Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (veliko vijeće)

8. studenoga 2022.*

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

U spojenim predmetima C-885/19 P i C-898/19 P,

povodom dviju žalbi na temelju članka 56. Statuta Suda Europske unije, podnesenih 4. prosinca 2019.,

Fiat Chrysler Finance Europe, sa sjedištem u Luxembourgu (Luksemburg), koji zastupaju N. de Boynes, *avocat*, M. Doeding, *solicitor*, M. Engel, *Rechtsanwalt*, F. Hoseinian, *advokat*, G. Maisto, A. Massimiano, *avvocati*, J. Rodríguez, *abogado*, M. Severi, *avvocato*, i A. Thomson, *solicitor*,

žalitelj (C-885/19 P)

tužitelj u prvostupanjskom postupku (C-898/19 P),

Irska, koju zastupaju M. Browne, A. Joyce i J. Quaney, u svojstvu agenata, uz asistenciju B. Dohertyja, *BL*, P. Gallagher, *SC*, i S. Kingston, *SC*,

žalitelj (C-898/19 P)

intervenijent u prvostupanjskom postupku (C-885/19 P),

a druge stranke u postupku su:

Veliko Vojvodstvo Luksemburg, koje zastupaju A. Germeaux i T. Uri, u svojstvu agenata, uz asistenciju J. Brackera, A. Steichena i D. Waelbroecka, *avocats*,

tužitelj u prvostupanjskom postupku (C-898/19 P),

Europska komisija, koju zastupaju P.-J. Loewenthal i B. Stromsky, u svojstvu agenata,

tuženik u prvostupanjskom postupku (C-885/19 P i C-898/19 P),

* Jezik postupka: engleski

SUD (veliko vijeće),

u sastavu: K. Lenaerts, predsjednik, L. Bay Larsen, potpredsjednik, A. Arabadjiev, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Regan i P. G. Xuereb, predsjednici vijeća, S. Rodin, F. Biltgen, N. Piçarra, A. Kumin, N. Jääskinen, N. Wahl (izvjestitelj), I. Ziemele i J. Passer, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Pikamäe,

tajnik: C. Strömholm, administratorica,

uzimajući u obzir pisani dio postupka i nakon rasprave održane 10. svibnja 2021.,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 16. prosinca 2021.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Svojim žalbama društvo Fiat Chrysler Finance Europe, prethodno nazvano Fiat Finance and Trade Ltd (u daljnjem tekstu: FFT) (C-885/19 P) i Irska (C-898/19 P) zahtijevaju ukidanje presude Općeg suda Europske unije od 24. rujna 2019., Luksemburg i Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (T-755/15 i T-759/15, u daljnjem tekstu: pobijana presuda, EU:T:2019:670), kojom je Opći sud odbio njihove tužbe za poništenje Odluke 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).

I. Okolnosti spora

2 Za potrebe ovog postupka, okolnosti spora, kako su izložene u točkama 1. do 46. pobijane presude, mogu se sažeti na sljedeći način.

A. Porezno rješenje koje su luksemburška porezna tijela donijela u korist FFT-a

3 FFT-ov porezni savjetnik uputio je 14. ožujka 2012. dopis luksemburškim poreznim tijelima kako bi zatražio odobrenje sporazuma o transfernim cijenama.

4 Luksemburška porezna tijela donijela su 3. rujna 2012. porezno rješenje u korist FFT-a (u daljnjem tekstu: predmetno porezno rješenje). Navedena 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”.

B. Upravni postupak pred Komisijom

5 Europska komisija uputila je 19. lipnja 2013. Velikom Vojvodstvu Luksemburgu 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, sve dok potonja institucija 24. ožujka 2014. nije donijela odluku kojom je Velikom Vojvodstvu Luksemburgu naložila da joj dostavi informacije.

6 Komisija je 11. lipnja 2014. pokrenula službeni istražni postupak predviđen člankom 108. stavkom 2. UFEU-a u pogledu predmetnog poreznog rješenja.

C. Sporna odluka

7 Komisija je 21. listopada 2015. donijela spornu odluku.

1. Komisijin opis predmetnog poreznog rješenja

8 U odjeljku 2. sporne odluke, naslovljenom „Opis mjere”, kao prvo, Komisija je opisala FFT, adresata predmetnog poreznog rješenja, koji je bio dio automobilske grupacije Fiat/Chrysler (u daljnjem tekstu: grupa Fiat/Chrysler). Navela je da je FFT pružao usluge riznice i financiranja društvima navedene grupe koja imaju sjedište u Europi, ne uključujući društva koja imaju sjedište u Italiji, i da FFT djeluje iz Luksemburga u kojem se nalazi njegovo sjedište. Komisija je pojasnila da se FFT konkretno bavi tržišnim financiranjem i ulaganjima gotovine, odnosima s dionicima na financijskom tržištu, uslugama koordinacije i financijskog savjetovanja društava iz grupe te uslugama upravljanja riznicom koje pruža društvima grupe, kratkoročnim ili srednjoročnim financiranjima među društvima i koordiniranjem s drugim financijskim društvima (uvodne izjave 34. do 51. sporne odluke).

9 Kao drugo, Komisija je navela da je predmetno porezno rješenje uslijedilo, s jedne strane, nakon dopisa od 14. ožujka 2012. koji je FFT-ov porezni savjetnik uputio luksemburškoj poreznoj upravi i koji je sadržavao zahtjev za odobravanje sporazuma o transfernim cijenama i, s druge strane, nakon izvješća o transfernim cijenama koje je sadržavalo analizu transfernih cijena koju je porezni savjetnik proveo u potporu FFT-ovu zahtjevu za donošenje poreznog rješenja (uvodne izjave 9., 53. i 54. sporne odluke).

10 Komisija je opisala predmetno porezno rješenje na način da se njime potvrđuje metoda kojom se FFT-u raspoređuje dobit unutar grupe Fiat/Chrysler, čime se FFT-u omogućilo da godišnje odredi iznos svojeg poreza na dobit trgovačkih društava koji plaća Velikom Vojvodstvu Luksemburgu. Pojasnila je da je ta odluka bila obvezujuća tijekom razdoblja od pet godina, odnosno od porezne godine 2012. do porezne godine 2016. (uvodne izjave 52. i 54. sporne odluke).

2. Opis luksemburških pravila i Smjernica OECD-a o transfernim cijenama

11 Komisija je navela da je predmetno porezno rješenje doneseno na temelju članka 164. stavka 3. code des impôts sur les revenus luxembourgeois (luksemburški Zakonik o porezima na prihode, u daljnjem tekstu: Zakonik o porezima) 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, s jedne strane, istaknula da je navedenom odredbom ustanovljeno načelo

nepristrane transakcije u luksemburškom poreznom pravu, prema kojem naknade za transakcije među društvima iste grupe (u daljnjem tekstu: integrirana društva) trebaju biti na razini naknada na koje bi pristala neovisna društva koja pregovaraju u sličnim okolnostima u uvjetima nepristrane transakcije (u daljnjem tekstu: neovisna društva). S druge je strane istaknula kako je u Okružnici br. 164/2, među ostalim, razrađeno kako se određuje naknada nepristrane transakcije, konkretno u pogledu financijskih društava grupe (uvodne izjave 74. do 83. sporne odluke).

