



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA

PRIITA PIKAMÄEA

od 16. prosinca 2021.¹

Predmet C-898/19 P

Irska

protiv

Europske komisije

„Žalba – Državne potpore – Potpora koju je provelo Veliko Vojvodstvo Luksemburg – Odluka kojom se potpora proglašava nespojivom s unutarnjim tržištem i nezakonitom te se nalaže njezin povrat – Porezno rješenje (*tax ruling*) – Načelo nepristrane transakcije – Prednost – Referentni okvir – Takozvano „normalno” oporezivanje – Selektivnost – Pretpostavka”

Sadržaj

I.	Uvod	3
II.	Okolnosti spora	4
A.	Porezno rješenje koje su luksemburška porezna tijela donijela u korist FFT-a i upravni postupak pred Komisijom	4
B.	Sporna odluka	4
1.	Opis osnovnog sadržaja predmetnog poreznog rješenja	4
2.	Opis relevantnih luksemburških pravila	5
3.	Ocjena predmetnog poreznog rješenja	5
C.	Postupak pred Općim sudom i pobijana presuda	7
D.	Postupak pred Sudom i zahtjevi stranaka u žalbenom postupku	9
III.	O žalbi	10

¹ Izvorni jezik: francuski

A. Prvi, treći, četvrti i peti žalbeni razlog	10
1. Predmetnost	10
2. Dopuštenost	11
3. Osnovanost	12
a) Uvodne napomene o prednosti i selektivnosti u području oporezivanja	12
1) „Posebno značenje” utvrđivanja referentnog okvira u slučaju poreznih mjera	12
2) Utvrđivanje referentnog okvira (i „normalnog” oporezivanja) u području oporezivanja	13
b) Prvi žalbeni razlog	15
1) Argumenti stranaka	15
2) Ocjena	15
i) Uvodne napomene: temelj načela nepristrane transakcije	15
ii) Načelo nepristrane transakcije u pobijanoj presudi	17
iii) Temelj načela nepristrane transakcije	18
iv) Doseg načela nepristrane transakcije i načelo pravne sigurnosti	26
3) Zaključak o prvom žalbenom razlogu	28
c) Treći žalbeni razlog	28
1) Argumenti stranaka	28
2) Ocjena	28
d) Četvrti žalbeni razlog	30
1) Argumenti stranaka	30
2) Ocjena	30
e) Peti žalbeni razlog	31
1) Argumenti stranaka	31
2) Ocjena	32
B. Drugi žalbeni razlog	32
1. Predmetnost	33

2. Osnovanost	33
IV. Tužba pred Općim sudom	37
V. Troškovi	37
VI. Zaključak	37

I. Uvod

1. „Porezno mišljenje” ili „odluka o porezu” uobičajena je praksa koja poduzetnicima omogućuje da od porezne uprave zatraže „porezno rješenje” u pogledu poreza koji će biti dužni platiti. Pojam „rješenje” općenito označava činjenicu da porezna uprava, najčešće na zahtjev poreznog obveznika, zauzima službeno stajalište o primjeni određenih zakonskih odredbi koje su na snazi u pogledu situacije ili jedne ili više transakcija koje još nisu proizvele porezne učinke. Stoga porezni obveznici traže jamstva koja obvezuju upravu u pogledu poreznog tretmana njihovih transakcija.

2. Od lipnja 2014. Europska komisija započela je niz istraga kojima se nastojala provjeriti jesu li s pravilima Ugovora o državnim potporama usklađene prakse poreznih tijela nekoliko država članica u odnosu na multinacionalna poduzeća, a konkretno glede pravila o raspodjeli dobiti među različitim državama u kojima ta poduzeća posluju. Jedna od tih istraga dovela je do donošenja odluke o potpori koju su luksemburška porezna tijela dodijelila grupi Fiat².

3. Usporedo, zbog otkrića novinarske istrage poznate pod nazivom „Lux Leaks” javnost je u studenome 2014. saznala za tu temu koja je najčešće izazvala ogorčene reakcije³. Nakon tih otkrića, nekoliko je donositelja politika poduzelo na europskoj i na međunarodnoj razini mjere namijenjene ispravljanju onoga što se sada smatra ozbiljnom povredom porezne pravednosti. Najnovija od tih mjera konkretizirala se u obliku sporazuma za uspostavljanje globalnog poreza na dobit multinacionalnih poduzeća⁴.

4. Iako svjestan političkog, gospodarskog pa čak i društvenog konteksta ovog predmeta, Sud će u svojoj budućoj presudi samo na temelju pravnih razmatranja trebati ispitati pitanja koja se postavljaju zbog pristupa koji je Komisija primijenila u spornoj odluci. Ova se žalba odnosi na presudu koju je Opći sud donio u predmetima Luksemburg i Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija⁵, u kojoj se potvrdio taj pristup.

² Odluka Komisije (EU) 2016/2326 od 21. listopada 2015. o državnoj potpori SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) koju je dodijelio Luksemburg u korist društva Fiat (SL 2016., L 351, str. 1.) (u daljnjem tekstu: sporna odluka)

³ Riječ je o zajedničkoj istrazi konzorcija američkih istraživačkih novinara International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ) i četrdesetak drugih medija. U tom pogledu vidjeti osobito članak objavljen u novinama Le Monde, dostupan na sljedećoj internetskoj adresi:
https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/11/05/evasion-fiscale-tout-sur-les-secrets-du-luxembourg_4518895_4862750.html.

⁴ U tom pogledu vidjeti osobito dokument „Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy” („Rješenje koje uključuje dva stupa za rješavanje poreznih izazova koji proizlaze iz digitalizacije gospodarstva), o kojem se raspravljalo unutar Uključivog okvira OECD-a i skupine G20 o smanjenju porezne osnovice i premještanju dobiti i koji je 8. listopada 2021. odobrilo 137 država članica, a koji je dostupan na sljedećoj internetskoj adresi:
<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-sur-une-solution-reposant-sur-deux-piliers-pour-resoudre-les-defis-fiscaux-souleves-par-la-numerisation-de-l-economie-octobre-2021.pdf>

⁵ Presuda od 24. rujna 2019. (T-755/15 i T-759/15, EU:T:2019:670) (u daljnjem tekstu: pobijana presuda)

5. Novost Komisijina pristupa osobito je uključivala uvođenje načela nepristrane transakcije prilikom ispitivanja postojanja ekonomske prednosti. Zbog njegova osporavanog pravnog temelja, u okviru uvođenja tog pojma u analizu koja se zahtijeva člankom 107. stavkom 1. UFEU-a Sud će ispitati granicu koja je Ugovorom utvrđena između porezne autonomije država članica i zabrane dodjeljivanja državnih potpora.

II. Okolnosti spora

A. Porezno rješenje koje su luksemburška porezna tijela donijela u korist FFT-a i upravni postupak pred Komisijom

6. Porezni savjetnik društva Fiat Chrysler Finance Europe, koje se prije zvalo Fiat Finance and Trade Ltd (u daljnjem tekstu: FFT), uputio je 14. ožujka 2012. luksemburškim poreznim tijelima dopis u kojem je zatražio da se odobri sporazum o transfernim cijenama. U prilog tom zahtjevu uputio im je i svoj izvještaj u kojem analizira transferne cijene koje se primjenjuju na transakcije koje izvršava FFT.

7. Luksemburška porezna tijela donijela su 3. rujna 2012. porezno rješenje kojim odgovaraju na FFT-ov zahtjev (u daljnjem tekstu: predmetno porezno rješenje). Ta je odluka bila sadržana u dopisu u kojem se navodilo da je „u pogledu dopisa od 14. ožujka 2012. o djelatnostima financiranja unutar grupe FFT potvrđeno da je analiza transfernih cijena provedena u skladu s Okružnicom br. 164/2 od 28. siječnja 2011. te da se njome pošt[ovalo] načelo nepristrane transakcije”.

8. Komisija je 19. lipnja 2013. Velikom Vojvodstvu Luksemburgu poslala prvi zahtjev za dostavljanje detaljnih podataka o nacionalnim praksama u području poreznih rješenja. Nakon tog prvog zahtjeva za dostavljanje podataka uslijedile su brojne razmjene pismena između Velikog Vojvodstva Luksemburga i Komisije dok potonja institucija 24. ožujka 2014. nije donijela odluku kojom je Velikom Vojvodstvu Luksemburgu naložila da joj dostavi informacije.

9. Komisija je 11. lipnja 2014. pokrenula formalni istražni postupak predviđen člankom 108. stavkom 2. UFEU-a u pogledu predmetnog poreznog rješenja. Komisija je 21. listopada 2015. donijela spornu odluku kojom je utvrdila da to porezno rješenje predstavlja državnu potporu u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

B. Sporna odluka

1. Opis osnovnog sadržaja predmetnog poreznog rješenja

10. Komisija je opisala predmetno porezno rješenje na način da se njime potvrđuje metoda kojom se FFT-u raspoređuje dobit unutar automobilske grupe Fiat/Chrysler, čime se FFT-u omogućilo da godišnje odredi iznos svojeg poreza na dobit trgovačkih društava koji je dužan platiti Velikom Vojvodstvu Luksemburgu. Komisija je pojasnila da je ta odluka obvezujuća za poreznu upravu u razdoblju od pet godina, odnosno od porezne godine 2012. do porezne godine 2016.⁶

⁶ Uvodne izjave 9. i 52. do 54. sporne odluke

2. Opis relevantnih luksemburških pravila

11. Komisija je navela da je predmetno porezno rješenje doneseno na temelju članka 164. stavka 3. luksemburškog Zakonika o porezu na prihode (loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (Zakon od 4. prosinca 1967. o porezu na prihod, kako je izmijenjen, u daljnjem tekstu: Zakonik o porezu)⁷ i Okružnice L. I. R. br. 164/2 ravnatelja luksemburške uprave za doprinose od 28. siječnja 2011. (u daljnjem tekstu: Okružnica br. 164/2). U tom je pogledu Komisija istaknula, s jedne strane, da je tim člankom utvrđeno načelo nepristrane transakcije u luksemburškom poreznom pravu, prema kojem naknade za transakcije među društvima iste grupe trebaju biti na razini naknada kao da su ih zaključila neovisna društva koja pregovaraju u sličnim okolnostima u uvjetima nepristrane transakcije. S druge strane, napomenula je da je u Okružnici br. 164/2, među ostalim, pojašnjeno da se određuje naknada nepristrane transakcije kada su te transakcije izvršila financijska društva grupe⁸.

3. Ocjena predmetnog poreznog rješenja

12. Što se tiče trećeg i četvrtog uvjeta za postojanje državne potpore, Komisija je smatrala da je predmetnim poreznim rješenjem dodijeljena selektivna prednost FFT, s obzirom na to da se njime dovelo do smanjenja poreza koji zainteresirana strana duguje Luksemburgu tako što se odstupilo od poreza koji bi FFT morao platiti na temelju uobičajenog sustava poreza na dobit trgovačkih društava. Do tog je zaključka došla nakon istodobnog ispitivanja prednosti i selektivnosti, strukturiranog u tri faze koje je odredio Sud kako bi se utvrdilo treba li određenu poreznu mjeru kvalificirati kao selektivnu.

13. U prvoj fazi tsvoje analize Komisija je smatrala da je referentni okvir opći sustav poreza na dobit trgovačkih društava u Luksemburgu i da je cilj tog sustava oporezivanje dobiti svih društava rezidentnih u Luksemburgu. Razlika u izračunu oporezive dobiti među neovisnim i integriranim društvima, prema mišljenju Komisije, nikako ne utječe na navedeni cilj jer taj cilj podrazumijeva oporezivanje dobiti svih rezidentnih društava, neovisno o tome jesu li integrirana ili neintegrirana. Ne više nego posebne odredbe primjenjive na grupe čiji je cilj samo uspostaviti jednakopravan položaj tih dviju vrsti društava. Usto, cilj predmetnog poreznog rješenja, odnosno utvrđivanje FFT-ove oporezive dobiti radi naplate poreza na dobit trgovačkih društava u okviru navedenog sustava, potvrdio je da taj sustav predstavlja referentni okvir jer se tim ciljem FFT nije razlikovao zbog svoje pripadnosti nekoj grupi. Na tom je temelju Komisija smatrala da se integrirana i neintegrirana društva nalaze u sličnoj činjeničnoj i pravnoj situaciji s obzirom na cilj općeg sustava poreza na dobit trgovačkih društava u Luksemburgu⁹.

14. U drugoj fazi svoje analize Komisija je najprije navela da je utvrđivanje odstupa li se poreznom mjerom od referentnog okvira općenito popraćeno utvrđivanjem prednosti dodijeljene korisniku tom mjerom. Prema njezinu mišljenju, ako neka porezna mjera dovodi do neopravdanog smanjenja poreza koji duguje korisnik, koji bi, da ta mjera ne postoji, trebao platiti veći porez na temelju referentnog okvira, to smanjenje istodobno predstavlja prednost dodijeljenu navedenom

⁷ U skladu s tim člankom: „Skrivena raspodjela dobiti treba biti obuhvaćena oporezivim dohotkom. Skrivena raspodjela dobiti postoji osobito ako dioničar, član ili zainteresirana strana primi izravno ili neizravno koristi od društva ili udruge, koju uobičajeno ne bi ostvario da nema takvo svojstvo”. Valja napomenuti da ta odredba više nije na snazi od kad je Veliko Vojvodstvo Luksemburg 1. siječnja 2017. u Zakonika o porezu uvelo nove članke 56. i 56.bis o načelu nepristrane transakcije.

⁸ Uvodne izjave 74. do 83. sporne odluke

⁹ Uvodne izjave 193. do 199. sporne odluke

mjerom i odstupanje od referentnog sustava. Usto, Komisija je podsjetila na to da u slučaju pojedinačne mjere kao što je predmetno porezno rješenje, prema ustaljenoj sudskoj praksi, utvrđivanje prednosti načelno omogućuje da se pretpostavi da je selektivna¹⁰.

15. Što se tiče utvrđivanja prednosti u ovom slučaju, Komisija je podsjetila na to da se poreznom mjerom kojom se društvo koje je dio grupe navodi da obračunava transferne cijene koje su niže od cijena koje bi se primjenjivale među neovisnim poduzetnicima dodjeljuje prednost tom društvu jer se tom mjerom dovodi do smanjenja porezne osnovice, a time i dospjelog poreza u skladu s općim sustavom poreza na dobit trgovačkih društava. Prema Komisijinu mišljenju, Sud je tako prihvatio da je načelo nepristrane transakcije, odnosno „[n]ačelo prema kojem bi se za transakcije među društvima iste grupe trebala plaćati naknada kao da su ih ugovorila neovisna društva koja pregovaraju u sličnim okolnostima u uvjetima nepristrane transakcije”¹¹, referentni kriterij za utvrđivanje toga ostvaruje li društvo grupe prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. Prema tome, Komisija je pojasnila da je morala provjeriti razlikuje li se metoda koju je luksemburška porezna uprava odobrila u predmetnom poreznom rješenju od metode kojom se dobiva pouzdana približna vrijednost poslovnog rezultata temeljenog na tržištu i odstupa li se stoga od načela nepristrane transakcije. U takvom slučaju Komisija smatra da se predmetnim poreznim rješenjem FFT-u dodjeljuje selektivna prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a¹².

16. S obzirom na ta razmatranja, Komisija je smatrala da je nekoliko odabira metoda i parametara te više prilagodbi, koje je potvrdilo Veliko Vojvodstvo Luksemburg i na kojima se temelji analiza transfernih cijena u predmetnom poreznom rješenju dovelo do smanjenja poreza na dobit trgovačkih društava koji su trebala platiti neovisna društva¹³.

17. Podredno, smatrala je da je, u svakom slučaju, predmetnim poreznim rješenjem dodijeljena selektivna prednost uključujući s obzirom na ograničeniji referentni okvir, na koji upućuju Veliko Vojvodstvo Luksemburg i FFT, koji se temelji na članku 164. stavku 3. Zakonika o porezu i Okružnici br. 164/2, kojima se predviđa načelo nepristrane transakcije u luksemburškom poreznom pravu¹⁴. Usto, Komisija je odbila FFT-ov argument prema kojem je Komisija, kako bi dokazala postojanje selektivnog postupanja u njegovu korist, trebala usporediti to rješenje s praksom luksemburške porezne uprave na temelju Okružnice br. 164/2, osobito s poreznim rješenjima koja se donose u pogledu drugih financijskih i rizničarskih društava koja je Veliko Vojvodstvo Luksemburg prosljedilo Komisiji kao reprezentativni uzorak svoje prakse u području poreznih rješenja¹⁵.

18. U trećoj fazi svoje analize, Komisija je napomenula da ni Veliko Vojvodstvo Luksemburg ni FFT nisu iznijeli ni najmanji razlog kojim bi se moglo opravdati povlašteno postupanje prema FFT-u koje proizlazi iz predmetnog poreznog rješenja i da u svakom slučaju nije utvrđen nijedan razlog za koji bi se moglo smatrati da proizlazi izravno iz temeljnih načela referentnog okvira ili da proizlazi iz važnih mehanizama potrebnih za njegovo funkcioniranje i učinkovitost¹⁶.

¹⁰ Uvodne izjave 216. do 218. sporne odluke

¹¹ Uvodne izjave 225. i 226. sporne odluke

¹² Uvodne izjave 222. do 227. sporne odluke

¹³ Uvodne izjave 234. do 301. sporne odluke

¹⁴ Uvodne izjave 315. do 317. sporne odluke

¹⁵ Uvodne izjave 318. do 336. sporne odluke

¹⁶ Uvodne izjave 337. i 338. sporne odluke

19. Komisija je zaključno smatrala da je predmetnim poreznim rješenjem FFT-u dodijeljena selektivna prednost i da to rješenje stoga predstavlja državnu potporu u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

20. Prema Komisijinu mišljenju, korisnik te potpore bila je cijela automobilska grupa Fiat/Chrysler jer je FFT činio gospodarsku jedinicu s drugim subjektima te grupe i jer su se smanjenjem poreza koji duguje FFT nužno snizili uvjeti cijena kredita unutar grupe koje dodjeljuje FFT¹⁷.

