Luxembursko namieta porušenie povinnosti odôvodnenia Všeobecným súdom. Týmito odvolacími dôvodmi sa netreba podrobnejšie zaoberať. Zrušenie napadnutého rozsudku totiž vyplýva už z dôvodnosti prvých dvoch odvolacích dôvodov.

E. O žalobe na Všeobecnom súde

172. Podľa článku 61 ods. 1 Štatútu Súdneho dvora Európskej únie môže Súdny dvor v prípade, ak zruší rozhodnutie Všeobecného súdu, v danej veci vydať konečný rozsudok sám, ak to stav konania dovoľuje, alebo môže vec vrátiť na rozhodnutie Všeobecného súdu.

173. V prejednávanej veci by bolo možné pochybovať o tom, či stav konania dovoľuje, aby Súdny dvor vydal konečný rozsudok sám, lebo Komisia vo svojom rozhodnutí dospela k záveru o selektívnosti štyrmi rôznymi spôsobmi. Engie a Luxembursko vo svojich žalobách spochybňujú všetky tieto postupy odôvodnenia. Všeobecný súd vo svojom rozsudku (bod 382 v spojení s bodmi 230 a 231 napadnutého rozsudku) uviedol, že ak sa výrok rozhodnutia Komisie zakladá na viacerých pilieroch odôvodnenia, z ktorých každý samostatne by postačoval na odôvodnenie tohto výroku, je potrebné zrušiť tento akt v zásade len vtedy, ak by bol každý z týchto pilierov nezákonný.

174. Všeobecný súd vo svojom rozsudku preto skúmal výlučne postupy odôvodnenia Komisie týkajúce sa článkov 164 a 166 LIR a nesprávneho uplatnenia článku 6 zákona o úprave daní a dospel záveru, že selektívnosť existuje na základe oboch prístupov. Všeobecný súd neskúmal zvyšné dva spôsoby konštatovania selektívnosti.[53] Zrušenie rozhodnutia Komisie však prichádza do úvahy len vtedy, keď ani obe tieto postupy odôvodnenia nevedú k záveru, že daňové zaobchádzanie poskytnuté záväznými daňovými stanoviskami je selektívne.

175. Podľa Súdneho dvora však môže v takom prípade stav konania dovoľovať, aby Súdny dvor sám vydal konečný rozsudok, ak ostatné žalobné dôvody boli predmetom kontradiktórnej diskusie pred Všeobecným súdom a ich preskúmanie si nevyžaduje prijatie žiadneho dodatočného opatrenia na zabezpečenie priebehu konania alebo preskúmanie spisu.[54]

176. V prejednávanej veci ide o taký prípad. Všetky žalobné dôvody spoločnosti Engie, ktoré sa týkajú selektívnosti daňového zaobchádzania poskytnutého záväznými daňovými stanoviskami, boli prinajmenšom v priebehu konania na Všeobecnom súde prediskutované, keďže Engie prostredníctvom žaloby spochybnila všetky možnosti konštatovania selektívnosti. Okrem toho je medzi účastníkmi konania síce sporné, ako sa má vykladať vnútroštátne právo Luxemburského veľkovojvodstva. Na vyriešenie sporu však nie je potrebné žiadne dokazovanie. Napokon pre oba spôsoby konštatovania selektívnosti, ktoré Všeobecný súd neskúmal, sú smerodajné v podstate rovnaké zásadné úvahy a skutočnosti ako pre užší referenčný rámec, ktorý Súdny dvor tak či tak musí podrobne preskúmať. Ak by sa ukázalo, že rozhodnutie je z týchto dôvodov zákonné, odvolanie by bolo v konečnom dôsledku nedôvodné.

[53] Pozri v tejto súvislosti bod 177 a bod 46 a nasl.

[54] Rozsudok z 8. septembra 2020, Komisia a Rada/Carreras Sequeros a i. (C-119/19 P a C-126/19 P, EU:C:2020:676, bod 130).

177. Preto nižšie uvediem ešte niekoľko úvah týkajúcich sa selektívnosti daňového zaobchádzania poskytnutého daňovými stanoviskami, pokiaľ podľa názoru Komisie toto zaobchádzanie treba vyvodiť zo širšieho referenčného rámca pozostávajúceho z celého systému dane z príjmov právnických osôb (pozri pododdiel 1). Napokon tiež preskúmam, či Komisia zrozumiteľne preukázala selektívnosť vzhľadom na širší referenčný rámec vo vzťahu k skupine Engie, ktorá v prejednávanej veci zahŕňa dotknuté materské spoločnosti, sprostredkovateľské spoločnosti a dcérske spoločnosti (pozri pododdiel 2).