12 Osim toga, Komisija je iznijela načela Organizacije za gospodarsku suradnju i razvoj (OECD) o transfernim cijenama za multinacionalna poduzeća i porezne uprave, koje je donio Odbor za porezna pitanja OECD-a (u daljnjem tekstu: Smjernice OECD-a), te je navela da transferne cijene podrazumijevaju fakturirane cijene poslovnih transakcija među različitim subjektima iste grupe društava. Tvrdila je da, kako bi se izbjegao financijski poticaj multinacionalnim društvima da rasporede što je moguće manje dobiti u područja s višim porezima na dobit, porezne bi uprave trebale prihvaćati transferne cijene među integriranim društvima samo kada su naknade transakcija, u skladu s načelom nepristrane transakcije, na razini naknada na koje bi pristala neovisna društva koja pregovaraju u sličnim okolnostima u uvjetima nepristrane transakcije (uvodne izjave 84. do 87. sporne odluke).

13 Komisija je također podsjetila na to da je u Smjernicama OECD-a navedeno pet metoda za utvrđivanje približne vrijednosti cijena nepristrane transakcije i raspodjele dobiti među integriranim društvima. Komisija smatra da su u ovom slučaju ipak bile relevantne samo dvije od tih metoda, odnosno metoda usporedive cijene na slobodnom tržištu i transakcijska metoda neto marže (uvodne izjave 88. i 89. sporne odluke).

3. Ocjena predmetnog poreznog rješenja

14 U odjeljku 7. (uvodne izjave 185. do 347.) sporne odluke Komisija je iznijela razloge zbog kojih, prema njezinu mišljenju, predmetno porezno rješenje ispunjava sve uvjete iz članka 107. stavka 1. UFEU-a kako bi ga se kvalificiralo kao državnu potporu u smislu te odredbe.

15 Kada je konkretno riječ o pretpostavci postojanja selektivne prednosti, Komisija je smatrala da je predmetnim poreznim rješenjem dodijeljena takva prednost FFT-u, s obzirom na to da je ono 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 (uvodna izjava 190. sporne odluke). 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 (uvodna izjava 192. sporne odluke i točka 119. pobijane presude).

16 Kada je riječ o prvoj fazi, koja je povezana s utvrđivanjem referentnog sustava, Komisija je smatrala da je, u ovom predmetu, navedeni sustav bio opći sustav poreza na dobit trgovačkih društava u Luksemburgu, čiji je cilj bilo oporezivanje dobiti svih društava rezidenata u Luksemburgu. U tom je pogledu pojasnila da se taj opći sustav primjenjivao na nacionalna društva i inozemna društva rezidente u Luksemburgu, uključujući luksemburške podružnice inozemnih društava. Komisija je smatrala da činjenica da postoji razlika u pogledu izračuna oporezive dobiti između neovisnih i integriranih društava nikako ne utječe na cilj luksemburškog općeg sustava poreza na dobit trgovačkih društava, a to je oporezivanje dobiti svih društava rezidenata u Luksemburgu, neovisno o tome jesu li integrirana ili neintegrirana, te da se te dvije vrste društava nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji s obzirom na cilj svojstven tom sustavu. Komisija je odbila sve argumente Velikog Vojvodstva Luksemburga i FFT-a prema kojima su članak 164.

Zakonika o porezima ili Okružnica br. 164/2 bili relevantan referentni sustav, kao i njihov argument prema kojem referentni sustav koji je potrebno uzeti u obzir pri ocjeni selektivnosti predmetnog poreznog rješenja treba obuhvaćati samo poduzetnike koji podliježu pravilima o transfernim cijenama (uvodne izjave 193. do 215. sporne odluke).

17 Kada je riječ o drugoj fazi, Komisija je navela da je utvrđivanje toga odstupa li se poreznom mjerom od referentnog sustava općenito popraćeno utvrđenjem da je tom mjerom korisniku dodijeljena prednost. Prema njezinu mišljenju, ako neka porezna mjera dovodi do neopravdanog smanjenja poreza koji duguje korisnik koji bi, da navedena mjera ne postoji, trebao platiti veći porez na temelju referentnog sustava, to smanjenje predstavlja prednost dodijeljenu poreznom mjerom i odstupanje od referentnog sustava. Komisija je usto podsjetila na to da, prema ustaljenoj sudskoj praksi, u slučaju pojedinačne mjere, utvrđivanje ekonomske prednosti omogućuje, načelno, pretpostavku da je ona selektivna (uvodne izjave 216. do 218. sporne odluke).

18 Prema tome, kada je riječ o utvrđivanju prednosti, Komisija je u biti utvrdila da se poreznom mjerom kojom se društvo koje je dio grupe navodi da obračunava transferne cijene koje ne odražavaju cijene koje bi se obračunavale u uvjetima slobodnog tržišnog natjecanja, odnosno cijene koje dogovaraju neovisni poduzetnici u usporedivim okolnostima na temelju načela nepristrane transakcije, dodjeljuje prednost tom društvu jer se njome 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 u predmetu u kojem je donesena presuda od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416), 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 usporedivim okolnostima u uvjetima nepristrane transakcije”, referentni kriterij za utvrđivanje toga ostvaruje li društvo grupe prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a zbog mjere kojom se utvrđuju njegove transferne cijene i, prema tome, njegova porezna osnovica. Stoga je Komisija smatrala da je u ovom predmetu morala provjeriti razlikuje li se metoda koju je luksemburška porezna uprava odobrila predmetnim poreznim rješenjem za utvrđivanje FFT-ove oporezive dobiti u Luksemburgu 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, prema Komisijinu mišljenju, mora se smatrati da se predmetnim poreznim rješenjem FFT-u dodjeljuje selektivna prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a (uvodne izjave 222. do 227. sporne odluke).

19 Komisija je stoga smatrala da je načelo nepristrane transakcije nužno sastavni dio njezine ocjene poreznih mjera donesenih u korist integriranih društava, na temelju članka 107. stavka 1. UFEU-a, neovisno o tome je li država članica uključila to načelo u svoj nacionalni pravni sustav. Komisija je, u odgovoru na argumente koje je Veliko Vojvodstvo Luksemburg istaknulo u okviru upravnog postupka, pojasnila da nije ispitivala poštuje li se predmetnim poreznim rješenjem načelo nepristrane transakcije, kako je utvrđeno u članku 164. stavku 3. Zakonika o porezima ili Okružnici br. 164/2, nego je nastojala utvrditi je li luksemburška porezna uprava dodijelila selektivnu prednost FFT-u u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a (uvodne izjave 228. do 231. sporne odluke).