C. Postupak pred Općim sudom i pobijana presuda

21. Tužbom podnesenom tajništvu Općeg suda 30. prosinca 2015. Veliko Vojvodstvo Luksemburg pokrenulo je postupak u predmetu T-755/15 za poništenje sporne odluke.

22. Tužbom podnesenom tajništvu Općeg suda 29. prosinca 2015. FFT je pokrenuo postupak u predmetu T-759/15 također za poništenje sporne odluke.

23. Rješenjima od 25. svibnja 2016. i 18. srpnja 2016. predsjednik petog vijeća Općeg suda prihvatio je zahtjeve za Irske i Ujedinjene Kraljevine u predmetima T-755/15 i T-759/15. Budući da je Ujedinjena Kraljevina odustala od svoje intervencije aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 9. prosinca 2016., iz obaju je predmeta isključena kao intervenijent rješenjem predsjednika sedmog proširenog vijeća Općeg suda od 15. prosinca 2016.

24. Rješenjem predsjednika sedmog proširenog vijeća Općeg suda od 27. travnja 2018., nakon što su stranke saslušane, predmeti T-755/15 i T-759/15 spojeni su u svrhu usmenog dijela postupka, u skladu s člankom 68. stavkom 1. Poslovnika Općeg suda. Osim toga, budući da su stranke saslušane na raspravi, Opći sud odlučio je da u svrhu donošenja odluke kojom se završava postupak valja spojiti predmete T-755/15 i T-759/15, zbog povezanosti, u skladu s tom odredbom.

25. U prilog svojim tužbama FFT i Veliko Vojvodstvo Luksemburg istaknuli su pet skupina tužbenih razloga koji se u biti temelje:

- prva skupina, na povredi članaka 4. i 5. UEU-a jer je Komisijina analiza dovela do prikrivenog usklađivanja u području poreza (treći dio prvog tužbenog razloga u predmetu T-755/15);
- druga skupina, na povredi članka 107. UFEU-a, obveze obrazlaganja propisane u članku 296. UFEU-a i načelâ pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja jer je Komisija smatrala da se predmetnim poreznim rješenjem dodjeljuje prednost, osobito zato što to rješenje nije u skladu s načelom nepristrane transakcije (drugi dio prvog tužbenog razloga i prvi dio drugog tužbenog razloga u predmetu T-755/15, drugi i treći prigovor iz prvog dijela prvog tužbenog razloga, prvi dio drugog tužbenog razloga, treći i četvrti tužbeni razlog u predmetu T-759/15);
- treća skupina, na povredi članka 107. UFEU-a jer je Komisija utvrdila da je ta prednost selektivna (prvi dio prvog tužbenog razloga u predmetu T-755/15 i prvi prigovor iz prvog dijela prvog tužbenog razloga u predmetu T-759/15);
- četvrta skupina, na povredi članka 107. UFEU-a i obveze obrazlaganja propisane u članku 296. UFEU-a jer je Komisija utvrdila da se predmetnom mjerom ograničava tržišno natjecanje i

¹⁷ Uvodne izjave 341. do 345. sporne odluke

narušava trgovina među državama članicama (drugi dio drugog tužbenog razloga u predmetu T-755/15 i drugi dio prvog i drugog tužbenog razloga u predmetu T-759/15);

- peta skupina, na povredi načela pravne sigurnosti i prava obrane jer je Komisija naložila povrat predmetne potpore (treći tužbeni razlog u predmetu T-759/15).

26. Pobijanom presudom Opći sud odbio je sve te tužbene razloge i stoga i tužbe u predmetima T-755/15 i T-759/15 u cijelosti.

27. Što se tiče druge skupine tužbenih razloga i osobito tužbenih razloga koji se temelje na pogrešnoj primjeni načela nepristrane transakcije na nadzor državnih potpora, Opći sud najprije je istaknuo da, u kontekstu utvrđivanja poreznog položaja integriranog društva, cijene transakcija unutar grupe nisu utvrđene u tržišnim uvjetima. Potom je smatrao da, u svrhu određivanja postojanja prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, Komisija može porezno opterećenje takvog integriranog poduzetnika koje je nastalo primjenom porezne mjere usporediti s poreznim opterećenjem koje je nastalo primjenom pravila o normalnom oporezivanju nacionalnog prava poduzetnika koji svoje djelatnosti obavlja u tržišnim uvjetima, kada se u nacionalnom poreznom pravu ne pravi razlika između integriranih i neovisnih poduzetnika pri naplati poreza na dobit trgovačkih društava i kada je njegov cilj tako oporezivati dobit prvonavedenih poduzetnika kao da je ostvarena transakcijama provedenima po tržišnim cijenama¹⁸.

28. U tom je okviru načelo nepristrane transakcije, prema mišljenju Općeg suda, „sredstvo” ili „referentni kriterij” koji omogućuje da se provjeri odgovaraju li cijene transakcija unutar grupe, koje su prihvatila nacionalna tijela, cijenama koje se primjenjuju u tržišnim uvjetima, kako bi se odredilo ostvaruje li integrirano društvo, na temelju porezne mjere kojom se određuju njegove transferne cijene, prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a¹⁹.

29. Opći sud zatim je napomenuo da se u ovom slučaju predmetno porezno rješenje odnosi na određivanje FFT-ove oporezive dobiti na temelju luksemburškog Zakonika o porezu i da je cilj tog zakonika da se dobit ostvarena gospodarskom djelatnosti tog integriranog poduzetnika oporezuje kao da je ostvarena transakcijama provedenima po tržišnim cijenama. Na temelju toga smatrao je da Komisija FFT-ovu oporezivu dobit koja je ostvarena u skladu s predmetnim poreznim rješenjem doista može usporediti s oporezivom dobiti koja je ostvarena primjenom pravila o normalnom oporezivanju luksemburškog prava, poduzetnika koji u sličnoj činjeničnoj situaciji obavlja svoje djelatnosti u uvjetima slobodnog tržišnog natjecanja²⁰.

30. Naposljetku, Opći sud odbio je argumente Velikog Vojvodstva Luksemburga i FFT-a kojima je cilj bio dovesti u pitanje taj zaključak.

31. Što se tiče argumenata prema kojima Komisija nije navela nikakav pravni temelj za svoje načelo nepristrane transakcije i nije pojasnila njegov sadržaj, Opći sud potvrdio je u pogledu pravnog temelja da je Komisija doista navela, kao prvo, da je načelo nepristrane transakcije nužno sastavni dio ispitivanja, na temelju članka 107. stavka 1. UFEU-a, poreznih mjera dodijeljenih društvima grupe i, kao drugo, da je to načelo opće načelo jednakog postupanja u području oporezivanja koje proizlazi iz primjene tog članka Ugovora²¹. Što se tiče sadržaja načela

¹⁸ Točke 140. i 141. pobijane presude

¹⁹ Točka 143. pobijane presude

²⁰ Točke 145. i 148. pobijane presude

²¹ Točka 150. pobijane presude

nepristrane transakcije, Opći sud smatrao je da iz sporne odluke proizlazi da je to sredstvo kojim se može provjeriti da su naknade za transakcije unutar grupe jednake naknadama koje bi dogovorila neovisna društva²².

32. Što se tiče argumenta prema kojem je načelo nepristrane transakcije primijenjeno u spornoj odluci kriterij koji ne postoji u luksemburškom poreznom pravu te je time Komisiji omogućio da u konačnici provede prikriveno usklađivanje u području izravnog oporezivanja protivno poreznoj autonomiji država članica, Opći sud ocijenio je da je to neosnovano jer je primjena tog načela dopuštena činjenicom da se luksemburškim poreznim pravilima predviđa da se integrirana društva oporezuju jednako kao i neovisna društva²³.

33. Što se tiče argumenta prema kojem je Komisija u spornoj odluci neopravdano tvrdila da u području oporezivanja postoji opće načelo jednakog postupanja, Opći sud smatrao je da se takva Komisijina tvrdnja ne smije izdvojiti iz svojeg konteksta te je se ne može tumačiti na način da je Komisija priznala da postoji opće načelo jednakog postupanja u pogledu poreza koje je svojstveno članku 107. stavku 1. UFEU-a²⁴.

D. Postupak pred Sudom i zahtjevi stranaka u žalbenom postupku

34. Svojom žalbom Irska od Suda zahtijeva da:

- ukine pobijanu presudu;
- poništi spornu odluku; i
- naloži Komisiji snošenje troškova.

35. Komisija od Suda zahtijeva da:

- odbije žalbu i
- naloži Irskoj snošenje troškova.

36. Društvo Fiat Chrysler Finance Europe od Suda zahtijeva da:

- prihvati žalbu i
- naloži Komisiji snošenje troškova društva Fiat Chrysler Finance Europe povezanih s odgovorom na žalbu i naknadnim sudjelovanjem društva Fiat Chrysler Finance Europe u postupku koji je pokrenut žalbom.

37. Veliko Vojvodstvo Luksemburg od Suda zahtijeva da:

- prihvati zahtjeve Irske;
- ukine pobijanu presudu;

²² Točka 155. pobijane presude

²³ Točke 156. do 158. pobijane presude

²⁴ Točke 160. i 161. pobijane presude

- poništi spornu odluku; i
- naloži Komisiji snošenje troškova koji su joj nastali.

38. Irska, društvo Fiat Chrysler Finance Europe, Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Komisija iznijeli su svoja usmena očitovanja Sudu na zajedničkoj raspravi u predmetima C-885/19 P i C-898/19 P održanoj 10. svibnja 2021.

III. O žalbi

39. Irska, koju podupiru Veliko Vojvodstvo Luksemburg i FFT, u prilog svojoj žalbi ističe pet žalbenih razloga. Svojim prvim, trećim, četvrtim i petim žalbenim razlogom Irska s nekoliko aspekata osporava analizu koju je Opći sud proveo kako bi utvrdio postojanje ekonomske prednosti i konkretnije s gledišta pravila koja se primjenjuju u području državnih potpora (prvi žalbeni razlog), obveze obrazlaganja (treći žalbeni razlog), načela pravne sigurnosti (četvrti žalbeni razlog) i poštovanja podjele nadležnosti između Unije i država članica (peti žalbeni razlog). Najprije ću ispitati te žalbene razloge, a potom ću razmotriti drugi žalbeni razlog Irske kojim ona kritizira ispitivanje selektivnosti sporne mjere provedeno u točkama 351. do 355. pobijane presude.

A. Prvi, treći, četvrti i peti žalbeni razlog

1. Predmetnost

40. Komisija smatra da su prvi, treći, četvrti i peti žalbeni razlog bespredmetni jer, čak i pod pretpostavkom da se jedan od njih prihvati, nijedan ne može dovesti do ukidanja pobijane presude. Navedeni se žalbeni razlozi temelje na tvrdnji prema kojoj je Opći sud počinio pogrešku koja se tiče prava time što je potvrdio to da Komisija upotrijebi *ad hoc* načelo nepristrane transakcije, čiji je pravni temelj pogrešan, u prilog svojem glavnom utvrđenju o postojanju selektivne prednosti. Međutim, čak i da je ta tvrdnja točna, što Komisija osporava, sporna odluka sadržava podredno rasuđivanje koje ima drukčiji pravni temelj, odnosno članak 164. stavak 3. Zakonika o porezu i Okružnicu br. 164/2, i koje je odobrio Opći sud a da ga Irska nije dovodila u pitanje.

41. U tom pogledu, najprije valja podsjetiti na to da se u uvodnim izjavama 315. do 317. sporne odluke navodi podredno rasuđivanje prema kojem je predmetnim poreznim rješenjem FFT-u dodijeljena selektivna prednost kada se ispituje s obzirom na ograničeniji referentni okvir koji čine sva integrirana društva koja primjenjuju transferne cijene i koja su obuhvaćena prethodno navedenim nacionalnim odredbama. To je rasuđivanje Opći sud u biti potvrdio u točkama 287. do 299. pobijane presude.

42. Međutim, očito je da je pitanje u pogledu temelja i dosega načela nepristrane transakcije Opći sud uglavnom ispitivao u točkama 140. do 148. pobijane presude zbog čega se može smatrati da eventualno prihvaćanje osnovanosti jednog od žalbenih razloga koje je istaknula Irska ne utječe na ispitivanje koje je Opći sud podredno proveo u točkama 287. do 299. te presude. Međutim, pažljivije čitanje pobijane presude otkriva da se to ispitivanje ne može smatrati *odvojivim i neovisnim* od rasuđivanja koje je Opći sud najprije iznio u točkama 140. do 148. te presude.

43. Naime, u ocjeni Komisijina podrednog rasuđivanja Opći sud priznao je da je Komisija pravilno prenijela određene elemente analize svojstvene njezinu glavnom rasuđivanju. Konkretno, u točkama 292. i 294. pobijane presude utvrdio je da se Komisijino podredno rasuđivanje temelji na njezinu glavnom ispitivanju predmetnog poreznog rješenja i osobito na odjeljku 7.2.2. sporne odluke koji, čini mi se, sadržava Komisijina razmatranja o pravnom temelju i dosegu načela nepristrane transakcije kao i primjeni tog načela u ovom slučaju²⁵. Budući da pravni temelj Komisijina podrednog rasuđivanja, koji je potvrdio Opći sud, proizlazi iz njezina glavnog ispitivanja, prvonavedeni element ne može nastaviti pravno postojati ako je drugonavedeni nezakonit. Drugim riječima, kad bi se prihvatio jedan od žalbenih razloga koji je istaknula Irska, čime bi se proglasila nevaljanom upotreba načela nepristrane transakcije, u tom podrednom rasuđivanju također bi bila počinjena pogreška koja se tiče prava, tako da zaključak iz sporne odluke, koji je potvrđen pobijanom presudom, više ne bi bio valjan.

44. Stoga smatram da se prvi, treći, četvrti i peti žalbeni razlog ove žalbe ne mogu odmah proglasiti bespredmetnima.

45. Osim toga, slažem se s analizom koju Irska navodi u replici i u kojoj se ističu osjetljive posljedice Komisijina odabira da u spornu odluku uključi dva alternativna rasuđivanja i neželjene posljedice toga da se predmetni žalbeni razlozi proglase bespredmetnima. U tom pogledu, nije sporno da se žalbeni razlog kvalificira kao bespredmetan ako se odnosi na podredno obrazloženje presude Općeg suda i stoga ne može dovesti do ukidanja te presude ako prethodno ispitivanje glavnog obrazloženja nije pokazalo nikakvu pogrešku koja se tiče prava. U tim je okolnostima teško zamisliti kako bi se bespredmetnost koja se pripisuje predmetnim žalbenim razlozima mogla uskladiti s logikom i cijelim rasuđivanjem iz pobijane presude. Naime, Opći sud pojasnio je u njezinoj točki 287. da je njegovo ispitivanje Komisijina podrednog rasuđivanja provedeno „dodatno”, iako bi kvalifikacija navedenih žalbenih razloga kao bespredmetnih bila jednaka tome da se *glavno* rasuđivanje tog suda kvalificira kao podredno.

2. Dopusštenost

46. Komisija u biti tvrdi da srž argumentacije koju je Irska iznijela u okviru prvog, trećeg, četvrtog i petog žalbenog razloga samo dovodi u pitanje spornu odluku, Komisijinu opću praksu u pogledu poreznih rješenja i određene dokumente te institucije u kojima se opisuje njezin pristup tim rješenjima. Prema Komisijinu mišljenju, budući da se ta argumentacija ne odnosi izričito na točke pobijane presude, treba je odbaciti kao nedopuštenu.

47. Točno je da se određeni dijelovi argumentacije Irske znatno udaljavaju od rasuđivanja koje je Opći sud slijedio u pobijanoj presudi te se više odnose na metodu koju je Komisija primijenila za utvrđivanje postojanja selektivne prednosti u spornoj odluci, kao i u svojoj cijeloj praksi odlučivanja u pogledu poreznih rješenja, umjesto da iznese konkretne prigovore protiv pobijane presude. Međutim, ne čini mi se da bi zbog toga Sud odmah trebao odbaciti ovu žalbu kao nedopuštenu. Naime, ti dijelovi argumentacije Irske samo su sastavni dijelovi cijele argumentacije kojom se jasno nastoje osporavati zaključci o zakonitosti upotrebe načela nepristrane transakcije u spornoj odluci do kojih je Opći sud došao u pobijanoj presudi. Uostalom, sama Komisija u svojem odgovoru na žalbu priznaje da se određeni argumenti koji su izneseni u žalbi odnose na posebne točke pobijane presude. Konkretnije, u prvom se žalbenom razlogu u više navrata kritiziraju točke 141., 142., 147. i 149. te presude. U trećem žalbenom

²⁵ Vidjeti odjeljak 7.2.2.1. sporne odluke („Selektivna prednost koja proizlazi iz odstupanja u odnosu na načelo nepristrane transakcije”).

razlogu kritiziraju se točke 150. i 161. navedene presude. U četvrtom žalbenom razlogu kritiziraju se točke 180. do 184. pobijane presude. U petom žalbenom razlogu kritizira se točka 113. te presude.