1. Selektívnosť posudzovaná podľa širšieho referenčného rámca

178. Komisia vo svojom rozhodnutí (odôvodnenie 171 a nasl.) vychádzala primárne z toho, že referenčný rámec sa skladá zo všeobecného luxemburského systému dane z príjmov právnických osôb, a tak dospela tiež k záveru o selektívnosti nezdanenia kapitálových výnosov na úrovni spoločnosti LNG Holding.

179. Oslobodenie príjmov z účasti od dane vyplýva z – podľa názoru Komisie nesprávneho – uplatnenia režimu materských spoločností stanoveného v článku 166 LIR. Výhradou, ktorú uvádza Komisia, teda zasa je, že príjmy z účasti sa považovali za oslobodené od dane, hoci ekonomický ekvivalent v podobe prirážok z úveru ZORA bolo možné odpočítať na daňové účely od zdaniteľného príjmu spoločnosti LNG Supply.

180. Ako už bolo vysvetlené, z vnútroštátneho práva Luxemburského veľkovojvodstva nevyplýva taká zásada vzájomnej súvislosti (pozri bod 102 a nasl. a bod 115 a nasl. vyššie). Použitie celého luxemburského systému dane z príjmov právnických osôb ako referenčného rámca preto tiež nemá vplyv na vyššie uvedený záver.

181. Režim materských spoločností (oslobodenie ziskov rozdelených materskej spoločnosti) treba aj v prípade použitia celého luxemburského systému dane z príjmov právnických osôb chápať ako neoddeliteľnú súčasť samotného referenčného rámca. Na tento režim sa teda vzťahuje daňová suverenita Luxemburska. Preto mohlo Luxembursko rozhodnúť, či stanoví taký režim na zabránenie dvojitému zdaneniu v prípade skupinových štruktúr, resp. aké presné pravidlá bude tento režim obsahovať.

182. Ak je toto ustanovenie – ako bolo uvedené vyššie – relevantné, ani v prípade použitia celého luxemburského systému dane z príjmov právnických osôb neprichádza do úvahy selektívne priaznivejšie zaobchádzanie vyplývajúce z uplatnenia tohto ustanovenia.

2. Selektívnosť posudzovaná podľa účinkov daňového zaobchádzania na celú skupinu spoločností

183. Napokon Komisia v spornom rozhodnutí (odôvodnenie 237 a nasl.) vyvodila selektívnosť daňového zaobchádzania so spoločnosťou Engie z prístup vzťahujúceho sa na skupinu. Východisko tohto postupu odôvodnenia je rovnaké ako v prípade použitia celého systému dane z príjmov právnických osôb ako referenčného rámca. Komisia však rozšírila hľadisko v rozsahu, v akom v prejednávanej veci vzala do úvahy celkový zdaniteľný príjem skupiny Engie.

184. Komisia argumentuje, že opatrenia pomoci sa nemajú uplatniť na jednotlivé spoločnosti podniku, ale má sa použiť pojem podnik podľa práva hospodárskej súťaže. Všetky spoločnosti, o ktoré ide v prejednávanej veci, sú podľa nej súčasťou jedného podniku v zmysle práva

hospodárskej súťaže. Komisia sa domnieva, že výsledné daňové zaobchádzanie, ktoré už bolo opísané, na rozdiel od jej rozhodnutí vo veciach groepsrentebox[55] a Fiat[56] neobsahuje nijaký cezhraničný prvok, takže nie je nekoherentné, ak si Komisia zvolí prístup vzťahujúci sa na skupinu.

185. Komisia opäť identifikovala systém dane z príjmov právnických osôb Luxemburského veľkovojvodstva ako referenčný systém (odôvodnenie 245 a nasl.). Následne svoju analýzu obmedzila na zdaňovanie transakcií týkajúcich sa financovania v rámci skupiny spoločností. Podľa tejto analýzy v luxemburskom daňovom práve nie je stanovené zníženie kombinovaného zdaniteľného príjmu, a to bez ohľadu na spôsob financovania. Komisia to vysvetlila na základe už opísaných alternatívnych možností zabezpečiť financovanie, ktoré by v každom prípade viedli k jednorazovému zdaneniu. Z luxemburského systému dane z príjmov právnických osôb navyše podľa Komisie vyplýva cieľ spočívajúci v zdanení ziskov podniku. Z toho podľa nej priamo vyplýva, že zníženie celkového zdaniteľného príjmu skupiny spoločností nie je prípustné. Komisia sa domnieva, že všetky skupiny spoločností, ktoré uskutočňujú transakcie týkajúce sa financovania v rámci skupiny spoločností, sú porovnateľné. Podľa jej názoru navyše táto štruktúra financovania nie je prístupná pre všetky spoločnosti. Odôvodnenie podľa nej tiež nie je možné.