20 U pogledu tih razmatranja i zbog razloga izloženih u uvodnim izjavama 241. do 301. sporne odluke, Komisija je ocijenila da je nekoliko metodoloških odabira 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 društva (uvodne izjave 234. do 240. pobijane odluke).

21 Podredno, Komisija je smatrala da je, u svakom slučaju, predmetnim poreznim rješenjem dodijeljena selektivna prednost uključujući s obzirom na ograničeniji referentni sustav, na koji upućuju Veliko Vojvodstvo Luksemburg i FFT, koji se temelji na članku 164. stavku 3. Zakonika o porezima i Okružnici br. 164/2, kojima se predviđa načelo nepristrane transakcije u luksemburškom poreznom pravu (uvodne izjave 315. do 317. sporne odluke). Komisija je k tome odbila FFT-ov argument prema kojem je ona, kako bi dokazala postojanje selektivnog postupanja u njegovu korist, koje proizlazi iz predmetnog poreznog rješenja, trebala usporediti to porezno rješenje s praksom luksemburške porezne uprave na temelju Okružnice br. 164/2, osobito s poreznim rješenjima koja se donose u korist drugih financijskih i rizničarskih društava koja je Veliko Vojvodstvo Luksemburg dostavilo Komisiji kao reprezentativni uzorak svoje prakse u području poreznih rješenja (uvodne izjave 318. do 336. sporne odluke).

22 U okviru treće faze svoje analize, Komisija je utvrdila 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 mogao biti 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 učinkovitost (uvodne izjave 337. i 338. sporne odluke).

23 Komisija je stoga zaključila, s obzirom na prethodna razmatranja, da je predmetnim poreznim rješenjem dodijeljena selektivna prednost FFT-u, s obzirom na to da je ono dovelo do smanjenja poreza koji duguje FFT, primarno na temelju luksemburškog općeg sustava poreza na dobit trgovačkih društava, u usporedbi s neovisnim društvima, i, podredno, na temelju sustava oporezivanja integriranih društava (uvodne izjave 339. i 340. sporne odluke). Smatrala je da je korisnik predmetne potpore bila cijela 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, a koje dodjeljuje FFT (uvodne izjave 341. do 345. sporne odluke).

24 Članak 1. sporne odluke glasio je:

„[Predmetno porezno rješenje] kojim je [FFT-u] omogućeno da svoju poreznu osnovicu u Luksemburgu utvrdi na godišnjoj osnovi za razdoblje od pet godina, čini potporu u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a koja je nespojiva s unutarnjim tržištem i koju je [Veliko Vojvodstvo] Luksemburg nezakonito prove[l]o kršeći članak 108. stavak 3. UFEU-a.”.

II. Postupak pred Općim sudom i pobijana presuda

25 Tužbama podnesenima tajništvu Općeg suda 29. i 30. prosinca 2015., FFT (predmet T-759/15) i Veliko Vojvodstvo Luksemburg (predmet T-755/15) pokrenuli su postupke za poništenje sporne odluke.

26 Rješenjem predsjednika sedmog proširenog vijeća Općeg suda od 18. srpnja 2016. Irskoj je odobrena intervencija u potporu zahtjevu FFT-a i Velikog Vojvodstva Luksemburga.

27 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.

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

– prva skupina, na povredi članaka 4. i 5. UEU-a i članka 114. UFEU-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 predviđene 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 navedeno porezno 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 te 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 predviđene u članku 296. UFEU-a jer je Komisija utvrdila da se predmetnom mjerom ograničava tržišno natjecanje i narušava trgovina među državama članicama (drugi dio drugog tužbenog razloga u predmetu T-755/15; drugi dio prvog tužbenog razloga i drugi dio drugog tužbenog razloga u predmetu T-759/15), i

– 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).

29 Nakon što je spojio predmete T-755/15 i T-759/15 u svrhu pobijane presude, Opći sud tom je presudom odbio sve te tužbene razloge i stoga tužbe u tim predmetima u cijelosti.

30 Što se tiče druge skupine tužbenih razloga, konkretno 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. Smatrao je da Komisija može, prilikom ispitivanja mjere dodijeljene takvom integriranom društvu, a svrhu određivanja eventualnog postojanja prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, usporediti njegovo porezno opterećenje, koje je nastalo primjenom te porezne mjere, s poreznim opterećenjem koje je nastalo primjenom pravila o normalnom oporezivanju nacionalnog prava na društvo koje 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 cijenama (točke 140. i 141. pobijane presude).

31 U tom je okviru Opći sud naglasio da je načelo nepristrane transakcije „sredstvo” ili, kao što je Komisija utvrdila u uvodnoj izjavi 225. sporne odluke, „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 utvrdilo ostvaruje li integrirano društvo, na temelju porezne mjere kojom se određuju njegove transferne cijene, prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a (točka 143. pobijane presude).

32 Općі je sud zatim istaknuo da se u ovom slučaju predmetno porezno rješenje odnosi na određivanje FFT-ove oporezive dobiti na temelju Zakonika o porezima, čiji je cilj da se dobit ostvarena gospodarskom djelatnošću tog „poduzetnika" oporezuje kao da je ostvarena transakcijama provedenima po tržišnim cijenama. Na temelju toga smatrao je da Komisija može usporediti FFT-ovu oporezivu dobit koja je ostvarena u skladu s predmetnim poreznim rješenjem s oporezivom dobiti koja je ostvarena primjenom pravila o normalnom oporezivanju luksemburškog prava, poduzetnika koji u činjenično usporedivoj situaciji obavlja svoje djelatnosti u uvjetima slobodnog tržišnog natjecanja (točke 145. i 148. pobijane presude). U tom je kontekstu pojasnio da se Komisiji ne može prigovoriti to da je primijenila metodu određivanja cijena koju smatra prikladnom, pri čemu ona ipak mora opravdati svoj metodološki odabir (točka 146. pobijane presude).

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

34 Kao prvo, kada je riječ o argumentima da Komisija nije navela nikakav pravni temelj za načelo nepristrane transakcije primijenjeno u spornoj odluci i da nije pojasnila njegov sadržaj, Općі sud presudio je da je Komisija navela, kao prvo, da je načelo nepristrane transakcije nužno sastavni dio ispitivanja poreznih mjera dodijeljenih u korist društava grupe, na temelju članka 107. stavka 1. UFEU-a i, kao drugo, da je to načelo opće načelo jednakog postupanja u području oporezivanja koje proizlazi iz primjene tog članka (točke 150. i 151. pobijane presude). Kada je riječ o sadržaju načela nepristrane transakcije, Općі sud smatrao je da iz sporne odluke proizlazi da se radi o sredstvu kojim se može provjeriti jesu li naknade za transakcije unutar grupe jednake naknadama koje bi dogovorila neovisna društva (točka 155. pobijane presude).