48. U tim okolnostima pozivam Sud da odbije prigovor nedopuštenosti koji je istaknula Komisija.

3. Osnovanost

a) Uvodne napomene o prednosti i selektivnosti u području oporezivanja

1) „Posebno značenje” utvrđivanja referentnog okvira u slučaju poreznih mjera

49. Valja podsjetiti na to da prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a obično postoji kad se financijska situacija poduzetnika poboljša zbog državne intervencije. Kako bi je se utvrdilo, potrebno je provesti ocjenu suprotnih činjenica koja uključuje usporedbu situacije poduzetnika korisnika nakon primjene predmetne državne mjere sa situacijom tog poduzetnika da ta mjera nije primijenjena.

50. Što se tiče poreznih mjera, Sud je pojasnio da, s obzirom na to da su državne intervencije u okviru članka 107. stavka 1. UFEU-a definirane s obzirom na svoje učinke, pojam „državne potpore” ne obuhvaća samo dodjeljivanje pozitivnih davanja, nego i „negativne” intervencije koje u različitim oblicima dovode do smanjenja poreznog opterećenja poduzetnika²⁶. Državna mjera takve prirode koja, iako ne uključuje prijenos državnih sredstava, poduzetnike korisnike stavlja u povoljniji položaj od ostalih poreznih obveznika, može pružiti prednost tim poduzetnicima u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a²⁷.

51. Ta ocjena uključuje pitanje ima li predmetna mjera učinak smanjenja poreznog opterećenja koje obično tereti proračun poduzetnika korisnika²⁸. Definicija tog poreznog opterećenja, u skladu sa sudskom praksom Suda, zahtijeva ispitivanje nacionalnog sustava oporezivanja koji se na njega primjenjuje kako bi se odredilo takozvano „normalno” oporezivanje koje bi se poduzetniku korisniku porezne mjere obračunalo da takva mjera nije donesena²⁹. Stoga „normalno” oporezivanje predstavlja pojam usporedbe koji se koristi u okviru ocjene suprotnih činjenica čiji je cilj utvrditi postojanje bilo koje prednosti dodijeljene poreznom mjerom. Tek kad je to oporezivanje određeno može se utvrditi dodjeljuje li se ispitanom poreznom mjerom prednost poduzetniku korisniku.

52. Treba pretpostaviti da selektivnost, koja podrazumijeva da se utvrdi je li državna mjera takve naravi da stavlja u povoljniji položaj „određene poduzetnike ili proizvodnje određene robe”, postoji uz ekonomsku prednost ako ta mjera predstavlja pojedinačnu mjeru te je stoga jasno donesena kako bi dodijelila takvu prednost³⁰. Suprotno tomu, prema mišljenju Suda, ako navedena mjera predstavlja opći program potpora, njezina selektivnost ovisi o tome može li neka

²⁶ Presuda od 15. ožujka 1994., Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, t. 13. i 14.). Vidjeti i presudu od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 71. i 72.).

²⁷ Presuda od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 56. i navedena sudska praksa)

²⁸ Vidjeti presude od 26. rujna 1996., Francuska/Komisija (C-241/94, EU:C:1996:353, t. 40.) i od 12. prosinca 2002., Belgija/Komisija (C-5/01, EU:C:2002:754, t. 38. i 39.).

²⁹ Vidjeti presudu od 9. listopada 2014., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 27.).

³⁰ Vidjeti presudu od 4. lipnja 2015., Komisija/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, t. 60.).

nacionalna mjera, u okviru određenog pravnog sustava, staviti određene poduzetnike ili proizvodnju određene robe u povoljniji položaj u usporedbi s drugima koji se, u odnosu na cilj koji se tim sustavom želi postići, nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji³¹.

53. Kako bi utvrdio je li to slučaj, Sud je tijekom godina razvio metodu analize u tri faze koja je utvrđena u novijoj sudskoj praksi³². Ta metoda zahtijeva, kao prvo, da se odredi *referentni okvir* i, kao drugo, da se provjeri uvodi li se predmetnom poreznom mjerom razlika između gospodarskih subjekata koji se s obzirom na cilj koji se nastoji postići referentnim okvirom nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji. U slučaju potvrdnog odgovora, ta se mjera smatra *a priori* selektivnom i dotična država članica stoga jedino ima mogućnost dokazati, kao treće i posljednje, da tako utvrđeno nejednako postupanje proizlazi iz prirode ili opće strukture referentnog okvira. Drugim riječima, pitanje dovodi li ispitana porezna mjera do neopravdanog nejednakog postupanja, u slučaju općeg programa potpora, ovisio *prethodnoj definiciji referentnog okvira*.

54. U toj fazi ovog mišljenja valja naglasiti da je, prema sudskoj praksi Suda, utvrđivanje referentnog okvira za potrebe ocjene selektivnosti „od posebnog značenja u slučaju poreznih mjera jer se postojanje pogodnosti može utvrditi samo u odnosu na „normalno” oporezivanje”³³. Sud stoga jasno utvrđuje povezanost između pojmova prednosti i selektivnosti. Iz toga zaključujem da se kriteriji koje je Sud utvrdio kako bi odredio referentni okvir za potrebe ocjene selektivnosti moraju također upotrijebiti kad je riječ o utvrđivanju referentnog okvira koji predstavlja „normalno” oporezivanje u svrhu provjere postojanja ekonomske prednosti.³⁴ Pokušat ću definirati te kriterije u sljedećem odjeljku.

2) Utvrđivanje referentnog okvira (i „normalnog” oporezivanja) u području oporezivanja

55. U Obavijesti o pojmu državne potpore Komisija je navela da se referentni okvir „sastoji [...] od dosljednog skupa pravila koja se na temelju objektivnih kriterija općenito primjenjuju na sve poduzetnike koji su obuhvaćeni njegovim područjem primjene”³⁵. Sud pak nije primijenio tu definiciju te je referentni okvir odredio kao „redovni ili „uobičajeni” porezni sustav koji je na snazi u predmetnoj državi članici”³⁶.

56. U presudi *World Duty Free Group* i Španjolska/Komisija, Sud je pojasnio da utvrđivanje referentnog okvira „treba provesti nakon kontradiktorne rasprave s dotičnom državom članicom” i da ono „treba proizlaziti iz objektivnog ispitivanja sadržaja, strukture i konkretnih učinaka pravnih pravila primjenjivih na temelju nacionalnog prava te države”³⁷. Kriteriji na temelju kojih treba provesti takav postupak utvrđivanja, koji se mogu izvesti iz već postojeće sudske prakse, sistematizirani su tom presudom.

³¹ Vidjeti osobito presude od 6. rujna 2006., Portugal/Komisija (C-88/03, EU:C:2006:511, t. 56.) i od 21. prosinca 2016., Komisija/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, t. 41.).

³² Presude od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981); od 28. lipnja 2018., Andres (Stečaj Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505) i od 19. prosinca 2018., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024).

³³ Vidjeti presude od 6. rujna 2006., Portugal/Komisija (C-88/03, EU:C:2006:511, t. 56.); od 21. prosinca 2016., Komisija/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, t. 55.); od 28. lipnja 2018., Andres (Stečaj Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 88.) i od 7. studenoga 2019., UNESA i dr. (C-105/18 do C-113/18, EU:C:2019:935, t. 62.).

³⁴ Ti mi se kriteriji čine relevantnima bez obzira na to je li kod predmetne državne mjere riječ o programu potpora ili pojedinačnoj potpori. Primjena navedenih kriterija pri utvrđivanju „uobičajenog” oporezivanja nužna je u slučaju pojedinačne mjere, prema mojem mišljenju, kako bi se osiguralo očuvanje isključive nadležnosti država članica u području izravnog oporezivanja.

³⁵ Obavijest Komisije o pojmu državne potpore iz članka 107. stavka 1. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (SL 2016., C 262, str. 1.), t. 133.

³⁶ Presuda od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 57.)

³⁷ Presuda od 6. listopada 2021. (C-51/19 P i C-64/19 P, EU:C:2021:793, t. 62.)

57. Kao prvo, pravila i načela koja čine referentni okvir treba utvrditi *s obzirom na objektivne kriterije*, osobito kako bi se omogućio sudski nadzor ocjena na kojima se to utvrđivanje temelji³⁸.

58. Kao drugo, referentni okvir treba biti *potpun* jer treba uključivati *sva* pravila i načela koja utječu na porezno opterećenje poduzetnika i stoga se ne može sastojati, kao što je to odlučio Sud, od „odredb[i] nacionalnog prava [...] koje su umjetno izdvojene iz šireg zakonodavnog okvira”³⁹.

59. Kao treće, referentni okvir treba odrediti analizom čiji je cilj utvrditi odredbe kojima je *nacionalni zakonodavac namjeravao* odrediti porezno opterećenje poduzetnika. Riječ je o *konkretnosti* referentnog okvira. Kao što se to pravilno ističe⁴⁰, taj kriterij proizlazi iz činjenice da referentni okvir određuje dotična država članica u okviru izvršavanja svoje isključive nadležnosti u području izravnog oporezivanja i stoga podrazumijeva da sva pravila i načela koja ga čine pripadaju poreznom sustavu te države članice.

60. Prema mojem mišljenju, to znači da referentni okvir treba odrediti na temelju *nacionalnih pravnih* pravila, uključujući naravno pravo Unije i međunarodno pravo preneseno u unutarnji pravni poredak.

61. Presude koje je u sastavu velikog vijeća donio Sud u predmetima Komisija/Poljska⁴¹ i Komisija/Mađarska⁴² potvrđuju točnost takve tvrdnje.

62. Prvi predmet odnosio se na poljsku mjeru kojom se uvodi porez na trgovinu na malo koji se obračunava na temelju mjesečnog prometa svih trgovaca na malo. Drugi se predmet odnosio na porez na oglašavanje gospodarskih subjekata koji se bave oglašavanjem (uz nekoliko iznimaka), koji se obračunava na temelju godišnjeg neto prometa ostvarenog oglašavanjem. Komisija je u oba slučaja smatrala da se razmatranom poreznom mjerom dodjeljuje selektivna prednost jer je razlika u prosječnoj stopi oporezivanja koja proizlazi iz progresivnosti poreznih stopa predviđene tom mjerom značila davanje prednosti manjim poduzetnicima u odnosu na one veće. Prema Komisijinu mišljenju, referentni se okvir sastojao od poreza na promet *s jedinstvenom poreznom stopom*, dok je progresivna stopa po definiciji namijenjena samo porezu na dobit. Stoga se postavilo pitanje treba li progresivnost stopa biti isključena iz referentnog okvira s obzirom na koji treba utvrditi postojanje selektivne prednosti ili je ona njegov sastavni dio.

63. U tom je pogledu Sud u biti smatrao da referentni okvir ili „uobičajeni” porezni sustav u načelu određuju bitne značajke poreza na koji se odnosi ispitivanje, a to su, među ostalim, njegova stopa, porezna osnovica i oporezivi događaj. Izvan područja u kojima je porezno pravo Unije predmet usklađivanja, utvrđivanje tih značajki obuhvaćeno je, prema mišljenju Suda, diskrecijskom ovlasti svake države članice u okviru izvršavanja svoje isključive nadležnosti u području izravnog oporezivanja⁴³.

³⁸ Presuda od 6. listopada 2021., World Duty Free Group i Španjolska/Komisija (C-51/19 P i C-64/19 P, EU:C:2021:793, t. 66.)

³⁹ Presuda od 6. listopada 2021., World Duty Free Group i Španjolska/Komisija (C-51/19 P i C-64/19 P, EU:C:2021:793, t. 62. i navedena sudska praksa)

⁴⁰ Mišljenje nezavisnog odvjetnika G. Pitruzzelle u spojenim predmetima World Duty Free Group i Španjolska/Komisija (C-51/19 P i C-64/19 P, EU:C:2021:51, t. 42.) (moje isticanje)

⁴¹ Presuda od 16. ožujka 2021., Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201)

⁴² Presuda od 16. ožujka 2021., Komisija/Mađarska (C-596/19 P, EU:C:2021:202)

⁴³ Presude od 16. ožujka 2021., Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, t. 37. do 39.) i od 16. ožujka 2021., Komisija/Mađarska (C-596/19 P, EU:C:2021:202, t. 43. do 45.)

64. Nakon što je Sud tako utvrdio glavnu pretpostavku (referentni okvir određuje se na temelju bitnih značajki poreza) i sporednu pretpostavku (ta obilježja određuju države članice) silogizma, iz toga izvodim zaključak. Referentni okvir obuhvaća *samo* pravila i načela svojstvena nacionalnom pravnom poretku a da se pritom ne dopušta njihova zamjena pravnim pravilima koja nisu dio tog poretka jer bi zbog takve zamjene, kao što se izrazio Sud, taj referentni okvir postao „nepotpun i fiktivan”⁴⁴.

65. Dodajem da, ako se referentni okvir, koji se sastoji od pravnih pravila koja nisu dio nacionalnog prava ili je čak samo „iskrivljen” njihovim uključivanjem, kvalificira kao „fiktivan” jer ne posjeduje konkretnost svojstvenu pravim pravilima nacionalnog prava, čini mi se da isto vrijedi za referentni okvir koji se temelji na *upućivanju na cilj koji nacionalni zakonodavac želi postići* donošenjem predmetnog poreznog sustava. Kao što sam to prethodno već objasnio, referentni okvir ne može se utvrditi na temelju pretpostavljene volje nacionalnog zakonodavca, nego *na odrazu te volje na regulatornoj razini*.

66. Stoga se analiza u pogledu određivanja „normalnog” oporezivanja u okviru ispitivanja postojanja ekonomske prednosti porezne prirode temelji i na kriterijima koji se odnose na objektivnost, potpunost i konkretnost referentnog okvira. To valja imati na umu u analizi ove žalbe.

b) Prvi žalbeni razlog

1) Argumenti stranaka

67. Prvim se žalbenim razlogom kritizira navodna pogreška koja se tiče prava prilikom primjene članka 107. UFEU-a koju je Opći sud počinio time što je potvrdio pristup koji se odnosi na načelo nepristrane transakcije koji je Komisija primijenila u okviru utvrđivanja postojanja ekonomske prednosti. Radi jasnoće analize, prigovore koje je istaknula Irska, a koje Komisija pobija, valja podijeliti u dvije kategorije, to jest, s jedne strane, argumente koji se odnose na pravni temelj tog načela i, s druge strane, na njegov doseg. Međutim, čini mi se najprije potrebnim utvrditi temelj načela nepristrane transakcije koje je primijenjeno u spornoj odluci, sažeti postupni razvoj njegova sadržaja koji je sastavila Komisija, kao i podsjetiti na sadržaj relevantnog dijela pobijane presude.

2) Ocjena

i) Uvodne napomene: temelj načela nepristrane transakcije

68. Pravni instrument poznat pod nazivom „načelo nepristrane transakcije” načelo je koje pripada području međunarodnog poreznog prava.

69. Trenutačno je kodificiran člankom 9. stavkom 1. predložka porezne konvencije OECD-a o porezu na dohodak i kapital na sljedeći način:

„Kada [...] su dva [povezana] poduzeća u svojim poslovnim i financijskim odnosima povezana ugovorenim ili nametnutim uvjetima koji se razlikuju od uvjeta koje bi ugovorila neovisna

⁴⁴ Vidjeti presude od 16. ožujka 2021., Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, t. 45.) i od 16. ožujka 2021., Komisija/Mađarska (C-596/19 P, EU:C:2021:202, t. 51.).

poduzeća, dobiti koje bi jedno od poduzeća ostvarilo bez tih uvjeta, ali ih, zapravo, nije ostvarilo zbog tih uvjeta, mogu biti uključene u dobiti tog poduzeća i posljedično oporezovane”.

70. Riječ je dakle o načelu prema kojem transakcije između povezanih poduzetnika treba vrednovati u porezne svrhe kao da su zaključene u uvjetima nepristrane transakcije između neovisnih poduzetnika.

71. Načelo nepristrane transakcije provodi se prilagodbama „transfernih cijena”, odnosno cijena transakcija izvršenih između društava iste grupe koja su rezidenti različitih država članica. Podsjećam na to da se transfernim cijenama određuje raspodjela prihoda i rashoda unutar grupe, a stoga i raspodjelu oporezive dobiti između povezanih poduzetnika za koje su nadležna različita porezna tijela. Na taj način pridonose stvaranju odgovarajućeg udjela u globalnoj dobiti koja će se oporezivati u svakoj državi u kojoj je ta grupa prisutna.

72. Te se prilagodbe objašnjavaju činjenicom da se, za razliku od neovisnih poduzetnika, izračun oporezive dobiti tih povezanih poduzetnika ne temelji na tržišnim silama. Naime, procjenu cijena transakcija unutar grupe, koje su izvršene između nekonkurentnih subjekata koji imaju sjedišta u različitim državama članicama, provodi društvo koje ima kontrolu nad grupom. Slijedom toga, ako se ne provedu navedene prilagodbe, društva koja pripadaju jednoj grupi mogu utvrditi cijenu transakcija zaključenih s drugim društvima te grupe u skladu s netržišnim uvjetima i tako prenijeti dobiti iz jedne zemlje u drugu.

73. Načelo nepristrane transakcije stoga je posljedica načela teritorijalnosti porezne nadležnosti koje se priznaje na međunarodnoj razini i prema kojem je svaka država ovlaštena oporezivati dobit koju rezidentna društva ostvaruju na svjetskoj razini i dobit nerezidentnih društava koja proizlazi iz djelatnosti koje ta društva obavljaju u toj državi. Naime, teritorijalnost porezne nadležnosti podrazumijeva da navedena društva ne mogu slobodno prenijeti svoju dobit i gubitke iz jedne porezne jurisdikcije u drugu. Ciljevima načela nepristrane transakcije upravo se nastoji postići prikladno oporezivanje u svakoj jurisdikciji (i izbjeci dvostruko oporezivanje)⁴⁵.