186. Argumentácia Komisie sa odchyľuje od jej ostatných úvah len v rozsahu, v akom Komisia považovala za relevantný kombinovaný zdaniteľný príjem a identifikovala skupinu Engie na základe pojmu podnik podľa práva hospodárskej súťaže ako príjemcu opatrenia pomoci. Už toto posledné uvedené konštatovanie nie je presvedčivé, ak príslušný vnútroštátny daňový zákon nestanovuje zdanenie skupiny, resp. nebol uplatnený nárok na toto zdanenie. V tomto smere odporuje zásade zdanenia subjektu, ktorá obvykle platí v daňovom práve.

187. Napokon Komisia navyše vyvodila existenciu selektívnej výhody opäť len z toho, že podľa jej názoru z luxemburských predpisov týkajúcich sa dane z príjmov právnických osôb vyplýva cieľ spočívajúci v zdanení ziskov podnikov. To je možné, avšak aj v tomto kontexte treba poukázať na to, že režim materských spoločností je neoddeliteľnou účasťou luxemburského daňového práva (pozri bod 180 a nasl. vyššie) a v tomto smere mení tento cieľ. Okrem toho sa prevádzkové zisky dcérskych spoločností tiež zdaňujú, ale práve podľa inej metódy. Komisia však podrobnejšie neskúmala túto inú metódu.

188. V konečnom dôsledku Komisia teda ani v tomto smere nepreukázala, že daňové zaobchádzanie prostredníctvom prirážok z úveru ZORA, ktoré bolo prisľúbené skupine Engie, je selektívne v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

3. Záver týkajúci sa žaloby na Všeobecnom súde

189. Keďže Komisia si nesplnila povinnosť opísať skutkový stav ani so zreteľom na okolnosti svedčiace v prospech existencie selektívnej výhody, ktoré v napadnutom rozsudku neboli rozobraté, sporné rozhodnutie možno bez vrátenia veci Všeobecnému súdu v celom rozsahu zrušiť.

[55] Rozhodnutie Komisie 2009/809/ES z 8. júla 2009 o schéme groepsrentebox, ktorú Holandsko zamýšľa zaviesť [C 4/07 (ex N 465/06)] (Ú. v. EÚ L 288, 2009, s. 26).

[56] 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).

VI. O trovách

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

191. Podľa článku 138 ods. 1 rokovacieho poriadku, ktorý sa podľa článku 184 ods. 1 rokovacieho poriadku uplatní na odvolacie konanie, Súdny dvor uloží účastníkovi konania, ktorý vo veci nemal úspech, povinnosť nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Engie a Luxembursko podali taký návrh, je opodstatnené uložiť Komisii povinnosť nahradiť trovy konania, ktoré vznikli spoločnosti Engie a Luxembursku v tomto odvolacom konaní.

192. Keďže Komisia na oboch stupňoch nemala vo veci úspech, je potrebné uložiť jej povinnosť nahradiť trovy konania na oboch stupňoch v súlade s návrhmi odvolateľov.

193. Podľa článku 184 v spojení s článkom 140 ods. 1 rokovacieho poriadku členské štáty a inštitúcie, ktoré do konania vstúpili ako vedľajší účastníci, znášajú svoje vlastné trovy konania. Írsko, ktoré vstúpilo do konania ako vedľajší účastník, preto v tomto konaní znáša svoje vlastné trovy konania.

VII. Návrh

194. Vzhľadom na vyššie uvedené navrhujem, aby Súdny dvor rozhodol vo veci C-454/21 P takto:

1. Rozsudok Všeobecného súdu z 12. mája 2021, Luxembursko a i./Komisia (T-516/18 a T-525/18, EU:T:2021:251), sa zrušuje.

2. 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), sa zrušuje.

3. Európska komisia znáša svoje vlastné trovy konania a je povinná nahradiť trovy konania, ktoré vznikli spoločnostiam Engie Global LNG Holding S.à.r.l., Engie Invest International S.A. a Engie S.A. na oboch stupňoch. Írsko znáša svoje vlastné trovy konania na oboch stupňoch.

195. Okrem toho navrhujem, aby Súdny dvor rozhodol vo veci C-451/21 P takto:

1. Rozsudok Všeobecného súdu z 12. mája 2021, Luxembursko a i./Komisia (T-516/18 a T-525/18, EU:T:2021:251), sa zrušuje.

2. 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), sa zrušuje.

3. Európska komisia znáša svoje vlastné trovy konania a je povinná nahradiť trovy konania, ktoré vznikli Luxemburskému veľkovojvodstvu na oboch stupňoch. Írsko znáša svoje vlastné trovy konania na oboch stupňoch.