35 Kao drugo, kada je riječ o argumentu da 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, Općі sud ocijenio je da taj argument nije osnovan jer je primjena tog načela dopuštena zbog činjenice da se luksemburškim poreznim pravilima predviđa da se integrirana društva oporezuju na isti način kao i neovisna društva. Iz toga slijedi da Komisija, primjenjujući taj kriterij u ovom predmetu, nije prekoračila svoje ovlasti (točke 156. do 158. pobijane presude).

36 Kao treće, kada je riječ o argumentu da je Komisija u spornoj odluci neopravdano tvrdila da u području oporezivanja postoji opće načelo jednakog postupanja, Općі sud smatrao je da se takva Komisijina tvrdnja ne smije izdvojiti iz svojeg konteksta te je se stoga 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-a (točke 160. i 161. pobijane presude).

III. Zahtjevi stranaka

A. Predmet C-885/19 P

37 FFT u svojoj žalbi od Suda zahtijeva da:

– ukine pobijanu presudu,

– poništi spornu odluku ili, podredno, ako Sud ne bude mogao donijeti konačnu odluku, vrati predmet na odlučivanje Općem sudu i

– naloži Komisiji snošenje troškova žalbenog postupka i postupka pred Općim sudom.

38 Komisija od Suda zahtijeva da:

– odbije žalbu i

– naloži FFT-u snošenje troškova.

39 Irska od Suda zahtijeva da:

– ukine pobijanu presudu,

– poništi spornu odluku i

– naloži Komisiji snošenje troškova.

B. Predmet C-898/19 P

40 Svojom žalbom Irska od Suda zahtijeva da:

– ukine pobijanu presudu,

– poništi spornu odluku i

– naloži Komisiji snošenje troškova.

41 Komisija od Suda zahtijeva da:

– odbije žalbu i

– naloži Irskoj snošenje troškova.

42 FFT od Suda zahtijeva da:

– prihvati žalbu i

– naloži Komisiji snošenje troškova povezanih s odgovorom na žalbu i njegovim naknadnim sudjelovanjem u postupku koji je pokrenut žalbom.

43 Veliko Vojvodstvo Luksemburg od Suda zahtijeva da:

– prihvati zahtjeve Irske,

– ukine pobijanu presudu,

– poništi spornu odluku i

– naloži Komisiji snošenje njezinih troškova.

IV. Postupak pred Sudom

44 Dana 9. ožujka 2020. predsjednik Suda pozvao je stranke da zauzmu stajalište o mogućem spajanju predmeta C-885/19 P i C-898/19 P u svrhu nastavka postupka.

45 Podnescima od 16. ožujka 2020., FFT, Irska, Komisija i Veliko Vojvodstvo Luksemburg obavijestili su Sud da nemaju nikakav prigovor na spajanje tih predmeta. Podneskom od 14. travnja 2020. Komisija je, međutim, navela da nakon ispitivanja sadržaja podnesaka koje su podnijeli tužitelji smatra da nije korisno spojiti navedene predmete u svrhu nastavka postupka.

46 Odlukom predsjednika Suda od 20. travnja 2020. stranke su obaviještene o tome da u tom stadiju postupka predmeti neće biti spojeni.

V. O žalbama

47 S obzirom na njihovu povezanost, ove predmete valja spojiti u svrhu donošenja presude, u skladu s člankom 54. stavkom 1. Poslovnika Suda.

A. O žalbi u predmetu C-898/19 P

48 Irska, koju podupiru Veliko Vojvodstvo Luksemburg i FFT, u prilog osnovanosti svoje žalbe u predmetu C-898/19 P, koji valja ispitati na prvome mjestu, ističe pet žalbenih razloga.

49 Prvim žalbenim razlogom, koji je podijeljen na osam dijelova, Irska tvrdi da je Opći sud počinio pogrešku koja se tiče prava i da je pogrešno primijenio članak 107. stavak 1. UFEU-a u svojem pristupu koji se odnosi na Komisijinu primjenu načela nepristrane transakcije u spornoj odluci. Svojim drugim žalbenim razlogom Irska ističe da je Opći sud počinio pogrešku u svojem ispitivanju selektivnosti predmetnog poreznog rješenja. Treći žalbeni razlog temelji se na povredi obveze obrazlaganja. Četvrti žalbeni razlog temelji se na povredi načela pravne sigurnosti. Naposljetku, četvrti i peti žalbeni razlog temelje se na povredi članaka 4. i 5. UEU-a i članka 114. UFEU-a jer su u ovom slučaju pravila o državnim potporama primijenjena u svrhu usklađivanja pravila država članica u području izravnog oporezivanja.

50 Komisija zahtijeva utvrđenje djelomične nedopuštenosti žalbe i dodaje da žalbene razloge, u svakom slučaju, treba odbiti kao neosnovane.

1. Dopuštenost

51 Komisija ističe da je žalba djelomično nedopuštena. U biti tvrdi da srž argumentacije koju je Irska iznijela u okviru prvog, trećeg, četvrtog i petog žalbenog razloga primarno dovodi u pitanje spornu odluku, Komisijinu opću praksu u pogledu poreznih rješenja i određene dokumente te institucije u kojima se opisuje njezin pristup u pogledu tih rješenja, a ne konkretne točke pobijane presude.

52 U tom pogledu, iz članka 256. stavka 1. drugog podstavka UFEU-a i članka 58. prvog stavka Statuta Suda Europske unije te članka 168. stavka 1. točke (d) i članka 169. stavka 2. Poslovnika proizlazi da se u žalbi moraju precizno navesti pobijani dijelovi presude čije se ukidanje traži te pravni argumenti koji posebno podupiru taj zahtjev, inače će žalba ili dotični žalbeni razlog biti nedopušteni (presuda od 23. studenoga 2021., Vijeće/Hamas, C-833/19 P, EU:C:2021:950, t. 50. i navedena sudska praksa).

53 U ovom slučaju žalba dovoljno precizno određuje, u svakom od svojih žalbenih razloga, pobijane dijelove presude i iznosi razloge zbog kojih su te točke, prema mišljenju Irske, zahvaćene nedostatkom u obrazloženju i pogreškama koje se tiču prava, što omogućuje Sudu da provede nadzor zakonitosti. Konkretno, i kao što priznaje Komisija, iz podnesaka Irske proizlazi da se žalbeni razlozi koje ona ističe u prilog osnovanosti svoje žalbe izričito odnose na razmatranja Općeg suda iz, među ostalim, točaka 113., 140. do 142., 145., 147., 149., 150. do 152., 161. i 180. do 184. pobijane presude.