74. U području državnih potpora, Komisija je načelo nepristrane transakcije istaknula u okviru istraga pokrenutih 2014. godine, čiji je cilj ispitati prakse poreznih mišljenja koje su primjenjivala nadležna tijela nekoliko država članica u pogledu multinacionalnih poduzeća, kao i u svojoj obavijesti o pojmu državne potpore⁴⁶.

75. U toj obavijesti Komisija je najprije navela da „[k]ada se poreznim mišljenjem podržava rezultat koji ne odražava na pouzdan način rezultat koji bi se dobio uobičajenom primjenom redovnog poreznog sustava, tim se mišljenjem može primatelju dati selektivnu prednost, utoliko da je rezultat selektivnog tretmana smanjenje porezne odgovornosti tog primatelja u toj državi članici u usporedbi s poduzećima koja se nalaze u sličnoj činjeničnoj i pravnoj situaciji”⁴⁷. Zatim je istaknula ulogu načela nepristrane transakcije u okviru takve ocjene, pri čemu je upućivanjem na presudu Belgija i Forum 187/Komisija⁴⁸ navela da se „poreznim mišljenjem kojim se podržava metodologiju transfernih cijena za utvrđivanje oporezive dobiti subjekta grupe poduzeća kojoj *rezultat nije pouzdana procjena tržišnih rezultata u skladu s načelom transakcije po tržišnim uvjetima* primatelju [...] omogućuje selektivna prednost”⁴⁹.

⁴⁵ Smjernice OECD-a o transfernim cijenama za multinacionalna poduzeća i porezne uprave, OECD, 2010., str. 39., t. 1.15.

⁴⁶ Obavijest Komisije o pojmu državne potpore iz članka 107. stavka 1. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (SL 2016., C 262, str. 1.)

⁴⁷ Obavijest Komisije o pojmu državne potpore iz članka 107. stavka 1. Ugovora o funkcioniranju Europske unije, t. 170.

⁴⁸ Presuda od 22. lipnja 2006. (C-182/03 i C-217/03, u daljnjem tekstu: presuda Forum 187, EU:C:2006:416)

⁴⁹ Obavijest Komisije o pojmu državne potpore iz članka 107. stavka 1. Ugovora o funkcioniranju Europske unije, t. 171. (moje isticanje)

76. Što se tiče pravnog utvrđivanja tog načela, Komisijin razvoj njegova sadržaja potvrđuje usporedba između odluke o pokretanju formalnog istražnog postupka⁵⁰, donesene 2014., i sporne odluke koja je donesena jednu godinu kasnije.

77. Prilikom razmatranja pitanja postojanja ekonomske prednosti Komisija je u točki 60. te odluke o pokretanju formalnog istražnog postupka navela da „kada se [prethodni sporazum o cijenama] odnosi na sporazume o transfernim cijenama između povezanih poduzetnika unutar grupe poduzetnika, predmetni sporazumi ne smiju odstupati od sporazuma ili naknade *koje bi u uobičajenim tržišnim uvjetima prihvatio razborit neovisni subjekt*”⁵¹, a zatim je u točki 61. dodala da je „[u] tom kontekstu moguće *reproducirati tržišne uvjete* utvrđivanjem transfernih cijena u skladu s načelom nepristrane transakcije”⁵², te u točki 62., koja se odnosi na usklađenost s načelom nepristrane transakcije, da „[p]rije prihvaćanja metode izračuna porezne osnovice koju je predložio porezni obveznik, porezna uprava treba usporediti tu metodu s *ponašanjem hipotetskog tržišnog subjekta* koji bi od društva kćeri ili podružnice zahtijevao naknadu koja odgovara tržištu i odražava uobičajene uvjete tržišnog natjecanja”⁵³. Nije teško prepoznati logički pristup, kao ni terminologiju svojstvenu *načelu privatnog subjekta u tržišnom gospodarstvu* jer se postupanje nacionalnog poreznog tijela uspoređuje s postupanjem razboritog subjekta koji djeluje u tržišnim uvjetima, pri čemu se pojašnjava da se potonji uvjeti utvrđuju upućivanjem na transferne cijene na koje bi pristao hipotetski tržišni subjekt.

78. U uvodnoj izjavi 228. sporne odluke Komisija tvrdi da „[n]ačelo nepristrane transakcije koje Komisija primjenjuje u okviru ocjene državnih potpora nije ono koje proizlazi iz članka 9. predložka porezne konvencije OECD-a, koja predstavlja neobvezujući instrument. Riječ je o *općem načelu jednakog postupanja u području oporezivanja koje proizlazi iz primjene članka 107. stavka 1. UFEU-a*, kojim su obvezane države članice i čije područje primjene ne isključuje nacionalna porezna pravila”⁵⁴. Stoga se utvrđuje da se načelo nepristrane transakcije odnosi na jednako postupanje u području oporezivanja.

ii) Načelo nepristrane transakcije u pobijanoj presudi

79. Valja ukratko podsjetiti na obrazloženje pobijane presude koje se odnosi na to je li se načelo nepristrane transakcije u spornoj odluci moglo upotrijebiti u svrhu utvrđivanja postojanja ekonomske prednosti.

80. Opći sud objasnio je u točkama 141. do 154. pobijane presude da, kada se u nacionalnom poreznom pravu ne pravi razlika između integriranih i neovisnih poduzetnika pri naplati poreza na dobit trgovačkih društava, cilj je tog prava oporezivati dobit koju ostvaruju integrirani poduzetnici kao da je ostvarena transakcijama provedenima po tržišnim cijenama. Prema mišljenju Općeg suda, to se uostalom potvrđuje presudom Forum 187 koja odnosi na porezni sustav kojim se predviđa da se prema integriranim i neovisnim poduzetnicima postupa pod jednakim uvjetima. Naime, Opći sud podsjetio je na to da je Sud u točki 95. te presude priznao potrebu da se program potpora usporedi s programom potpora „općeg prava koji se temelji na razlici između prihoda i rashoda poduzetnika koji svoje djelatnosti obavlja u uvjetima slobodnog tržišnog natjecanja”. U tim je okolnostima Opći sud smatrao da je Komisija mogla upotrijebiti

⁵⁰ Odluka o pokretanju formalnog istražnog postupka u pogledu državne potpore SA.38375 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) – Luksemburg, navodna potpora u korist društva FFT, C(2014) 3627 *final*.

⁵¹ Moje isticanje

⁵² Moje isticanje

⁵³ Moje isticanje

⁵⁴ Moje isticanje

načelo nepristrane transakcije kao *sredstvo* koje joj u okviru njezinih nadležnosti na temelju članka 107. stavka 1. UFEU-a omogućuje da provjeri dovodi li porezna mjera kojom su nacionalna tijela pristala na određenu razinu cijena transakcija unutar grupe do smanjenja troškova koji inače opterećuju proračun integriranog poduzetnika korisnika i time mu dodjeljuje prednost. Budući da je cilj luksemburškog Zakonika o porezu u ovom slučaju oporezivati integrirana i neovisna društva na isti način, Komisija je pravilno upotrijebila to sredstvo kako bi provela takvu provjeru.

81. Što se tiče argumenta prema kojem Komisija u spornoj odluci nije navela pravni temelj načela nepristrane transakcije, Opći sud priznao je da je Komisija navela da načelo nepristrane transakcije postoji neovisno o tome je li to načelo uključeno u nacionalno pravo i je li drukčije od onog propisanog člankom 9. predložka porezne konvencije OECD-a. Međutim, dodao je da je Komisija u toj odluci također pojasnila da je načelo nepristrane transakcije nužno dio ispitivanja, na temelju članka 107. stavka 1. UFEU-a, poreznih mjera dodijeljenih društvima grupe i da ga je kvalificirala kao opće načelo jednakog postupanja u području oporezivanja koje proizlazi iz primjene te odredbe Ugovora.

82. U točkama 155. do 161. pobijane presude Opći sud odgovorio je, kao prvo, na argument prema kojem je Komisija ispitala predmetno porezno rješenje s obzirom na načelo nepristrane transakcije primijenjeno kao kriterij koji ne postoji u luksemburškom poreznom pravu, što ima za posljedicu prikriveno usklađivanje protivno poreznoj autonomiji država članica u području izravnog oporezivanja. Opći sud u tom je pogledu u biti smatrao da Komisija nije prekoračila svoje ovlasti kad je stvarno primijenila načelo nepristrane transakcije kako bi provjerila je li predmetno porezno rješenje dovelo do smanjenja poreznog opterećenja FFT-a u skladu s nacionalnim pravnim pravilima. Naime, iz prethodno navedenog proizlazi da su integrirana društva oporezivana pod istim uvjetima kao i neovisna društva. Kao drugo, što se tiče argumenta prema kojem je Komisija u uvodnoj izjavi 228. sporne odluke neopravdano tvrdila da je načelo nepristrane transakcije „opć[e] načel[o] jednakog postupanja u području oporezivanja koje proizlazi iz primjene članka 107. stavka 1. UFEU-a”, Opći sud presudio je da se takvu tvrdnju ne smije „izdvojiti iz konteksta” i da ona ne znači da je Komisija tvrdila da postoji „opće načelo jednakog postupanja u pogledu poreza koje je *svojstveno* članku 107. stavku 1. UFEU-a⁵⁵”. Naime, prema mišljenju Općeg suda, takvo tumačenje dalo bi preširok doseg potonjem članku.

iii) Temelj načela nepristrane transakcije

83. Prvi prigovor koji je Irska istaknula u okviru tog žalbenog razloga konkretno se odnosi na točku 161. pobijane presude. U tom pogledu Irska u biti ističe da je Opći sud pogrešno potvrdio posljednju tvrdnju iz uvodne izjave 228. sporne odluke prema kojoj je načelo nepristrane transakcije „opć[e] načel[o] jednakog postupanja u području oporezivanja koje proizlazi iz primjene članka 107. stavka 1. UFEU-a”, pri čemu je smatrao da se takvu tvrdnju ne smije izdvojiti iz njezina konteksta te se stoga ne može tumačiti na način da načelo nepristrane transakcije proizlazi iz te odredbe primarnog prava. Naime, prema ustaljenoj sudskoj praksi, Opći sud ne može preoblikovati spornu odluku niti dopuniti njezino obrazloženje. Drugi prigovor Irske odnosi se na istu tvrdnju iz sporne odluke koju je potvrdio Opći sud u točki 141. pobijane presude. Prema mišljenju Irske, ne postoji opće načelo prava Unije kojim se propisuje jednako postupanje prema poreznim obveznicima. Naime, u tom pogledu napominje da se u području oporezivanja poduzetnika u pravu Unije i nacionalnim pravima često razlikuju integrirana društva i neovisna društva.

⁵⁵ Moje isticanje.

84. Što se tiče prvog prigovora Irske, najprije valja napomenuti da je tumačenje odjeljka 7.2.2.1. sporne odluke, a osobito njegove uvodne izjave 228., iznimno teško razumjeti zbog nespretnog teksta određenih odlomaka rasuđivanja koje je iznijela Komisija. U tim okolnostima, tim je više nezgodno što je Opći sud odlučio potvrditi posljednju rečenicu te uvodne izjave time što je općenito istaknuo „kontekst” u kojem je upotrijebljena takva tvrdnja a da nije dao nikakvo dodatno pojašnjenje.

85. S obzirom na navedeno, valja zauzeti stajalište o pitanju je li Opći sud time prekoračio granice svojeg sudskog nadzora.

86. Prema ustaljenoj sudskoj praksi, kao što na to Irska podsjeća u svojoj žalbi, Opći sud nema pravo *svojim obrazloženjem zamijeniti* obrazloženje donositelja pobijanog akta i ne može *svojim obrazloženjem popuniti prazninu u obrazloženju* tog akta na način da se njegova ocjena ne veže ni za jedno utvrđenje iz tog akta⁵⁶. Dodajem da nije sporno ni da je *tumačenje* navedenog akta obuhvaćeno nadzorom koji provodi Opći sud⁵⁷.

87. Je li Opći sud ponovno pisao ili dopunio obrazloženje sporne odluke ili je samo upotrijebio legitimnu slobodu u njegovu tumačenju?

88. Smatram da se ne može odgovoriti na to pitanje a da se pritom ne provede dublja analiza čiji je cilj utvrditi pravilno tumačenje uvodne izjave 228. sporne odluke. Jedino će ta analiza omogućiti da se shvati predmet ocjene koju je Opći sud iznio u točki 161. pobijane presude te da se odluči o prigovorima koje je iznijela Irska.

89. Što se tiče njezina teksta, ta uvodna izjava glasi: „Stoga je načelo nepristrane transakcije nužno sastavni dio ocjene poreznih mjera dodijeljenih društvima grupe koju Komisija provodi na temelju članka 107. stavka 1. UFEU-a”. Priznajem da bi se na temelju te rečenice moglo smatrati da se u spornoj odluci utvrđuje da načelo nepristrane transakcije proizlazi iz navedene odredbe Ugovora. Međutim, čini mi se da bi se navedena rečenica mogla shvatiti i manje široko s obzirom na nastavak rečenice prema kojoj je to načelo primjenjivo neovisno o njegovu prethodnom uključivanju u pravo dotične države članice („neovisno o tome je li država članica to načelo uključila u svoj pravni sustav”). Drugim riječima, iako Komisija navodi da je načelo nepristrane transakcije sastavni dio te ocjene čak i ako nije uključeno u nacionalno pravo, to ipak ne znači da upotreba načela nepristrane transakcije u tom kontekstu ne podliježe drugim uvjetima, kao što je činjenica da se poreznim sustavom koji predstavlja „normalno” oporezivanje nastoji prema integriranim društvima i neovisnim društvima postupati na isti način.

90. Uostalom, u rečenici navedene ispitane uvodne izjave 228. u pogledu koje Opći sud provodi nadzor u točki 161. pobijane presude navodi se da je načelo nepristrane transakcije „opć[e] načel[o] jednakog postupanja u području oporezivanja *koje proizlazi iz primjene* članka 107. stavka 1. UFEU-a”⁵⁸, a ne da je ono „sadržano” u toj odredbi Ugovora ili da joj je „svojstveno”.

91. Što se tiče strukture sporne odluke, najprije ističem da njezine uvodne izjave 224., 226., 227. i 228., u kojima se navode temelj i doseg načela nepristrane transakcije, upućuju na činjenicu da to načelo omogućuje da se otkrije povlašteno porezno postupanje u korist integriranih društava u

⁵⁶ Vidjeti presudu od 24. siječnja 2013., Frucona Košice/Komisija (C-73/11 P, EU:C:2013:32, t. 87. do 90.).

⁵⁷ Vidjeti presudu od 26. ožujka 2020., Larko/Komisija (C-244/18 P, EU:C:2020:238, t. 104. i 105.).

⁵⁸ Moje isticanje

skladu s općim sustavom poreza na dobit, uzimajući u obzir da to pojašnjenje ne bi uopće bilo relevantno da je Komisija smatrala da je navedeno načelo uključeno u članak 107. stavak 1. UFEU-a.

92. Osim toga, slažem se sa stajalištem koje je zauzela Komisija u svojem odgovoru na žalbu prema kojem odjeljak 7.2.2.1. sporne odluke („Selektivna prednost koja proizlazi iz odstupanja u odnosu na načelo nepristrane transakcije”), u kojem se nalazi uvodna izjava 228., treba tumačiti s obzirom na njezin odjeljak 7.2.1. („Određivanje referentnog sustava”).

93. Naime, odjeljak 7.2.2.1. uvodni je dio odjeljka 7.2.2. („Selektivna prednost koja proizlazi iz odstupanja od općeg sustava poreza na dobit trgovačkih društava u Luksemburgu”) u kojem je Komisija željela dokazati da je prihvaćanjem sporazuma o transfernim cijenama, čiji je rezultat niži od onog koji proizlazi iz primjene načela nepristrane transakcije, luksemburška porezna uprava dodijelila prednost FFT-u i time je odstupila od nacionalnih pravila koja se odnose na oporezivanje društava. Naime, Komisija je u odjeljku 7.2.1. smatrala da opći sustav poreza na dobit trgovačkih društava u Luksemburgu predstavlja referentni okvir s obzirom na koji treba ispitati postojanje selektivne prednosti te je navela i da se integrirana i neovisna društva nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji s obzirom na cilj tog sustava. S obzirom na to utvrđenje, u odjeljku 7.2.2.1. objašnjava se da se referentni kriterij, koji je Komisija navela u spornoj odluci kako bi odredila dodjeljuje li se poreznim rješenjem u pogledu transferne cijene selektivna prednost, temelji na poreznom postupanju prema neovisnim društvima u okviru općeg sustava poreza na dobit trgovačkih društava u Luksemburgu.

94. Stoga je „kontekst” na koji se upućuje u točki 161. pobijane presude onaj u kojem se tim nacionalnim poreznim sustavom, koji predstavlja referentni okvir za ispitivanje postojanja selektivne prednosti, jednako oporezuju integrirana i neovisna društva. Stoga je očito da načelo nepristrane transakcije, kako je navedeno u spornoj odluci, proizlazi iz nacionalnog prava, a ne iz samog članka 107. stavka 1. UFEU-a.

95. Iz toga slijedi da Opći sud nije niti preoblikovao niti dopunio obrazloženje sporne odluke, nego ga je samo tumačio a da pritom nije prekoračio granice svojeg sudskog nadzora. Prema mojem mišljenju, prvi prigovor koji je iznijela Irska stoga treba odbiti⁵⁹.

96. U slučaju da Sud ne prihvati moj prijedlog, potrebno je iznijeti posljednju napomenu. Naime, kad bi Sud, suprotno onomu što je Opći sud presudio u pobijanoj presudi, smatrao da obrazloženje sporne odluke treba shvatiti na način da načelo nepristrane transakcije proizlazi iz članka 107. stavka 1. UFEU-a, preostaje ispitati može li se načelo jednakog postupanja prema poreznim obveznicima stvarno utvrditi iz te odredbe Ugovora.

97. Kao što je u svojoj žalbi istaknula Irska, Sud je već priznao da u Ugovoru ne postoji opće načelo zabrane diskriminacije, osim slučajeva na koje *izričito* odnosi (nacionalnost, spol, dob itd.)⁶⁰. Naime, očito je da se u članku 107. stavku 1. UFEU-a, kojim se propisuje opća zabrana dodjele državnih potpora, ne navodi nikakvo opće načelo kojim se propisuje jednako postupanje prema poreznim obveznicima. Na takvo se načelo stoga može pozvati protiv nacionalnih

⁵⁹ U toj fazi valja pojasniti da predloženi odgovor odgovara formalnom prigovoru koji se odnosi na obrazloženje sporne odluke, a ne na eventualnu pogrešku koja se tiče prava i koju je počinio Opći sud prilikom ispitivanja ocjene o meritumu koju je provela Komisija. To je posljednje pitanje obuhvaćeno petim prigovorom koji ću ispitati u sljedećim točkama ovog mišljenja.

⁶⁰ Presuda od 18. prosinca 2014., FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, t. 33.)

zakonodavnih odredbi samo ako ga je zakonodavac Unije prethodno sastavio u aktu iz kojeg proizlazi dobro utvrđen sadržaj⁶¹, što mi se čini da nije slučaj jednakog postupanja prema integriranim i neovisnim poduzetnicima.

98. Što se tiče drugog prigovora koji je iznijela Irska, on se temelji na pretpostavci prema kojoj se u točki 141. pobijane presude navodi da načelo nepristrane transakcije *proizlazi iz članka 107. stavka 1. UFEU-a*. Suprotno tomu, u dijelu u kojem se u toj točki navodi da načelo nepristrane transakcije treba primijeniti kad se *nacionalnim pravom* nastoji odobriti jednako postupanje prema integriranim i neovisnim društvima u svrhu oporezivanja društava, smatram da i taj prigovor treba odbiti.

99. Sada valja ispitati peti prigovor koji je istaknula Irska. Ona tvrdi da se načelo nepristrane transakcije može primijeniti radi provjere postojanja prednosti u situaciji kao što je ona u ovom slučaju samo ako je to načelo uključeno u nacionalni porezni sustav koji predstavlja „normalno” oporezivanje i da to podrazumijeva da se u obzir uzmu pravila koja se konkretno primjenjuju u dotičnoj državi članici, a ne pravila koja nisu dio tog sustava. Opći sud nije ispunio taj zahtjev kad je u točkama 141. i 145. pobijane presude potvrdio Komisijinu upotrebu navedenog načela na temelju pretpostavljenog cilja luksemburškog poreznog prava.

100. Na početku valja odrediti uvjete rasprave. Stranke se slažu u pogledu dvaju bitnih utvrđenja koja proizlaze iz rasuđivanja Općeg suda u pobijanoj presudi. S jedne strane, *a priori* ne postoji zapreka za primjenu načela nepristrane transakcije kao „sredstva” za potrebe ispitivanja postojanja prednosti u korist integriranog poduzetnika. S druge strane, svrha primjene tog načela ovisi o tome je li ono obuhvaćeno svim normalnim pravilima oporezivanja koja bi se primjenjivala na takvog poduzetnika kad ne bi postojalo predmetno porezno rješenje. Stranke se ne slažu samo u pogledu načina na koji je Opći sud odgovorio na potonje pitanje.

101. Stoga u tom pogledu valja zauzeti stajalište, što zahtijeva da se uzmu u obzir kriteriji kojima se uređuje utvrđivanje tog „normalnog” oporezivanja.

102. Kao što to proizlazi iz mojih prethodnih razmatranja, na temelju sadržajnog izjednačavanja pojma „normalnog” oporezivanja koji se upotrebljava u ocjeni postojanja ekonomske prednosti s pojmom „referentnog okvira” koji se upotrebljava za analizu selektivnosti, smatra se da se kriteriji koji se utvrđuju u sudskoj praksi za određivanje sadržaja potonjeg pojma mogu primijeniti i na prvi pojam. Ti se kriteriji odnose na objektivnost, potpunost i konkretnost normativnog skupa koji čini „normalno” oporezivanje.

103. S obzirom na predmet ovog prigovora, čini mi se da je kriterij koji se odnosi na *konkretnost* „normalnog” oporezivanja od osobite važnosti.

104. U tom pogledu najprije valja utvrditi da tumačenje točke 139. pobijane presude, u vezi s upućivanjem na početak njezine točke 141., pokazuje da je Opći sud implicitno priznao pretpostavku prema kojoj „normalno” oporezivanje treba uključivati samo pravila nacionalnog prava.

105. Nadalje, prema mišljenju Općeg suda, iz točaka 141. i 145. te presude proizlazi da je *cilj* luksemburškog Zakonika o porezu, u pogledu toga da se integrirane i neovisne poduzetnike jednako oporezuje porezom na dobit trgovačkih društava, dovoljan da se opravda zaključak

⁶¹ Vidjeti osobito presude od 15. listopada 2009., Audiolux i dr. (C-101/08, EU:C:2009:626, t. 34.) i od 29. listopada 2009., NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, t. 42.).

prema kojem je načelo nepristrane transakcije obuhvaćeno „normalnim” oporezivanjem. Naime, u točki 141. pobijane presude Opći sud upućuje na činjenicu da, „kada se u nacionalnom poreznom pravu ne pravi razlika između integriranih i neovisnih poduzetnika [...], *cilj je* tog prava oporezivati dobit ostvarenu gospodarskom djelatnosti takvog integriranog poduzetnika kao da je ostvarena transakcijama provedenima po tržišnim cijenama”⁶². U točki 145. pobijane presude Opći sud potvrdio je da luksemburški Zakonik o porezu ima za „*cilj* [...] da se na integrirane i neovisne poduzetnike u Luksemburgu jednako primjenjuje porez na dobit trgovačkih društava” i ima za „*cilj* [...] da se dobit ostvarena gospodarskom djelatnošću [...] integriranog poduzetnika oporezuje kao da je ostvarena transakcijama provedenima po tržišnim cijenama”⁶³. Suprotno tomu, ne poziva se ni na jednu posebnu odredbu luksemburškog prava u prilog svojem zaključku.

106. Naime, kao što sam to prethodno pokazao u prethodnim točkama ovog mišljenja i kao što proizlazi iz najnovije sudske prakse Suda, konkretnost „normalnog” oporezivanja podrazumijeva da ono proizlazi iz pravila *pozitivnog* prava. Kako bi se izbjeglo bilo kakvo zadiranje u isključivu nadležnost država članica u području izravnog oporezivanja, postojanje prednosti u smislu članka 107. UFEU-a može se provjeriti samo s obzirom na normativni okvir koji je nacionalni zakonodavac uspostavio u okviru *stvarnog* izvršavanja te nadležnosti. Samo on može omogućiti da načelo nepristrane transakcije postane dio skupa pravila i načela koja bi se primjenjivala na poreznu situaciju integriranog poduzetnika, kao što je to FFT, kad ne bi postojalo predmetno porezno rješenje.

107. U tim se okolnostima slažem sa stajalištem Irske prema kojem pristup koji je Komisija primijenila u spornoj odluci, a Opći sud potvrdio u pobijanoj presudi u konačnici dovodi do toga da se u nacionalni porezni sustav koji predstavlja „normalno” oporezivanje uvede pravilo, odnosno načelo nepristrane transakcije, koje nije dio tog sustava. Naime, zbog razloga koji su osobito objašnjeni u prethodnoj točki, upućivanje na navodni cilj koji želi postići nacionalni zakonodavac ne može opravdati pripadanje tog načela navedenom sustavu.

108. U tom pogledu valja napomenuti da Irska tvrdi i da je Opći sud time jednostavno zanemario članak 164. stavak 3. Zakonika o porezu kojim je nacionalni zakonodavac uključio načelo nepristrane transakcije u luksemburško porezno pravo. Prema njezinu mišljenju, „normalno” oporezivanje treba utvrditi samo u odnosu na tu odredbu.

109. Ne smatram da je Opći sud zanemario taj članak. Naime, iz točke 13. pobijane presude proizlazi da je Opći sud uzeo u obzir uvodne izjave sporne odluke u kojima je Komisija navela da je predmetno porezno rješenje doneseno na temelju članka 164. stavka 3. Zakonika o porezu (i Okružnice br. 164/2) i da je tom odredbom utvrđeno načelo nepristrane transakcije u luksemburškom poreznom pravu. Međutim, smatrao je da je Komisija pravilno zaključila da referentni okvir koji predstavlja „normalno” oporezivanje treba utvrditi šire, a ne samo u odnosu na taj članak. Naglašavam da je u toj ocjeni počinjena pogreška koja se tiče prava.

110. Nisam zanemario da bi se, kad bi upućivanje na načelo nepristrane transakcije bilo uključeno u nacionalni pravni poredak, smanjio broj nacionalnih poreznih tijela u pogledu čijih se poreznih rješenja može provesti Komisijin nadzor s gledišta državnih potpora te bi Smjernice OECD-a postale *de facto* obvezujuće jer bi ograničavale Komisijinu marginu prosudbe prilikom ispitivanja tih rješenja. Prema mojem mišljenju, riječ je ipak samo o rasuđivanju koje Opći sud može smatrati pravno pravilnim jer se njime poštuje isključiva nadležnost država članica u području izravnog oporezivanja.

⁶² Moje isticanje

⁶³ Moje isticanje

111. Suprotno tomu, pravnim rasuđivanjem koje je najprije utvrdila Komisija, a zatim u pobijanoj presudi potvrdio Opći sud, određuje se referentni okvir koji predstavlja „normalno” oporezivanje na temelju verzije načela nepristrane transakcije koja se temelji na nekodificiranom elementu kakav je (navodni) cilj luksemburškog poreznog prava. Nije li tu riječ o neopravdanom zadiranju u poreznu autonomiju država članica koju je Sud do sada uvijek pažljivo osuđivao? Smatram da jest⁶⁴.

112. S obzirom na sva prethodna razmatranja, uvjeren sam da peti prigovor koji je istaknula Irska treba prihvatiti.

113. Svojim šestim prigovorom Irska kritizira točku 142. pobijane presude, pri čemu navodi da presuda Forum 187 ne potkrepljuje zaključak prema kojem se člankom 107. stavkom 1. UFEU-a državama članicama nalaže da poštuju samostalnu obvezu primjene načela nepristrane transakcije neovisno o tome je li to načelo uključeno u nacionalno pravo. Osobito ističe da se u predmetu u kojem je donesena presuda Forum 187 činjenica da se odstupilo od načela nepristrane transakcije smatrala relevantnom jer je to načelo bilo uključeno u predmetno nacionalno pravo, odnosno belgijsko pravo.

114. Valja stoga ispitati je li točno tumačenje presude Forum 187 koje proizlazi iz točke 142. pobijane presude.

115. U tom predmetu od Suda se tražilo da ispita odluku kojom je Komisija zaključila da je porezni sustav, koji je u Belgiji na snazi za ovlaštene koordinacijske centre, program državnih potpora nespojiv sa zajedničkim tržištem⁶⁵. Među brojnim ekonomskim prednostima koje su ti koordinacijski centri ostvarivali na temelju tog poreznog sustava bila je metoda utvrđivanja njihovih oporezivih prihoda. Oporeziva dobit utvrđivala se kao paušalni iznos prema takozvanoj metodi *cost plus* te je odgovarala postotku iznosa rashoda i troškova poslovanja iz kojih su osobito bili isključeni troškovi osoblja i financijski rashodi. U nedostatku bilo kakvih informacija o obavljanju djelatnosti, postotak dobiti koji treba uzeti u obzir utvrđen je na 8 %. Tako utvrđena dobit oporezivana je uobičajenom stopom poreza na dobit.

116. Kako bi se provjerilo dodjeljuje li se navedenim poreznim sustavom prednost koordinacijskim centrima, Sud je smatrao da je u odlomku koji je Opći sud naveo u točki 142. pobijane presude potrebno usporediti taj porezni sustav s općim sustavom, u kojem oporezivi prihodi svakog poduzetnika koji svoje djelatnosti obavlja u uvjetima slobodnog tržišnog natjecanja odgovaraju razlici između prihoda i rashoda tog poduzetnika⁶⁶. Tako je Sud zaključio da se isključivanjem troškova osoblja i financijskih rashoda, koji su u velikom dijelu pridonosili ostvarivanju prihoda koordinacijskih centara, iz troškova koji služe za utvrđivanje oporezivih prihoda tih centara ne „omogućuje dobivanje transfernih cijena koje su slične cijenama koje bi se primjenjivale u uvjetima slobodnog tržišnog natjecanja”⁶⁷.

⁶⁴ Vidjeti, s tim u svezi, Mason R., „Identifying Illegal Subsidies”, *American University Law Review*, svezak 69., br. 2, čl. 3, str. 530.-531.

⁶⁵ Odluka Komisije 2003/755/EZ od 17. veljače 2003. o programu potpora koji je Belgija provela u korist koordinacijskih centara sa sjedištem u Belgiji (SL 2003., L 282, str. 25.)

⁶⁶ Presuda Forum 187, t. 95.

⁶⁷ Presuda Forum 187, t. 96.

117. Prema Komisijinu mišljenju, nema nikakve dvojbe u pogledu toga da je Sud time primijenio načelo nepristrane transakcije. Čak i ako to načelo nije navedeno u točkama 95. i 96. presude Forum 187, Komisija smatra da upotreba izraza „koji svoje djelatnosti obavlja u uvjetima slobodnog tržišnog natjecanja” u točki 95. i izraza „transferne cijene” u točki 96. ne dopušta nikakva drukčija tumačenja.

118. Što se tiče pravnog temelja primjene navedenog načela, Komisija se slaže s Irskom koja navodi da je Sud u presudi Forum 187 usporedio porezni tretman koordinacijskih centara s uobičajenim propisima belgijskog prava. Međutim, dodaje, da je razlog, zbog kojeg je Sud porezni tretman neovisnih društava primijenio kao referentni kriterij kako bi utvrdio postojanje prednosti u korist tih centara, bio isti kao i razlog koji je Opći sud naveo u točkama 141. i 145. pobijane presude, prema kojem je krajnji cilj predmetnog nacionalnog poreznog sustava bio jamčiti da se porezna osnovica integriranih društava procjenjuje jednako kao i porezna osnovica neovisnih društava.

119. Usporedo, prema Komisijinu mišljenju, presudom Forum 187 usto se potvrđuje da primjena načela nepristrane transakcije nije podređena njegovu uključivanju u nacionalno pravo. Naime, Komisija napominje da Sud u toj presudi nije ispitao postojanje prednosti u korist koordinacijskih centara u odnosu na načelo nepristrane transakcije kodificirano u belgijskom poreznom pravu.

120. Prema mojem je mišljenju to tumačenje presude Forum 187 neuvjerljivo.

121. Ni u jednom se dijelu te presude ne navodi da su države članice dužne provoditi načelo nepristrane transakcije ako to načelo nije kodificirano u nacionalno pravo. Prema mojem mišljenju, to nije iznenađujuće jer nije riječ o pravnom pitanju koje je tumačio Sud.

122. Struktura rasuđivanja Suda u navedenoj presudi to jasno pokazuje. Najprije Sud u točkama 91. do 93. podsjeća na ključne značajke metode određivanja oporezive dobiti kao što ona koja proizlazi iz poreznog sustava predviđenog u *arrêté royal* n° 187, du 30 décembre 1982 (Kraljevska odluka br. 187 od 30. prosinca 1982. o uspostavi koordinacijskih centara)⁶⁸. Nadalje, u točki 94. navodi da je ta metoda „nadahnutu takozvanom metodom *cost plus* koju zagovara [OECD] za oporezivanje usluga koje obavlja društvo kći ili stalna poslovna jedinica za račun društava koja pripadaju istoj grupi i s poslovnim nastanom u drugim državama”, a zatim u točkama 95. i 96. u biti utvrđuje da je potrebno usporediti iznos oporezivih prihoda koji proizlazi iz primjene tog poreznog sustava i onoga koji proizlazi iz primjene općeg sustava.

123. Iz toga slijedi da je belgijski zakonodavac u nacionalno pravo uključio metodu sličnu takozvanoj metodi *cost plus*, koja je jedna od metoda izračuna transfernih cijena koju preporučuje OECD za neizravno određivanje cijene nepristrane transakcije unutar grupe. Međutim, kao što to ističe nezavisni odvjetnik P. Léger u točki 257. svojeg mišljenja u tom predmetu, tužitelj nije dovodio u pitanje činjenicu da postojanje prednosti treba ocijeniti na temelju kriterija na kojem se temelji OECD-ova metoda *cost plus*, odnosno metoda prema kojoj transferne cijene treba utvrditi na način da se dobiju cijene koje bi se primjenjivale u uvjetima nepristrane transakcije⁶⁹. Usto, iz Komisijine odluke proizlazi da se belgijska uprava u svrhu utvrđivanja tih cijena trebala pozvati na OECD-ova izvješća⁷⁰.

⁶⁸ Moniteur belge od 13. siječnja 1983.

⁶⁹ Mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Légera u spojenim predmetima Belgija i Forum 187/Komisija (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:89)

⁷⁰ Odluka Komisije 2003/755/EZ, uvodna izjava 95. U tom pogledu Komisija upućuje na br. 26/48 komentara koji se odnosi na belgijski Zakonik o porezu na prihode iz 1992.