54 Iz toga proizlazi da argument o postojanju zapreke vođenju postupka koji je istaknula Komisija treba odbiti.

2. Meritum

55 Najprije valja ispitati peti i šesti dio prvog žalbenog razloga kao i peti žalbeni razlog.

a) Argumentacija stranaka

56 U okviru petog dijela prvog žalbenog razloga Irska tvrdi da se referentni okvir s obzirom na koji valja istražiti moguće postojanje selektivne prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a mora temeljiti na predmetnom nacionalnom poreznom sustavu, a ne na hipotetskom poreznom sustavu. Tvrdi da se načelo nepristrane transakcije može primijeniti kako bi se provjerilo postoji li takva prednost u situaciji kao što je ona u ovom predmetu jedino ako je to načelo uključeno u nacionalni porezni sustav koji čini „normalno" oporezivanje. Naime, kada se postavlja pitanje odstupa li mjera od „normalnog" poreznog sustava, valja uzeti u obzir pravila koja se konkretno primjenjuju u predmetnoj državi članici, a ne pravila koja su u odnosu na taj sustav vanjska ili koja su hipotetska. Opći sud međutim u ovom slučaju nije ispunio taj zahtjev kad je u točkama 141. i 145. pobijane presude prihvatio to što je Komisija upotrijebila načelo nepristrane transakcije na temelju pretpostavljenog cilja luksemburškog poreznog prava. Opći sud tako je zanemario posebna pravila nacionalnog prava koja se primjenjuju na integrirana društva u okviru pripreme poreznih rješenja kojima porezna uprava države članice, na zahtjev integriranog društva, zauzima stajalište o transfernim cijenama primjenjivima na to društvo.

57 Šestim dijelom prvog žalbenog razloga Irska prigovara Općem sudu na tome što je u točki 142. pobijane presude utvrdio da se Komisija u spornoj odluci osnovano pozvala na presudu od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416). Prema mišljenju Irske, ta presuda ne podupire Komisijin zaključak da načelo nepristrane transakcije proizlazi iz članka 107. stavka 1. UFEU-a neovisno o tome je li ono uključeno u nacionalno pravo. Upravo suprotno, u predmetu u kojem je donesena ta presuda Sud nije smatrao relevantnom činjenicu da se odstupalo od načela nepristrane transakcije jer je to načelo bilo uključeno u predmetno nacionalno pravo, odnosno u belgijsko pravo.

58 Svojim petim žalbenim razlogom, koji se odnosi na točke 100. do 117. pobijane presude, Irska prigovara Općem sudu na tome što je odbio njezinu argumentaciju da se sporna odluka, kršeći članke 3., 4. i 5. UEU-a i članak 114. UFEU-a, svodi na prikriveno usklađivanje u području poreza, protivno pravilima o dodjeljivanju nadležnosti. Prema njezinu mišljenju, Komisija se u spornoj odluci pozvala na pravila koja nisu dio nacionalnog poreznog sustava, zanemarujući pritom njegove primjenjive odredbe. Irska ističe da, ako bi Komisija uspjela u ovom predmetu, načelo nepristrane transakcije, kako ga je Komisija osmislila, postalo bi obvezno za sve države članice, neovisno o sadržaju njihovih vlastitih poreznih zakonodavstava.

59 Komisija smatra da je argumentacija Irske bespredmetna. Ta argumentacija, koja se velikim dijelom temelji na pogrešnom i pristranom tumačenju pobijane presude, u svakom je slučaju neosnovana.

60 Kada je riječ, prvo, o petom dijelu prvog žalbenog razloga, Komisija tvrdi da bi se – s obzirom na to da Irska svojim argumentima želi osporiti utvrđenja Općeg suda iz točke 145. pobijane presude, prema kojima se, na temelju Zakonika o porezima, kao prvo, integrirana i neovisna društva u Luksemburgu na isti način oporezuju kada je riječ o porezu na dobit i, kao drugo, luksemburško pravo odnosi na oporezivanje dobiti koja proizlazi iz gospodarske djelatnosti takvog integriranog društva kao da je ostvarena transakcijama provedenima po tržišnim cijenama – navedenim argumentima u konačnici dovela u pitanje činjenična utvrđenja koja ne mogu biti preispitivana u okviru žalbe.

61 Komisija smatra da, u svakom slučaju, u ovom predmetu nije važno prave li porezni zakon i zakon o trgovačkim društvima često razliku između neovisnih društava i društava koja su dio grupe, nego razlikuju li ti zakoni ta društva kada se utvrđuje njihova oporeziva dobit u okviru općeg sustava poreza na dobit trgovačkih društava. Kao što je to Opći sud pravilno utvrdio u točki 145. pobijane presude, luksemburški Zakonik o porezima ne pravi takvu razliku. Stoga je Opći sud pravilno utvrdio da je cilj luksemburškog poreznog zakonodavstva oporezivati dobit koja proizlazi iz gospodarske djelatnosti takvog integriranog društva kao da proizlazi iz transakcija provedenih po tržišnim cijenama.

62 Drugo, Komisija u odgovoru na šesti prigovor prvog žalbenog razloga Irske ističe da se Opći sud pravilno oslonio na presudu od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416) da bi došao do zaključka da, kada porezni sustav jedne države članice u pogledu poreza na dobit na isti način tretira društva koja pripadaju grupi i neovisna društva, tada se mjerom u području transfernih cijena, koja omogućava društvu koje je dio grupe da vrednuje svoje transakcije unutar grupe ispod razine nepristrane transakcije, dodjeljuje prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

63 Referentni kriterij koji je Sud primijenio kako bi utvrdio postojanje prednosti u točkama 95. i 96. te presude upravo je onaj koji je Komisija iznijela u odjeljku 7.2.2.1. sporne odluke i koji je Opći sud prihvatio u točkama 141. i 145. pobijane presude, odnosno postupanje prema neovisnim društvima u okviru općih poreznih pravila. Prema mišljenju Komisije, nema nikakve sumnje da je u presudi od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416) Sud tako primijenio načelo nepristrane transakcije. Čak i ako to načelo nije izričito navedeno u toj presudi, Komisija smatra da upotreba izraza „koji svoje djelatnosti obavlja u uvjetima slobodnog tržišnog natjecanja” u točki 95. i izraza „transferna cijena” u točki 96. iste presude, ne dopušta nikakva drukčija tumačenja.

64 Treće, Komisija u odgovoru na peti žalbeni razlog navodi da je ona ocijenila predmetno porezno rješenje s obzirom na opći sustav poreza na dobit trgovačkih društava u Luksemburgu i da bi, ako se pobijana presuda 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 zasebnim subjektima, ne mogu zaobići nadzor svojih poreznih rješenja na temelju propisa o državnim potporama samo zbog toga što se u njihovim poreznim zakonodavstvima izričito ne kodificiraju objektivni kriteriji za raspodjelu dobiti tim podružnicama ili društvima kćerima.

b) Ocjena Suda

1) Uvodna razmatranja

65 Valja podsjetiti na to da, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, intervencije država članica u područjima koja nisu bila predmet usklađivanja u pravu Unije nisu isključene iz područja primjene odredbi UFEU-a vezanih uz nadzor nad državnim potporama. Države članice stoga se moraju suzdržati od donošenja svake porezne mjere koja bi mogla činiti državnu potporu nespojivu s unutarnjim tržištem (presuda od 16. ožujka 2021., Komisija/Poljska, C-562/19 P, EU:C:2021:201, t. 26. i navedena sudska praksa).

66 U tom pogledu iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da kvalifikacija određene nacionalne mjere kao „državne potpore” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a zahtijeva da svi sljedeći uvjeti moraju biti ispunjeni. Kao prvo, mora biti riječ o državnoj intervenciji ili intervenciji putem državnih sredstava. Kao drugo, ta intervencija mora biti takva da može utjecati na trgovinu među državama članicama. Kao treće, ona mora pružiti selektivnu prednost svojem korisniku. Kao četvrto, ona mora narušavati ili prijetiti da će narušiti tržišno natjecanje (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. 30. i navedena sudska praksa).

67 Što se tiče uvjeta koji se odnosi na selektivnu prednost, on zahtijeva utvrđivanje toga može li u okviru dotičnog pravnog sustava predmetna nacionalna mjera staviti u povoljniji položaj „određene poduzetnike ili proizvodnju određene robe” u usporedbi s drugima koji se, s obzirom na cilj koji se želi postići navedenim sustavom, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji i koji na taj način trpe različit tretman koji bi se u biti mogao okvalificirati kao diskriminatoran (presuda od 16. ožujka 2021., Komisija/Poljska, C-562/19 P, EU:C:2021:201, t. 28. i navedena sudska praksa).

68 U svrhu kvalificiranja nacionalne porezne mjere kao „selektivne”, Komisija mora, kao prvo, utvrditi referentni sustav, odnosno „normalni” porezni sustav koji je na snazi u predmetnoj državi članici i, kao drugo, dokazati da odnosna porezna mjera odstupa od tog referentnog sustava u mjeri u kojoj se njome uvodi razlikovanje između subjekata koji se, s obzirom na njegov cilj, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji. Međutim, pojam „državna potpora” ne obuhvaća mjere kojima se uvodi razlikovanje između poduzetnika koji se, s obzirom na cilj predmetnog pravnog sustava, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji i koje su stoga *a priori* selektivne, kada dotična država članica u trećem koraku uspije dokazati da je to razlikovanje opravdano jer proizlazi iz prirode ili strukture sustava kojeg su te mjere dio (vidjeti u tom smislu presudu 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. 35. i 36. i navedenu sudsku praksu).

69 U tom pogledu valja podsjetiti na to da je određivanje referentnog okvira osobito važno u slučaju poreznih mjera jer se postojanje gospodarske prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a može utvrditi samo u odnosu na takozvano „normalno” oporezivanje. Stoga određivanje svih poduzetnika koji se nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji ovisi o prethodnoj definiciji pravnog sustava s obzirom na cilj u odnosu na koji treba, prema potrebi, ispitati usporedivost činjenične i pravne situacije poduzetnika kojima se predmetnom mjerom pogoduje i onih kojima se ne pogoduje (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. 60. i navedena sudska praksa).

70 Međutim, valja pojasniti da regulatorna tehnika ne može biti odlučujuća za utvrđivanje selektivnosti porezne mjere, tako da nije uvijek nužno da ona odstupa od općeg ili normalnog poreznog sustava. Naime, kao što to osobito proizlazi iz točke 101. presude od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Vlada Gibraltara i Ujedinjene Kraljevine (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732), čak i mjera koja nije formalno derogatorna, a temelji se na kriterijima koji su sami po sebi općeniti, može biti selektivna ako zapravo dovodi do diskriminacije između društava koja se nalaze u usporedivim situacijama s obzirom na cilj kojem teži predmetni porezni sustav (vidjeti u tom smislu presudu od 19. prosinca 2018., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, t. 32. i 33. i navedenu sudsku praksu).

71 Stoga je prilikom ocjene selektivnosti porezne mjere važno da opći porezni sustav ili referentni sustav koji se primjenjuje u dotičnoj državi članici bude u Komisijinoj odluci pravilno utvrđen i da ga ispita sud pred kojim se vodi spor o tom utvrđenju. Budući da je utvrđivanje referentnog sustava polazišna točka usporednog ispitivanja koje treba provesti u kontekstu ocjene selektivnosti, pogreška počinjena prilikom tog utvrđivanja nužno utječe na cjelokupnu analizu uvjeta koji se odnosi na selektivnost (vidjeti u tom smislu presudu 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. 61. i navedenu sudsku praksu).

72 U tom kontekstu valja, kao prvo, pojasniti da utvrđivanje referentnog okvira, koje treba provesti nakon kontradiktorne rasprave s dotičnom državom članicom, mora proizlaziti iz objektivnog ispitivanja sadržaja, strukture i konkretnih učinaka pravnih pravila primjenjivih na temelju nacionalnog prava te države (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).

73 Kao drugo, u područjima u kojima porezno pravo Unije nije predmet usklađivanja, predmetna država članica je ta koja, izvršavanjem svojih nadležnosti u području izravnog oporezivanja i u skladu sa svojom poreznom autonomijom, utvrđuje bitne značajke poreza, koje u načelu određuju referentni sustav ili „normalni” porezni sustav koji je polazišna točka za analizu uvjeta koji se odnosi na selektivnost. To osobito vrijedi za utvrđivanje porezne osnovice i oporezivog događaja (vidjeti u tom smislu presude od 16. ožujka 2021., Komisija/Poljska, C-562/19 P, EU:C:2021:201, t. 38. i 39., i od 16. ožujka 2021., Komisija/Mađarska, C-596/19 P, EU:C:2021:202, t. 44. i 45.).

74 Iz toga slijedi da se samo nacionalno pravo koje se primjenjuje u dotičnoj državi članici mora uzeti u obzir radi utvrđivanja referentnog sustava u području izravnog oporezivanja, s obzirom na to da je to utvrđivanje, samo po sebi, nužan preduvjet ne samo za ocjenu postojanja prednosti, nego i utvrđenja njezine eventualne selektivnosti.

75 U ovom slučaju argumentacija Irske, sažeta u točkama 56. do 58. ove presude, otvara pitanje je li Opći sud počinio pogrešku koja se tiče prava potvrdivši, zbog razloga navedenih u točkama 30. do 36. navedene presude, referentni sustav koji je Komisija utvrdila u spornoj odluci.

76 U tom pogledu valja istaknuti da je Komisija, u skladu s uvodnom izjavom 228. sporne odluke, zaključila da je načelo nepristrane transakcije nužan sastavni dio njezine ocjene poreznih mjera donesenih u korist integriranih društava, koja se temelji na članku 107. stavku 1. UFEU-a, neovisno o tome je li država članica uključila to načelo u svoj nacionalni pravni sustav.

77 Komisija je u toj istoj uvodnoj izjavi 228. pojasnila da se načelo nepristrane transakcije primjenjuje kako bi se, za potrebe izračuna poreza na dobit trgovačkih društava, utvrdilo je li oporeziva dobit društva koje je dio grupe izračunana primjenom metode koja je slična tržišnim uvjetima, tako da to društvo ne ostvaruje povlašteni tretman, u skladu s općim sustavom poreza na dobit trgovačkih društava, u odnosu na tretman namijenjen neintegriranim društvima čija se oporeziva dobit utvrđuje na temelju tržišta.