124. Prema mojem mišljenju, na temelju toga može se zaključiti, suprotno onomu što Komisija tvrdi u svojem odgovoru na žalbu, da činjenica da se načelo nepristrane transakcije ne navodi u presudi Forum 187, iako se to načelo moglo smatrati obuhvaćenim člankom 26. belgijskog Zakonika o porezu na prihode iz 1992., ne znači da u toj presudi nije relevantno pitanje je li navedeno načelo uključeno u nacionalno pravo.

125. Čini mi se da u ispitivanoj presudi Sud zapravo odlučuje o pravnom pitanju u okviru kojeg uključivanje načela nepristrane transakcije u nacionalno pravo predstavlja logičnu pretpostavku. Nakon što je država članica odabrala u svoje nacionalno pravo uključiti metodu utvrđivanja neoporezive dobiti integriranih društava koja je slična OECD-ovoj metodi *cost plus i čiji je cilj oporezivati ta društva na osnovi koja je slična onoj koja bi proizašla iz primjene općeg sustava*, ta država dodjeljuje ekonomsku prednost navedenim društvima ako u tu metodu uključi odredbe kojima se umanjuje poreznog opterećenja koje bi ta društva inače snosila u skladu s navedenim sustavom.

126. Ukratko, suprotno onomu što je Opći sud smatrao u točki 142. pobijane presude, smatram da se presudom Forum 187 ne potkrepljuje stajalište prema kojem je načelo nepristrane transakcije primjenjivo kad se nacionalnim poreznim pravom nastoji na jednak način oporezivati integrirana i neovisna društva, neovisno o tome je li to načelo uključeno u navedeno pravo.

127. Prema mojem mišljenju, šesti prigovor Irske stoga treba prihvatiti.

128. Svojim sedmim prigovorom Irska smatra da načelo nepristrane transakcije ne proizlazi iz OECD-ovih dokumenata i da načelo privatnog subjekta u tržišnom gospodarstvu, na kojem se temelji njezin pristup u tom području, ne predstavlja pravedan pravni temelj. U tom pogledu napominje da je Komisija uputila na to načelo u odlukama o pokretanju postupaka koji se odnose na porezna rješenja donesena u korist Applea, Fiata i Starbucksa i da je ta institucija na raspravi koja je u ovom predmetu održana pred Općim sudom potvrdila da svoju teoriju o načelu nepristrane transakcije više ne temelji na načelu privatnog subjekta u tržišnom gospodarstvu.

129. Što se tiče tog prigovora, samo ću utvrditi da se čini da se njime općenito kritizira Komisijin opći pristup u pogledu temelja načela nepristrane transakcije a da se pritom ne navodi razlog za odobrenje tog pristupa u pobijanoj presudi. U tim okolnostima pozivam Sud da ga proglasi nedopuštenim.

130. Treći i četvrti prigovor koje je istaknula Irska zahtijevaju podsjetnik na relevantne odlomke pobijane presude. U njezinoj točki 152. Opći sud naveo je na raspravi da je Komisija tvrdila da je načelo nepristrane transakcije svojstveno normalnom sustavu oporezivanja koji se predviđa nacionalnim pravom kao posljedica pristupa „zasebnog pravnog subjekta” prema kojem se nacionalno pravo povezuje s pravnim, a ne gospodarskim subjektima. U točki 153. Opći sud razmotrio je prigovore Velikog Vojvodstva Luksemburga i FFT-a prema kojima je Komisija na raspravi izmijenila svoje stajalište o načelu nepristrane transakcije koje je iznijela u spornoj odluci. Iako je priznao da izmjena pravne osnove načela nepristrane transakcije iznesena u spornoj odluci nije bila pravno legitimna, Opći sud smatrao je da to u svakom slučaju ne dovodi u pitanje utvrđenje koje je prethodno donio, prema kojem je načelo nepristrane transakcije sredstvo koje se upotrebljava u okviru ispitivanja na temelju članka 107. stavka 1. UFEU-a.

131. Irska u tom pogledu ističe, kao prvo, da se Komisija ne može valjano osloniti na novi argument koji je tako istaknula na raspravi a da pritom ne povrijedi prava obrane. Pristup zasebnog pravnog subjekta zapravo nije naveden kao pravni temelj tog načela u spornoj odluci.

132. Kao drugo, Irska tvrdi da je Komisija, iako je u spornoj odluci navela da je pristup zasebnog pravnog subjekta pravni temelj načela nepristrane transakcije, počinila pogrešku koja se tiče prava. Naime, pogrešno je tvrditi da je to načelo nužna posljedica pristupa zasebnog pravnog subjekta s obzirom na to da se i drugi modeli oporezivanja, kao što je raspodjela prema unaprijed utvrđenoj formuli koja se predviđa prijedlogom direktive o zajedničkoj osnovici poreza na dobit, temelje na navedenom pristupu.

133. U tom pogledu, već sam naveo da Sud, prema mojem mišljenju, ne bi trebao ulaziti u raspravu koja nema praktičan doseg jer Opći sud nije temeljio svoju odluku na elementima koji se kritiziraju prigovorima koje je iznijela Irska. Naime, takva bi rasprava bila isključivo teorijska ili, konkretnije, ne bi imala nikakav utjecaj na rješenje spora koji se pred njim vodi.

134. Naime, valja istaknuti da u točki 153. pobijane presude Opći sud nije odlučio o tome je li Komisija, objašnjenjima koja je pružila na raspravi o odnosu između provedbe pristupa zasebnog pravnog subjekta u nacionalnom poreznom sustavu i načela nepristrane transakcije, promijenila stajalište koje je prvotno zauzela u spornoj odluci. Upravo suprotno, Opći sud u biti je samo presudio da, iako su se prigovori koje su istaknuli Veliko Vojvodstvo Luksemburg i FFT smatrali osnovanima, to ni na koji način nije utjecalo na zaključak do kojeg je došao u pogledu pravnog temelja upotrebe načela nepristrane transakcije⁷¹. Ovi se prigovori stoga temelje na pogrešnom tumačenju pobijane presude.

135. Prema mojem mišljenju, treći i četvrti prigovor Irske stoga treba odbiti kao bespredmetne.

iv) Doseg načela nepristrane transakcije i načelo pravne sigurnosti

136. Svojim osmim prigovorom Irska smatra da je izuzetno teško utvrditi sadržaj načela nepristrane transakcije koje je Komisija upotrijebila u spornoj odluci, a Opći sud potvrdio u pobijanoj presudi. U tom pogledu napominje da, iako se jedina precizna definicija načela nepristrane transakcije pojavljuje u dokumentima izrađenim u okviru OECD-a, u uvodnoj izjavi 229. sporne odluke i točki 147. pobijane presude navodi se da se OECD-ovo načelo nepristrane transakcije razlikuje od Komisijina načela. Usto, iz točke 149. pobijane presude proizlazi da Komisija nije dužna uzeti u obzir način na koji je načelo nepristrane transakcije definirano u nacionalnom pravu, zbog čega je ona u ovom slučaju zanemarila da je Veliko Vojvodstvo Luksemburg doista uključilo to načelo u svoje unutarnje pravo. Naposljetku, prema mišljenju Irske, ne postoji priručnik ili smjernice kojima se definira sadržaj načela nepristrane transakcije kako ga je Komisija opisala u spornoj odluci. Činjenica da nije opisan sadržaj tog načela problematična je s obzirom na načelo pravne sigurnosti jer tako porezni obveznik ili nacionalna porezna uprava ne mogu znati koja su pravila stvarno primjenjiva.

137. Komisija u svojem odgovoru na žalbu među ostalim navodi da je sadržaj tog načela iznimno jasan. Naime, njime se predviđa da transakcije između povezanih gospodarskih subjekata u svrhu oporezivanja treba procijeniti kao da su zaključene u uvjetima nepristrane transakcije između nepovezanih gospodarskih subjekata.

⁷¹ Iako je točno da se u točki 153. pobijane presude čini da Opći sud ne upućuje na taj pravni temelj kad samo sažima svoj zaključak na način da se „načelo nepristrane transakcije primjenjuje u okviru ispitivanja na temelju članka 107. stavka 1. UFEU-a”, točno je i da to upućivanje proizlazi iz cijelog rasuđivanja Općeg suda prema kojem legitimnost upotrebe načela nepristrane transakcije kao sredstva u okviru tog ispitivanja ovisi o tome je li cilj *nacionalnog prava* oporezivati dobit ostvarenu gospodarskom djelatnosti integriranog poduzetnika kao da je ostvarena transakcijama provedenima po tržišnim cijenama.

138. Valja podsjetiti na to da načelo pravne sigurnosti, koje predstavlja opće načelo prava Unije i stoga se primjenjuje na akte institucija, tijela, ureda i agencija Unije, prema ustaljenoj sudskoj praksi zahtijeva da su pravna pravila jasna i precizna te da su predvidiva⁷². Točnije, to načelo podrazumijeva da se ocijeni omogućuje li pravni akt Unije zainteresiranim osobama da se točno i nedvosmisleno upoznaju s opsegom svojih prava i obveza te da posljedično mogu postupati u skladu s njima⁷³. Taj je zahtjev posebno strogo propisan kada je riječ o aktu koji može imati financijske posljedice⁷⁴.

139. Iz sudske prakse Suda proizlazi da je načelo pravne sigurnosti suštinski povezano s donošenjem normativnih akata Unije i nacionalnih tijela kad provode pravo Unije i da dopušta sudski nadzor koji se odnosi na nesavršenosti koje mogu dovesti do neizvjesne primjene spornog normativnog akta⁷⁵.

140. Načelo pravne sigurnosti ima ograničeniji doseg u pogledu upravne odluke, kao što to proizlazi iz sudske prakse o državnim potporama. U tom području, povredu načela pravne sigurnosti Sud je mogao utvrđivati samo kada se dovodilo u pitanje postupanje Komisije prije ili tijekom *postupka* koji je doveo do odluke o povratu državne potpore⁷⁶.

141. U ovom se slučaju na načelo pravne sigurnosti poziva protiv upotrebe, u svrhu ispitivanja uvjeta prednosti, načela nepristrane transakcije *zbog njegova navodno teško razumljivog sadržaja*. Drugim riječima, predmet tog osporavanja je osnovanost Komisijine ocjene u pogledu *kvalifikacije državne mjere kao državne potpore*. Međutim, prema mojem mišljenju, osnovanost takve ocjene ne može se dovesti u pitanje s gledišta usklađenosti s načelom pravne sigurnosti. Suprotnim bi se stajalištem zabranilo Komisiji da prilikom primjene pravnih pravila predvidi nove pristupe te bi je se stoga primoralo da tijekom vremena ne mijenja svoje stajalište. Konkretno, takvo bi tumačenje značilo da Komisija ne bi smjela primijeniti bilo koji novi referentni kriterij na kojem bi temeljila svoju ocjenu o postojanju prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

142. Kad bi to bio slučaj, načelo privatnog ulagača u tržišnom gospodarstvu ne bi bilo moguće uključiti u ispitivanje uvjeta prednosti, uzimajući u obzir da prilikom njegovih prvih primjena u praksi odlučivanja početkom 80-ih godina 20. stoljeća to načelo ni izdaleka nije imalo potpun sadržaj. Naime, kad ga je Sud potvrdio 1986., načelo privatnog ulagača u tržišnom gospodarstvu uključivalo je samo ocjenu toga „je li u sličnim okolnostima privatni subjekt koji se oslanja na predviđene mogućnosti profitabilnosti, ne uzimajući u obzir socijalni aspekt ili regionalnu i sektorsku politiku, izvršio takav ulog u kapitalu”⁷⁷. Načini njegove primjene tek su tijekom vremena utvrđeni Komisijinom praksom odlučivanja i kvazi-zakonodavnom aktivnosti te sudskom praksom Suda⁷⁸.

⁷² Presuda od 11. rujna 2019., Călin (C-676/17, EU:C:2019:700, t. 50. i navedena sudska praksa)

⁷³ Presuda od 29. ožujka 2011., ThyssenKrupp Nirosta/Komisija (C-352/09 P, EU:C:2011:191, t. 81.)

⁷⁴ Presuda od 23. rujna 2020., Španjolska i dr./Komisija (T-515/13 RENV i T-719/13 RENV, EU:T:2020:434, t. 194.)

⁷⁵ Vidjeti J.-P. Puissochet i H. Legal, *Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes, Cahiers du Conseil constitutionnel*, 2001., br. 11

⁷⁶ Vidjeti primjerice presudu od 8. prosinca 2011., France Télécom/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811, t. 99. do 108.).

⁷⁷ Presuda od 10. srpnja 1986., Belgija/Komisija (234/84, EU:C:1986:302, t. 14.)

⁷⁸ Vidjeti osobito Obavijest Komisije o pojmu državne potpore iz članka 107. stavka 1. Ugovora o funkcioniranju Europske unije, odjeljak 4.2.

143. Isto tako, Komisija je sadržaj načela nepristrane transakcije u biti utvrdila na način da transakcije između integriranih poduzetnika treba vrednovati u porezne svrhe kao da su ih zaključili neovisni poduzetnici. U ovom je slučaju primijenjeno u skladu sa Smjernicama OECD-a. Zajedničko djelovanje regulatornih i pravosudnih snaga navedenih na kraju prethodne točke kasnije će odrediti načine njegove primjene.

144. Stoga smatram da se na načelo pravne sigurnosti ne može pozvati kako bi se Općem sudu prigovorilo da je prihvatio Komisijino nedovoljno precizno utvrđenje sadržaja referentnog kriterija, kao što je načelo nepristrane transakcije, u odluci koju je donijela ta institucija.

145. Prema mojem mišljenju, iz toga slijedi da osmi prigovor koji je istaknula Irska treba odbiti kao neosnovan.

3) Zaključak o prvom žalbenom razlogu

146. S obzirom na prethodna razmatranja i osobito na moje prijedloge koji se odnose na peti i šesti prigovor koje je istaknula Irska, predlažem Sudu da prihvati prvi žalbeni razlog jer je Opći sud počinio pogrešku koja se tiče prava time što je odobrio referentni okvir koji je Komisija uspostavila za potrebe ispitivanja postojanja prednosti u ovom slučaju u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. Naime, sudska praksa Suda prema kojoj pogreška koja je počinjena pri utvrđivanju tog okvira obilježava cjelokupnu analizu selektivnosti⁷⁹ može se, prema mojem mišljenju, po analogiji primijeniti na ispitivanje prednosti.

c) Treći žalbeni razlog

1) Argumenti stranaka

147. Svojim trećim žalbenim razlogom Irska tvrdi da je Opći sud povrijedio obvezu obrazlaganja. Kao prvo, Opći sud nije odlučio o točnom pravnom temelju načela nepristrane transakcije, koje je jednostavno opisano kao „sredstvo” ili „referentni kriterij”. Kao drugo, Irska tvrdi da je rasuđivanje utvrđeno u pobijanoj presudi proturječno jer je Opći sud naveo da je načelo nepristrane transakcije, kako je opisano u spornoj odluci, „opće načelo jednakog postupanja u području oporezivanja” (točka 150. pobijane presude), a ne „opće načelo jednakog postupanja u pogledu poreza” (točka 161. pobijane presude), a da pritom nije objasnio takvo razlikovanje.

148. Komisija smatra da se taj žalbeni razlog temelji na pogrešnom tumačenju pobijane presude te ga stoga treba odbiti.

2) Ocjena

149. Uvodno valja podsjetiti na ustaljenu sudsku praksu prema kojoj iz obrazloženja presuda Općeg suda mora jasno i nedvosmisleno slijediti njegova ocjena, tako da zainteresirane stranke mogu utvrditi razloge donesene odluke, a Sud provesti sudski nadzor⁸⁰.

⁷⁹ Presuda od 28. lipnja 2018., Andres (Stečaj Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 107.)

⁸⁰ Vidjeti presudu od 29. travnja 2021., Achemos Grupé i Achema/Komisija (C-847/19 P, neobjavljena, EU:C:2021:343, t. 60. i navedena sudska praksa).

150. Što se tiče prigovora koji se temelji na nepostojanju obrazloženja u pogledu pravnog temelja načela nepristrane transakcije, najprije napominjem da se čini da se Irska, nakon što je općenito istaknula da su argumenti Velikog Vojvodstva Luksemburga i FFT-a kojima se kritizira taj pravni temelj ispitani u točkama 126. do 187. pobijane presude, ne poziva na relevantne točke te presude. Da je to učinila, ta država članica ne bi mogla, prema mojem mišljenju, prigovoriti Općem sudu da nije utvrdio predmetni pravni temelj.

151. Naime, kao što sam to već pokazao u ovom mišljenju, Opći sud u tom je pogledu odlučio u točki 141. pobijane presude. Prije nego što je Opći sud iznio njegov sadržaj pri čemu je tvrdio da, kad je porezna mjera dodijeljena integriranom poduzetniku, Komisija može usporediti porezno opterećenje koje proizlazi iz primjene te mjere s onim nastalim primjenom pravila iz nacionalnog prava o „normalnom” oporezivanju neovisnog poduzetnika koji se nalazi u usporedivoj situaciji, pojasnio je da načelo nepristrane transakcije *proizlazi iz nacionalnog prava*, i osobito da je, „kada se u nacionalnom poreznom pravu ne pravi razlika između integriranih i neovisnih poduzetnika pri naplati poreza na dobit trgovačkih društava, cilj [...] tog prava oporezivati dobit ostvarenu gospodarskom djelatnosti takvog integriranog poduzetnika kao da je ostvarena transakcijama provedenima po tržišnim cijenama”. Nakon što je pravni temelj načela nepristrane transakcije tako definiran, Opći sud u biti je smatrao u točki 145. pobijane presude da se to načelo primjenjuje u ovom slučaju jer je cilj luksemburškog Zakonika o porezu taj da se integrirana i neovisna društva jednako oporezuju porezom na dobit trgovačkih društava.