78 K tome, iz strukture sporne odluke, osobito iz analize referentnog sustava, provedene u njezinim uvodnim izjavama 193. do 209., proizlazi da je Komisija uzela u obzir okolnost da opći sustav oporezivanja društava u Luksemburgu ne razlikuje integrirana i neintegrirana društva, s obzirom na to da je cilj tog sustava oporezivanje svih rezidentnih društava.

79 S obzirom na ta razmatranja Opći sud je u točki 161. pobijane presude pojasnio da tvrdnja iz uvodne izjave 228. sporne odluke, prema kojoj je načelo nepristrane transakcije opće načelo jednakog postupanja u području oporezivanja koje proizlazi iz primjene članka 107. stavka 1. UFEU-a, ne smije biti izdvojena iz svojeg konteksta i ne smije je se tumačiti na način da je Komisija tvrdila da postoji opće načelo jednakog postupanja u pogledu poreza koje je svojstveno članku 107. stavku 1. UFEU-a.

80 Kao što to proizlazi iz točke 141. pobijane presude, Opći je sud utvrdio da se načelo nepristrane transakcije primjenjuje kada se u relevantnom nacionalnom poreznom pravu ne pravi razlika između integriranih i neovisnih „poduzetnika” pri naplati poreza na dobit trgovačkih društava, s obzirom na to da je u tom slučaju cilj tog prava oporezivati dobit ostvarenu gospodarskom djelatnosti takvog integriranog „poduzetnika” kao da je ostvarena transakcijama provedenima po tržišnim cijenama. Nakon što je taj pravni temelj definiran, Opći sud je u biti u točki 145. pobijane presude smatrao da se to načelo primjenjuje u ovom predmetu jer je cilj Zakonika o porezima taj da se integrirana i neovisna društva jednako oporezuju porezom na dobit trgovačkih društava.

2) Postojanje pogreške koja se tiče prava prilikom utvrđivanja „normalnog” poreznog sustava primjenjivog u dotičnoj državi članici

81 Najprije valja odbiti Komisijinu argumentaciju prema kojoj žalitelj svojim prigovorima zapravo osporava utvrđenja Općeg suda o primjenjivom nacionalnom pravu, koja se, među ostalim, nalaze u točki 145. pobijane presude, jer smatra da su to činjenična utvrđenja koja se na temelju sudske prakse Suda ne mogu preispitivati u okviru žalbe.

82 Kada je riječ o ispitivanju ocjena Općeg suda glede nacionalnog prava u okviru žalbenog postupka, koje u području državnih potpora predstavljaju činjeničnu ocjenu, točno je da je Sud nadležan samo utvrditi je li došlo do iskrivljavanja tog prava (presuda od 28. lipnja 2018., Andres (Stečaj Heitkamp BauHolding)/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 78. i navedena sudska praksa).

83 Međutim, u ovom predmetu Irska svojim argumentima ne pokušava dovesti u pitanje tumačenje nacionalnog prava koje je iznio Opći sud, nego traži od Suda da provjeri je li Opći sud počinio pogrešku koja se tiče prava time što je prihvatio određivanje relevantnog referentnog okvira kao odlučujućeg parametra za ispitivanje postojanja selektivne prednosti, a da nije uzeo u obzir posebna pravila luksemburškog prava u području transfernih cijena koja se primjenjuju na integrirana društva.

84 Naime, Irska samo osporava način na koji je Opći sud primijenio pravni kriterij koji služi tome da se utvrdi dodjeljuje li se poreznim rješenjem, poput onog o kojem je riječ u ovom predmetu, selektivna prednost.

85 Međutim, pitanje je li Opći sud na prikladan način odredio relevantni referentni sustav i, shodno tome, na pravilan način primijenio neki pravni kriterij, poput načela nepristrane transakcije, pravno je pitanje koje Sud može preispitivati u fazi žalbe. Naime, argumenti kojima se dovodi u pitanje izbor referentnog sustava u okviru prve faze analize postojanja selektivne prednosti dopušteni su jer ta analiza polazi od pravne kvalifikacije nacionalnog prava, na temelju odredbe prava Unije (vidjeti po analogiji presudu od 28. lipnja 2018., Andres (Stečaj Heitkamp BauHolding)/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 80. i 81.).

86 Što se tiče osnovanosti argumentacije Irske, valja podsjetiti na to da su, kao što u biti proizlazi iz uvodne izjave 210. sporne odluke, FFT i Veliko Vojvodstvo Luksemburg pred Komisijom tvrdili da referentni sustav treba uključivati samo društva grupe, odnosno društva grupe koja obavljaju djelatnosti financiranja, a koja su obuhvaćena člankom 164. stavkom 3. Zakonika o porezima, tako da se predmetno porezno rješenje trebalo usporediti s poreznim rješenjima za razdoblje 2010. – 2013. koja su se odnosila na 21 drugog poreznog obveznika, koja su joj dostavljena 15. siječnja 2014. Prema mišljenju Velikog Vojvodstva Luksemburga i FFT-a, s obzirom na to da je postupanje prema FFT-u u skladu s člankom 164. stavkom 3. Zakonika o porezima, Okružnicom br. 164/2 i s upravnom praksom u tom području, poreznim rješenjem nije mu dana nikakva selektivna prednost.

87 Komisija je u uvodnim izjavama 211. do 215. sporne odluke ipak smatrala da za potrebe određivanja relevantnog referentnog sustava nije bilo potrebno uzeti u obzir te posebne odredbe, navodeći u tom smislu da bi takvo uzimanje u obzir bilo protivno cilju luksemburškog općeg sustava poreza na dobit trgovačkih društava koji je ta institucija u uvodnim izjavama 193. do 209. sporne odluke već utvrdila kao referentni sustav. U ovom je predmetu ona utvrdila da je cilj tog sustava bio oporezivanje dobiti svih društava koja su u njegovoj poreznoj nadležnosti, bez obzira na to je li riječ o integriranim ili neintegriranim društvima (uvodne izjave 198. i 212. sporne odluke).

88 Komisija je navela da neće ispitati je li predmetno porezno rješenje u skladu s načelom nepristrane transakcije, kako je definirano u članku 164. stavku 3. Zakonika o porezima ili Okružnici br. 164/2 (uvodna izjava 229. sporne odluke). Naime, ako bi se moglo dokazati da se metoda koju je luksemburška porezna uprava odobrila tim poreznim mišljenjem radi utvrđivanja FFT-ove oporezive dobiti u Luksemburgu razlikuje od metode kojom se dobiva pouzdana približna vrijednost poslovnog rezultata temeljenog na tržištu, i stoga od načela nepristrane transakcije, tada bi se smatralo da je tim poreznim mišljenjem dodijeljena selektivna prednost FFT-u, u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a (uvodna izjava 231. sporne odluke).