152. Iako taj pravni temelj ne prolazi test usklađenosti s relevantnom sudskom praksom, kao što to proizlazi iz petog prigovora prvog žalbenog razloga, ne može se poreći da ga je Opći sud ipak utvrdio, zbog čega u tom pogledu prigovor koji se temelji na navodnom nepostojanju obrazloženja pobijane presude nedvojbeno postaje potpuno neosnovan.

153. Prethodno navedenim objašnjava se zašto se, kao što to Irska pravilno napominje, u točkama 151. do 154. pobijane presude ne navodi temelj načela nepristrane transakcije. Naime, Opći sud namjeravao je u točkama 149. do 154. ove presude dokazati da argumenti koje su istaknuli Veliko Vojvodstvo Luksemburg i FFT ne mogu pobiti zaključak koji je već izveden, odnosno da načelo nepristrane transakcije proizlazi iz nacionalnog prava.

154. Što se tiče prigovora koji se temelji na proturječnosti obrazloženja, čini mi se da on proizlazi iz pogrešnog shvaćanja točaka 150. i 161. pobijane presude. Naime, Irska polazi od pretpostavke prema kojoj je Opći sud predložio postojanje razlike između kvalifikacije „općeg načela jednakog postupanja u području oporezivanja”, koja se odnosi na načelo nepristrane transakcije u skladu s točkom 150., i kvalifikacije „općeg načela jednakog postupanja u pogledu poreza”, koje se u skladu s točkom 161. ne odnosi na to načelo. Prema mojem mišljenju, ta je pretpostavka pogrešna.

155. U točki 150. pobijane presude Opći sud iznio je da je Komisija u uvodnoj izjavi 228. sporne odluke navela da je načelo nepristrane transakcije „opć[e] načel[o] jednakog postupanja u području oporezivanja, koje proizlazi iz primjene članka 107. UFEU-a”⁸¹. U točki 161. te presude na prigovor Irske i FFT-a Opći sud odgovorio je da se ta tvrdnja ne može shvatiti kao da potvrđuje da postoji „opće načelo jednakog postupanja u pogledu poreza koje je svojstveno članku 107. stavku 1. UFEU-a”⁸². Opći sud tako je samo odbio jedno od mogućih tumačenja uvodne izjave 228. sporne odluke, koja se preuzima u točki 150. pobijane presude, odnosno ono

⁸¹ Moje isticanje

⁸² Moje isticanje

prema kojem pravni temelj načela nepristrane transakcije proizlazi iz članka 107. stavka 1. UFEU-a. Stoga ne vidim nikakvu proturječnost između točke 150. i točke 161. pobijane presude. Prema mojem mišljenju, taj prigovor stoga treba odbiti.

156. S obzirom na ta razmatranja, predlažem Sudu da treći žalbeni razlog odbije kao neosnovan.

d) Četvrti žalbeni razlog

1) Argumenti stranaka

157. Svojim četvrtim žalbenim razlogom Irska tvrdi da je Opći sud pogrešno odbio argument ispitivan u točkama 180. do 184. pobijane presude, koji se temelji na tome da je Komisija utvrđivanjem svojeg načela nepristrane transakcije povrijedila načelo pravne sigurnosti. Iako je u točki 183. pobijane presude Opći sud istaknuo da je bilo „predvidivo” da Komisija može provjeriti odstupa li se metodom utvrđivanja transfernih cijena od cijene koja bi bila utvrđena u tržišnim uvjetima kako bi ispitala je li se predmetnim poreznim rješenjem dodijelila prednost, zanemario je da je načelo koje je utvrdila Komisija novo pravno pravilo čiji sadržaj luksemburška porezna uprava nije mogla unaprijed znati. Čak i da je luksemburška porezna uprava mogla očekivati da će Komisija provjeriti je li se prema integriranom društvu u porezne svrhe postupalo na isti način kao i prema neovisnom društvu, nije mogla predvidjeti da će Komisija primijeniti vlastitu verziju načela nepristrane transakcije, niti je mogla znati za njegov sadržaj.

158. Komisija osporava cijelo rasuđivanje Irske.

2) Ocjena

159. Najprije valja pažljivo utvrditi opseg ovog žalbenog razloga. Čini mi se da Irska dovodi u pitanje to što je Opći sud odbio priznati da ispitivanje postojanja prednosti koje je provedeno u pogledu potpuno novog pravnog okvira i stoga nepredvidivog za nacionalnu poreznu upravu predstavlja povredu načela pravne sigurnosti. Naime, Komisija nije utvrdila temelj i sadržaj načela nepristrane transakcije prije donošenja sporne odluke, među ostalim objavljivanjem akata *soft lawa* kao što su priručnik ili smjernice.

160. Točno je da se ne može poreći da je pristup koji je u spornoj odluci primijenila Komisija u određenoj mjeri nov. Naime, valja podsjetiti na to da se nikakav trag načela nepristrane transakcije, onako kako ga je Komisija utvrdila u spornoj odluci, a Opći sud potvrdio u pobijanoj presudi, ne može naći u ranijoj Komisijinoj praksi odlučivanja o poreznim potporama. U tom pogledu, u ovom se mišljenju već provelo ispitivanje kako bi se dokazalo da je u pobijanoj presudi pogrešno potvrđena pravilnost tumačenja koje proizlazi iz sporne odluke, prema kojem se u presudi Forum 187 potvrdila upotreba takvog načela nepristrane transakcije za potrebe analize postojanja prednosti.

161. Međutim, ne smatram da se na temelju toga može zaključiti da je povrijeđeno načelo pravne sigurnosti.

162. U tom pogledu valja ponovno uputiti na presudu Forum 187, na odjeljak u kojem je Sud prihvatio tumačenje nezavisnog odvjetnika P. Légera prema kojem, iako nije dvojbeno da je Komisija dužna poštovati načelo pravne sigurnosti kad izvršava svoju zadaću nadzora državnih potpora, taj zahtjev nije moguće odvojiti od zahtjeva koji se odnosi na poštovanje *načela*

zakonitosti te stoga i odredbi članaka 107. i 108. UFEU-a⁸³. Stoga je Sud u biti smatrao da se ne može utvrditi nikakva povreda pravne sigurnosti ako Komisija promijeni svoju ocjenu kvalifikacije nacionalne porezne mjere kao državne potpore. Naime, prema mojem mišljenju, nije dvojbeno da utvrđenje koje se odnosi na odnos između načela pravne sigurnosti i zakonitosti vrijedi i za Komisijinu ocjenu koja je nova u odnosu na njezinu raniju praksu odlučivanja. Iz toga proizlazi da se načelu pravne sigurnosti ne protivi to da Komisija, kao u ovom slučaju, primijeni novu ocjenu na pitanje predstavlja li državna mjera državnu potporu ako smatra da do takvog zaključka treba dovesti pravilna primjena članka 107. stavka 1. i članka 108. UFEU-a. U točki 142. ovog mišljenja objašnjava se uostalom da se osnovanost Komisijine ocjene u pogledu kvalifikacije državne mjere kao državne potpore ne može dovesti u pitanje na temelju načela pravne sigurnosti.

163. Isto tako, načelom pravne sigurnosti uopće se ne zahtijeva da se novo tumačenje koje Komisija želi uvesti u analizu koja se provodi na temelju članka 107. stavka 1. UFEU-a prethodno iznese u priručnicima ili smjernicama. Iako ti akti pridonose osiguravanju transparentnosti, predvidljivosti i pravne sigurnosti u Komisijinu postupanju, kao što je Sud više puta na to podsjetio⁸⁴, oni uopće nisu nužni kako bi se opravdala zakonitost takve inicijative.

164. U tim okolnostima smatram da tvrdnja navedena u točki 183. pobijane presude ne podliježe nikakvoj pravnoj kritici.

165. Stoga predlažem Sudu da četvrti žalbeni razlog odbije kao neosnovan.

e) Peti žalbeni razlog

1) Argumenti stranaka

166. Svojim petim žalbenim razlogom, koji se odnosi na točke 100. do 117. pobijane presude, Irska prigovara Općem sudu da je odbio njezino argumentaciju prema kojem se spornom odlukom, protivno člancima 3., 4. i 5. UFEU-a i članku 114. UFEU-a, određuje prikriveno usklađivanje protivno načelu podjele nadležnosti. Prema njezinu mišljenju, Komisija je u spornoj odluci istaknula pravila koja nisu dio nacionalnog poreznog sustava, pri čemu je zanemarila njegove primjenjive odredbe. Irska ističe da bi se, ako Komisija uspije u ovom predmetu, njezino načelo nepristrane transakcije nalagalo svim državama članicama, neovisno o tome što se predviđa njihovim poreznim zakonodavstvom.

167. Komisija odgovara da je ona pravilno ocijenila predmetno porezno rješenje s obzirom na opći sustav poreza na dobit trgovačkih društava u Luksemburgu i da bi, ako se presuda Općeg suda potvrdi u pogledu utvrđenja koje se odnosi na postojanje selektivne prednosti, to jednostavno značilo da države članice koje oporezuju podružnice ili društva kćeri multinacionalnih društava na temelju svojih uobičajenih pravila kao da je riječ o različitim subjektima ne mogu zaobići nadzor svojih poreznih rješenja na temelju propisa o državnim potporama samo zbog toga što se njihovim poreznim zakonodavstvom izričito ne kodificiraju objektivni kriteriji za raspodjelu dobiti tim podružnicama ili društvima kćerima.

⁸³ Presuda Forum 187, t. 73. do 76., i mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Légera u spojenim predmetima Belgija i Forum 187/Komisija (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:89, t. 219.).

⁸⁴ Vidjeti presudu od 14. studenoga 2018., Komisija/Grčka (C-93/17, EU:C:2018:903, t. 119. i navedena sudska praksa).

2) Ocjena

168. Najprije valja napomenuti da Irska ne osporava cijelo rasuđivanje koje je Opći sud iznio u točkama 100. do 117. pobijane presude. Naime, Irska pojašnjava da odobrava prvi dio tog rasuđivanja u kojem je Opći sud naglasio da su pravila u području državnih potpora primjenjiva na nacionalne porezne mjere. Njezini prigovori odnose se samo na utvrđenje koje proizlazi iz točke 113. pobijane presude.

169. Nakon što je u točki 112. te presude podsjetio da Komisija nema nadležnost koja joj omogućuje da samostalno definira „normalno” oporezivanje integriranog poduzetnika i pritom ne uzme u obzir nacionalna porezna pravila, Opći sud pogrešno je presudio u točki 113. navedene presude da je Komisija u spornoj odluci samo provjerila dodjeljuje li se predmetnim poreznim rješenjem njegovu korisniku prednost u odnosu na „normalno” oporezivanje, *koje je utvrđeno nacionalnim poreznim pravom*. Prema mišljenju Irske, pogrešku u tom utvrđenju potkrepljuje uostalom činjenica da je Opći sud u točki 149. pobijane presude priznao da Komisija nije ispitala poštuje li se predmetnim poreznim rješenjem luksemburško porezno pravo.

170. Drugim riječima, ovaj žalbeni razlog odnosi se samo na osporavanje Komisijine upotrebe načela nepristrane transakcije u svrhu određivanja „normalnog” oporezivanja, koje je izvršeno neovisno o bilo kakvom upućivanju na postojanje tog načela u nacionalnom pravu. Stoga se odgovor koji valja dati na taj žalbeni razlog podudara s odgovorom na pitanje treba li potvrditi ocjene Općeg suda u pogledu referentnog okvira koje služe za utvrđivanje eventualnog postojanja porezne prednosti.

171. U tom pogledu ističem da sigurno nije iznenađujuće da, kad je riječ o pravnom području u okviru kojeg supostoje pravila Ugovora o državnim potporama i nacionalna porezna pravila i u kojem prevencija opasnosti od zadiranja prvonavedenih u drugonavedene podrazumijeva ocjenu postojanja prednosti s obzirom na nacionalni referentni okvir, povreda podjele nadležnosti između Unije i njezinih država članica ovisi o tome je li referentni okvir pravilno određen.

172. S obzirom na prijedlog iznesen u ovom mišljenju da se prvi žalbeni razlog proglasi osnovanim jer načelo nepristrane transakcije upotrijebljeno u spornoj odluci nije izričito kodificirano pravilo u nacionalnom pravu, kao i žalitelj smatram da se u točki 113. pobijane presude povređuju odredbe Ugovora kojima se uređuje podjela nadležnosti između Unije i njezinih država članica (članak 3. stavak 6., članak 4. stavak 1. i članak 5. stavci 1. i 2.) i kojima se predviđa zabrana usklađivanja u području oporezivanja (članak 114. stavak 2. UFEU-a).

173. Stoga pozivam Sud da prihvati i peti žalbeni razlog.

B. Drugi žalbeni razlog

174. Ovim žalbenim razlogom Irska u biti tvrdi da je Opći sud pogrešno zaključio da se Komisija u ovom slučaju može pozvati na pretpostavku selektivnosti prema kojoj se pretpostavlja da je mjera selektivna ako se njome dodjeljuje prednost i ako je riječ o pojedinačnoj potpori, ako porezno mišljenje predstavlja pojedinačnu potporu.

175. Komisija tvrdi da taj žalbeni razlog treba odbiti kao bespredmetan. Naime, u spornoj je odluci selektivnost predmetnog poreznog rješenja utvrđena i u okviru analize u tri faze koje se primjenjuju na programe potpora, a koju je Opći sud odobrio u točkama 360. do 366. pobijane presude. Budući da Irska nije osporavala te točke u svojoj žalbi, zaključak u pogledu selektivnosti predmetnog poreznog rješenja i dalje je valjan čak i ako se ovaj žalbeni razlog prihvati.

176. Što se tiče osnovanosti, Komisija odgovara da se ne može smatrati da je pojedinačno porezno rješenje odobreno u okviru općeg sustava potpora. Naime, prema Komisijinu mišljenju, porezna uprava može, kad u poreznom rješenju potvrdi sporazum o transfernim cijenama, utjecati na to hoće li se potpora dodijeliti u pojedinačnom slučaju jer može potvrditi sporazum koji dovodi do rezultata nepristrane transakcije ili metodu koja odstupa od takvog rezultata. Sastavni elementi prednosti u ovom slučaju usto proizlaze samo iz predmetnog poreznog rješenja, a ne iz odredbi luksemburškog prava na temelju kojih je to porezno rješenje doneseno.

1. Predmetnost

177. Valja utvrditi da se u spornoj odluci selektivnost ocjenjuje ne samo na temelju pretpostavke, nego i na temelju analize u tri faze koja je prethodno opisana u ovom mišljenju. Tu je analizu, provedenu podredno, Opći sud potvrdio u točkama 360. do 366. pobijane presude.

178. U tom mi se pogledu čini potrebnim podsjetiti, kao što to čini Opći sud u točki 361. pobijane presude, na to da su prve dvije faze navedene analize, odnosno faze koje se odnose na utvrđivanje referentnog okvira i provjeru postoji li odstupanje od tog okvira, ispitane *usporedno* s ekonomskom prednosti i da je utvrđivanje odstupa li se poreznim rješenjem od referentnog okvira, neovisno o tome je li najšire ili najograničenije, *popraćeno* utvrđivanjem prednosti dodijeljene poduzetniku korisniku.

179. S obzirom na navedeno, samo ću istaknuti da ta podredna analiza ne može ostati valjana ako Sud u svojoj budućoj presudi odluči izmijeniti zaključke Općeg suda u pogledu temelja načela nepristrane transakcije, kao što ga u ovom mišljenju pozivam da učini, čime bi se pak dovelo u pitanje sveukupno ispitivanje selektivne prednosti u glavnom, i u podrednom rasuđivanju.

180. Stoga predlažem Sudu da ovaj žalbeni razlog proglasi bespredmetnim.

2. Osnovanost

181. Što se tiče pretpostavke selektivnosti, valja podsjetiti na to da se ona prvi put ističe u presudi Komisija/MOL, u kojoj je Sud naveo da se „zahtjev za selektivnost razlikuje ovisno o tome je li predmetna mjera zamišljena kao opći sustav potpore ili kao pojedinačna potpora” te je zatim dodao da „[u] potonjem slučaju utvrđivanje ekonomske prednosti omogućuje, načelno, pretpostavku da je selektivna”⁸⁵. Riječ je o oborivoj pretpostavci čija primjena podliježe ostvarivanju dvostrukog uvjeta, odnosno postojanju prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a i pojedinačnoj prirodi predmetne mjere.

⁸⁵ Presuda od 4. lipnja 2015. (C-15/14 P, EU:C:2015:362, t. 60.)

182. Ta pojedinačna priroda dosad se priznala u tri navrata za potrebe primjene pretpostavke selektivnosti. U prvim dvjema presudama, od kojih je jednu Sud donio u predmetu Orange/Komisija⁸⁶, a drugu Opći sud u predmetu Grčka/Komisija⁸⁷, spor se odnosio na kvalifikaciju kao državne potpore *nacionalnih zakonskih mjera* koje su donesene u korist France Télécoma⁸⁸ odnosno privatnog društva koncesionara za iskorištavanje dijela luke Pirej⁸⁹. U trećoj presudi Suda donesena u predmetu Mytilinaios Anonymos Etairia – Omilos Epicheiriseon, spor se odnosi na kvalifikaciju kao državne potpore mjere koja proizlazi iz *rješenja u postupku privremene pravne zaštite* kojim se proglašava nevažećim raskid ugovora grčkog javnog društva za opskrbu električnom energijom koji je ono prethodno sklopilo s privatnim društvom i kojim je potonjem društvu dodijeljena povlaštena tarifa električne energije⁹⁰.

183. Stoga, koliko mi je poznato, ne postoji nijedan presedan u okviru kojeg se od sudova Unije tražilo da ispitaju upravnu odluku s tog gledišta. To ispitivanje uključuje složeniju ocjenu jer takva odluka može predstavljati i pojedinačnu mjeru i mjeru dodijeljenu na temelju programa potpora. Upravo je pravno pitanje okosnica rasprave koja se odvija u okviru ovog žalbenog razloga. Naime, Irska kritizira zaključak Općeg suda u pobijanoj presudi te ističe, suprotno onomu što je Opći sud presudio, da predmetno porezno rješenje treba smatrati potporom provedenom u skladu s programom potpora, pri čemu vjerojatno upućuje na program uspostavljen člankom 164. stavkom 3. Zakonika o porezu i Okružnicom br. 164/2.

184. Opći sud zaključio je da je predmetno porezno rješenje pojedinačna mjera nakon analize koja se u točkama 342. i 343. pobijane presude temeljila na definicijama pojmova „pojedinačna potpora” i „program potpora” iz članka 1. točke (e) odnosno članka 1. točke (d) Uredbe br. 2015/1589⁹¹.

185. Prvom se od tih odredbi pojedinačna potpora utvrđuje kao potpora koja se ne dodjeljuje na temelju programa potpora, dok se u drugoj odredbi kvalifikacija programa potpora uvjetuje ispunjavanjem triju kumulativnih uvjeta. Kao prvo, potpore se mogu pojedinačno dodijeliti poduzetnicima na temelju tog akta. Kao drugo, nijedna daljnja provedbena mjera nije potrebna za dodjelu tih potpora. Kao treće, poduzetnici kojima se mogu dodijeliti potpore moraju biti određeni „u općem i apstraktnom smislu”⁹². Valja dodati, kao što je to Opći sud naveo u točkama 346. i 347. pobijane presude, a Sud nedavno potvrdio, da ispunjavanje tih uvjeta osobito podrazumijeva da ključni elementi programa potpora proizlaze iz odredbi koje su utvrđene kao pravni temelj tog programa i da nacionalno porezno tijelo raspolaže diskrecijskom ovlasti koja mu omogućuje da utječe na iznos potpore, njezina svojstva ili uvjete njezina dodjeljivanja u trenutku u kojem donosi mjeru⁹³.

⁸⁶ Presuda od 26. listopada 2016., Orange/Komisija (C-211/15 P, EU:C:2016:798)

⁸⁷ Presuda od 13. prosinca 2017., Grčka/Komisija (T-314/15, neobjavljena, EU:T:2017:903)

⁸⁸ Konkretnije, francuskim se zakonom smanjila protučinidba koju je France Télécom trebao uplatiti u državnu riznicu za obračun i plaćanje mirovina svojim službenicima. Sud je u presudi potvrdio utvrđenje Općeg suda prema kojem usporedba korisnika s drugim subjektima koji se nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji s obzirom na cilj koji se želi postići takvom mjerom nije relevantna jer je bila riječ o „*ad hoc* mjer[i], koja se odnosi samo na jednog poduzetnika i koja želi izmijeniti određene, njemu specifične obveze tržišnog natjecanja.” Vidjeti presudu od 26. listopada 2016., Orange/Komisija (C-211/15 P, EU:C:2016:798, t. 53. i 54.).

⁸⁹ Konkretnije, grčkim zakonom kojim je ratificiran ugovor o koncesiji sklopljen između javnog upravitelja luke Pirej i društva Piraeus Container Terminal SA predviđao se niz poreznih odredbi u korist potonjeg društva. Opći sud u presudi je upotrijebio istu formulaciju koju je prethodno koristio Sud. Vidjeti presudu od 13. prosinca 2017., Grčka/Komisija (T-314/15, neobjavljena, EU:T:2017:903, t. 81.).

⁹⁰ Presuda od 11. prosinca 2019., Mytilinaios Anonymos Etairia – Omilos Epicheiriseon (C-332/18 P, EU:C:2019:1065, t. 69.), u kojoj je Sud u biti presudio da se pretpostavka selektivnosti primjenjuje jer su učinci tog rješenja „ograničeni samo na stranke predmetnog spora”.

⁹¹ Uredba Vijeća od 13. srpnja 2015. o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka 108. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (SL 2015., L 248, str. 9. i ispravak SL 2017., L 186, str. 17.)

⁹² Presuda od 16. rujna 2021., Komisija/Belgija i Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, t. 60.)

⁹³ Presuda od 16. rujna 2021., Komisija/Belgija i Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, t. 105.)

186. Međutim, u ovom slučaju prigovori Irske ne odnose se na neispunjavanje tih uvjeta. Naime, Irska nije iznijela nijedan element kojim se dovode u pitanje osobito utvrđenja Općeg suda koja se odnose na pravni izvor elemenata koji čine državnu potporu koja je navodno dodijeljena predmetnim poreznim rješenjem i opseg margine prosudbe kojom je luksemburška porezna uprava raspolagala prilikom donošenja poreznih rješenja⁹⁴.

187. Irska u biti tvrdi da situacija u kojoj se u svim poreznim mišljenjima jednostavno primjenjuje jedna zakonska odredba koja je uostalom temelj brojnih drugih poreznih mišljenja znači da postoji program potpora kao i niz pojedinačnih mjera koje su dodijeljene na temelju tog programa. Prema mojem mišljenju, ona se tako poziva na pojam „program potpora” koji ima *širi* opseg od onog predviđenog u članku 1. točki (d) Uredbe 2015/1589. Naime, u nastavku svojeg rasuđivanja Irska prigovara Općem sudu da je izveo taj pojam iz akta sekundarnog prava, neovisno o činjenici da selektivnost, kao sastavni dio pojma državne potpore, proizlazi izravno iz Ugovora te ne bi trebala ovisiti o definicijama iz zakonodavstva.

188. Naime, prema mišljenju Irske, pojam selektivnosti kako je utvrđen sudskom praksom dokazuje da je, u situaciji poput one koja je predmet ispitivanja, potrebno provesti usporedno ispitivanje na temelju uzimanja u obzir situacija drugih poduzetnika koji su mogli imati pravo na jednako postupanje kao i poduzetnik koji je adresat poreznog rješenja.

189. U prilog svojem argumentu Irska navodi presudu Komisija/Hansestadt Lübeck⁹⁵. Naime, čini mi se da je očito da ta presuda ne može ničim potkrijepiti taj argument jer u predmetu u kojem je donesena nije bilo nikakve dvojbe u pogledu toga da državna mjera koju je Komisija pogrešno kvalificirala kao selektivnu, odnosno pravilnik koji je donio upravitelj zračne luke u Lübecku (Njemačka) i koji se odnosio na pristojbe koje su trebali plaćati svi zračni prijevoznici koji se koriste tom zračnom lukom, predstavlja program potpore, zbog čega je obvezno usporedno ispitivanje opisano u prethodnoj točki ovog mišljenja.

190. Irska se u iste svrhe poziva i na presudu Suda u predmetu Komisija/MOL⁹⁶. Podsjećam na to da se taj predmet odnosio na mađarski Zakon o rudarstvu kojim se predviđa da svaki rudarski poduzetnik koji obavlja svoju djelatnost u okviru dozvole za eksploataciju ima pravo samo jednom zatražiti od tijela nadležnog za rudarstvo produljenje predviđenog roka za eksploataciju predmetnih nalazišta. U slučaju suglasnosti tog tijela, ugovorom sklopljenim između nadležnog ministra i zainteresiranog poduzetnika utvrđuje se stopa rudarske naknade koja se primjenjuje na ta nalazišta u granicama koje su unaprijed utvrđene zakonom.

191. Naime, točno je da je, kad je riječ o selektivnosti ugovora o produljenju između navedenog tijela i društva MOL, Sud zaista presudio, kao što je to učinio Opći sud, da Komisija nije uspjela dokazati postojanje takve prirode jer nije provjerila je li to društvo imalo koristi od povlaštenog postupanja u odnosu na bilo kojeg poduzetnika koji se može nalaziti u usporedivoj situaciji. Sigurno je i da je prilikom sklapanja ugovora o produljenju kao što je ovaj o kojem je bila riječ, nacionalno tijelo primijenilo odredbu Zakona o rudarstvu te da je ta odredba mogla biti temelj za druge ugovore u sličnim situacijama. Međutim, mislim da se iz te presude ne može zaključiti, kao što mi se čini da zaključuje Irska, da su ta dva elementa dovoljna da se u ovom slučaju zaključi da postoji potpora dodijeljena na temelju programa potpora i da se stoga ne primjenjuje pretpostavka selektivnosti. Naime, valja podsjetiti na to da se u navedenom predmetu od Suda tražilo da odluči o tome može li se na temelju margine prosudbe nacionalnog tijela u okviru

⁹⁴ Točke 351. i 352. pobijane presude

⁹⁵ Presuda od 21. prosinca 2016. (C-524/14 P, EU:C:2016:971)

⁹⁶ Presuda od 4. lipnja 2015. (C-15/14 P, EU:C:2015:362)

utvrđivanja rudarskih naknada prilikom sklapanja ugovora o produljenju zaključiti da je predmetni ugovor bio selektivan. Nakon što je istaknuo pojedinačnu prirodu navedene mjere („fakultativn[e] nacionaln[e] odredb[e] koje predviđaju nametanje dodatnih tereta”), Sud je niječno odgovorio te pritom objasnio da „margina prosudbe o kojoj je u ovom slučaju riječ služi tome da uravnoteži dodatni teret nametnut gospodarskim subjektima kako bi se vodilo računa o zahtjevima koji proizlaze iz načela jednakog postupanja i da se stoga već samom svojom naravi razlikuje od slučajeva kada je korištenje takve margine vezano za dodjelu prednosti određenom gospodarskom subjektu”⁹⁷.

192. Budući da neprimjenjivost pretpostavke selektivnosti stoga ovisi o državnoj mjeri koja se ispituje⁹⁸, ne vidim kako bi se moglo smatrati da navedena presuda pruža kriterije koji se mogu provesti izvan primjera koji je ispitao Sud. Prema mojem mišljenju, da bi se u ovom slučaju došlo do istog zaključka, potrebno je utvrditi da također postoji „fakultativna nacionalna odredba koja predviđa nametanje dodatnih tereta”. U tom pogledu valja istaknuti da, kao prvo, kao što je to na raspravi potvrdilo Veliko Vojvodstvo Luksemburg, članak 164. stavak 3. Zakonika o porezu nije fakultativan jer se primjenjuje na integrirane poduzetnike čak i ako oni ne zatraže porezno rješenje od luksemburške porezne uprave. Kao drugo, čini mi se da je očito da se tim člankom tim poduzetnicima ne nalažu nikakvi dodatni tereti.

193. Zaključno, sudska praksa koja se odnosi na selektivnost, na koju se poziva Irska, ne omogućuje tumačenje koje pojmu „program potpora” daje širi opseg od onog koji mu se priznaje Uredbom 2015/1589, kao što to tvrdi ta država članica. Stoga ta sudska praksa ne omogućuje da se odbije kvalifikacija predmetnog poreznog rješenja kao „pojedinačne potpore” koja proizlazi iz točaka 350. do 355. pobijane presude. Stoga smatram da Opći sud nije počinio pogrešku kad je presudio da je Komisija pravilno utvrdila selektivnost predmetnog poreznog rješenja primjenom pretpostavke selektivnosti.

194. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da drugi žalbeni razlog koji je istaknula Irska odbije kao neosnovan.

195. Radi sveobuhvatnosti smatram da je potrebno dodati pojašnjenje. Kad su tužitelji u prvostupanjskom postupku pred Općim sudom iznijeli da treba smatrati da je predmetno porezno rješenje potpora dodijeljenom na temelju programa potpora, oni nisu naveli da se taj program temelji na članku 164. stavku 3. Zakonika o porezu i na Okružnici br. 164/2, zajedno s *ustaljenom praksom luksemburške porezne uprave* u pogledu poreznih rješenja koja se donose u pogledu financijskih i rizničarskih društava različitih od FFT-a. Da je postojanje takve ustaljene upravne prakse potvrđeno, odgovor koji predlažem u prethodnoj točki vjerojatno bi bio suprotan.

196. To bi bila posljedica uzimanja u obzir tumačenja pojma „program potpora” propisanog u članku 1. točki (d) Uredbe br. 2015/1589, koje je nedavno iznio Sud u presudi Komisija/Belgija i Magnetrol International u pogledu izuzeća od oporezivanja viška dobiti koja su odobrila belgijske vlasti u obliku poreznih rješenja. Prilikom ispitivanja koje se odnosi na ispunjavanje prvog uvjeta predviđenog u tom članku Sud je, naime, pojasnio da „akt” programa na kojem se temelji dodjela pojedinačnih potpora također može biti ustaljena upravna praksa poreznih tijela države članice „ako ta praksa otkriva ‚sustavni način postupanja’ čije značajke odgovaraju zahtjevima iz [navedenog članka]” i da uzimanje u obzir takve upravne prakse nije ograničeno na situacije u

⁹⁷ Presuda od 4. lipnja 2015., Komisija/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, t. 65.). Moje isticanje.

⁹⁸ U tom pogledu vidjeti također mišljenje nezavisnog odvjetnika N. Wahla u predmetu Komisija/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:32, t. 67.), prema kojem se „valja [...] čuvati svake preuranjene analogije s ispitivanjem selektivnosti režima s kojima se Sud Unije do sad imao prilike susresti”.

kojima ne postoji nikakva zakonska odredba koja je temelj predmetnog programa⁹⁹. Međutim, kao što to proizlazi iz te presude, postojanje navedene upravne prakse općenito podrazumijeva da su ispunjeni i drugi uvjeti, uzimajući u obzir da Sud smatra da su uvjeti predviđeni člankom 1. točkom (d) Uredbe 2015/1589 „neodvojivo povezani”¹⁰⁰.

IV. Tužba pred Općim sudom

197. Na temelju članka 61. prvog stavka Statuta Suda Europske unije, ako je žalba osnovana i Sud ukida odluku Općeg suda, može sam konačno odlučiti o sporu ako stanje postupka to dopušta. Smatram da je to ovdje slučaj.

198. Iz razmatranja u točkama 101. do 113. i točkama 167. do 174. ovog mišljenja proizlazi da je Opći sud u pobijanoj presudi počinio pogrešku koja se tiče prava time što je potvrdio ispitivanje postojanja ekonomske prednosti s obzirom na referentni okvir koji podrazumijeva načelo nepristrane transakcije koje ne proizlazi iz nacionalnog poreznog prava te je time povrijedio i odredbe kojima se uređuje podjela nadležnosti između Unije i njezinih država članica.

199. Prema mojem mišljenju, Sud stoga treba prihvatiti prvi i treći dio prvog žalbenog razloga koje je istaknulo Veliko Vojvodstvo Luksemburg u predmetu T-755/15, kao i prvi prigovor prvog žalbenog razloga koji je istaknuo FFT u predmetu T-759/15 i, slijedom toga, poništiti spornu odluku.

V. Troškovi

200. U skladu s člankom 184. stavkom 2. Poslovnika Suda, kad je žalba osnovana i Sud sam konačno odluči o sporu, Sud odlučuje o troškovima.

201. U skladu s člankom 138. stavkom 1. Poslovnika, koji se primjenjuje na žalbeni postupak na temelju članka 184. stavka 1. tog Poslovnika, stranka koja ne uspije u postupku dužna je, na zahtjev protivne stranke, snositi troškove. Budući da su Irska, FFT i Veliko Vojvodstvo Luksemburg postavili takav zahtjev, Komisiji valja naložiti snošenje troškova Velikog Vojvodstva Luksemburga nastalih pred Općim sudom i troškova Irske nastalih u okviru ove žalbe. Usto, valja joj naložiti snošenje troškova FFT-a nastalih pred Općim sudom i u okviru ove žalbe.

202. U skladu s člankom 140. stavkom 1. Poslovnika, države članice i institucije koje su intervenirale u postupak snose vlastite troškove. Veliko Vojvodstvo Luksemburg, intervenijent u sporu, stoga treba snositi vlastite troškove nastale u okviru ove žalbe.

VI. Zaključak

203. S obzirom na prethodno navedeno, predlažem Sudu da odluči na sljedeći način:

1. Ukida se presuda Općeg suda Europske unije od 24. rujna 2019., Luksemburg i Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (T-755/15 i T-759/15, EU:T:2019:670).

⁹⁹ Presuda od 16. rujna 2021., Komisija/Belgija i Magnetrol International C-337/19 P, EU:C:2021:741, t. 79. do 81.)

¹⁰⁰ Vidjeti osobito presudu od 16. rujna 2021., Komisija/Belgija i Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, t. 106. i 121.).

2. Prihvaćaju se tužbe koje su Veliko Vojvodstvo Luksemburg i društvo Fiat Chrysler Finance Europe podnijeli Općem sudu.
3. Poništava se Odluka Komisije (EU) 2016/2326 od 21. listopada 2015. o državnoj potpori SA.38375 (2014/C, ex 2014/NN) koju je dodijelio Luksemburg u korist društva Fiat.
4. Europskoj komisiji se nalaže snošenje vlastitih troškova i troškova Velikog Vojvodstva Luksemburg nastalih pred Općim sudom te troškova Irske nastalih u okviru ove žalbe. Usto, nalaže joj se snošenje troškova društva Fiat Chrysler Finance Europe nastalih pred Općim sudom i u okviru ove žalbe.
5. Veliko Vojvodstvo Luksemburg snosi vlastite troškove nastale u okviru ove žalbe.