89 Iz točaka 149. do 151. pobijane presude proizlazi da je Opći sud potvrdio Komisijinu metodologiju koja se u biti sastojala od zaključka da je, u slučaju poreznog sustava kojim se nastoji ostvariti cilj oporezivanja dobiti svih društava rezidenata, neovisno o tome jesu li ona integrirana ili ne, primjena načela nepristrane transakcije u svrhu primjene članka 107. stavka 1. UFEU-a opravdana, neovisno o tome je li to načelo dio nacionalnog prava.

90 Stoga valja utvrditi je li Opći sud počinio pogrešku koja se tiče prava kada je potvrdio Komisijin pristup koji se u biti sastojao od neuzimanja u obzir tog načela, kako je predviđeno člankom 164. stavkom 3. Zakonika o porezima, a razrađeno u Okružnici br. 164/2 koja se na njega odnosi, u okviru ispitivanja koje je provedeno na temelju članka 107. stavka 1. UFEU-a, osobito prilikom određivanja referentnog sustava radi utvrđivanja daje li se predmetnim poreznim rješenjem selektivna prednost njegovu korisniku.

91 U tom pogledu, odbacivši relevantnost članka 164. stavka 3. Zakonika o porezima i Okružnice br. 164/2, Komisija je primijenila načelo nepristrane transakcije koje se razlikuje od načela nepristrane transakcije koje je definirano luksemburškim pravom. Stoga je samo utvrdila, u skladu s ciljem općeg sustava poreza na dobit trgovačkih društava u Luksemburgu, apstraktni izraz tog načela i ispitala predmetno porezno rješenje, a da nije uzela u obzir način na koji je navedeno načelo konkretno uključeno u to pravo, osobito kada je riječ o integriranim društvima.

92 Potvrđujući takav pristup, Opći sud nije uzeo u obzir zahtjev koji proizlazi iz sudske prakse navedene u točkama 68. do 74. ove presude, prema kojem Komisija, radi utvrđivanja je li poreznom mjerom dodijeljena selektivna prednost, mora provesti usporedbu sa sustavom oporezivanja koji se normalno primjenjuje u dotičnoj državi članici, na temelju objektivnog ispitivanja sadržaja, strukture i konkretnih učinaka pravnih pravila primjenjivih na temelju nacionalnog prava te države. Time je počinio pogrešku koja se tiče prava u primjeni članka 107. stavka 1. UFEU-a.

93 Točno je da nacionalno pravo primjenjivo na društva u Luksemburgu ima za cilj, kao što su se sve stranke usuglasile, dovesti u području oporezivanja integriranih društava do pouzdane približne vrijednosti tržišne cijene. Iako je taj cilj općenito sličan cilju načela nepristrane transakcije, ipak je činjenica to da su, u nedostatku usklađenosti u pravu Unije, konkretni načini primjene tog načela utvrđeni nacionalnim pravom i mora ih se uzeti u obzir radi utvrđivanja referentnog okvira za utvrđivanje postojanja selektivne prednosti.

94 Osim toga, prihvativši u točki 113. pobijane presude da se Komisija može pozvati na pravila koja nisu dio luksemburškog prava, iako je u točki 112. te presude podsjetila na to da ta institucija u ovoj fazi razvoja prava Unije nema nadležnost koja joj omogućuje autonomno definiranje „normalnog” oporezivanja integriranog društva, bez uzimanja u obzir nacionalnih poreznih pravila, Opći sud povrijedio je odredbe UFEU-a koje se odnose na donošenje mjera Europske unije za usklađivanje zakonodavstava država članica u području izravnog oporezivanja, konkretno članak 114. stavak 2. UFEU-a i članak 115. UFEU-a. Naime, autonomija države članice u području izravnog oporezivanja, kako je priznata ustaljenom sudskom praksom, navedenom u točki 73. ove presude, ne može se u potpunosti osigurati ako, bez postojanja bilo kakve mjere usklađivanja te vrste, ispitivanje provedeno na temelju članka 107. stavka 1. UFEU-a, nije isključivo provedeno na temelju pravila o normalnom oporezivanju koje je propisao zakonodavac dotične države članice.

95 U tom pogledu valja istaknuti da, kao prvo, u nedostatku usklađivanja u tom pogledu, eventualno određivanje metoda i kriterija na temelju kojih se može odrediti rezultat „nepristrane transakcije" ulazi u diskrecijsku ovlast država članica. Iako države članice OECD-a priznaju važnost načela nepristrane transakcije radi utvrđivanja pravilne raspodjele dobiti društava između različitih zemalja, između tih država postoje znatne razlike u pogledu detaljne primjene metoda utvrđivanja transfernih cijena. Kao što je to sama Komisija navela u uvodnoj izjavi 88. sporne odluke, u Smjernicama OECD-a navodi se nekoliko metoda za utvrđivanje približne vrijednosti cijena nepristrane transakcije i raspodjelu dobiti između društava iste grupe.

96 K tome, čak i pod pretpostavkom da u području međunarodnog oporezivanja postoji određen konsenzus o tome da transakcije između gospodarski povezanih društava, osobito transakcije unutar grupe, treba ocijeniti u porezne svrhe kao da su zaključene između gospodarski neovisnih društava, i da se stoga brojna nacionalna tijela nadležna u području oporezivanja pri izradi i kontroli transfernih cijena koriste Smjernicama OECD-a, za analizu pitanja moraju li se dotične transakcije razmotriti s obzirom na načelo nepristrane transakcije i, prema potrebi, odstupaju li transferne cijene, na kojima se temelji porezna osnovica oporezivih prihoda poreznog obveznika i njezina raspodjela među dotičnim državama članicama, od rezultata nepristrane transakcije, ipak su relevantne samo nacionalne odredbe, ne dovodeći pritom u pitanje razmatranja iz točaka 120. do 122. ove presude. Stoga se prilikom ispitivanja postojanja selektivne porezne prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a i u svrhu utvrđivanja normalnog poreznog opterećenja koje tereti poduzetnika ne mogu uzeti u obzir parametri i pravila koji su vanjski u odnosu na predmetni nacionalni porezni sustav, osim ako se taj porezni sustav na njih izričito ne poziva.

97 To je utvrđenje izraz načela zakonitosti poreza, koje je dio pravnog poretka Unije kao opće načelo prava, a zahtijeva da sve obveze plaćanja poreza, kao i svi bitni elementi koji definiraju njegove temeljne značajke, budu predviđeni zakonom, tako da porezni obveznik bude u stanju predvidjeti i izračunati iznos dužnog poreza i odrediti u kojem će ga trenutku biti dužan platiti (vidjeti u tom smislu presudu od 8. svibnja 2019., Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, t. 39.).

98 Kao drugo, Veliko Vojvodstvo Luksemburg na raspravi je, osim okolnosti da Smjernice OECD-a nisu obvezujuće za države članice te organizacije, navelo i da se Okružnicom br. 164/2, kojom se tumači članak 164. stavak 3. Zakonika o porezima, predviđaju posebna pravila o izračunu transfernih cijena u pogledu financijskih društava grupe, kao što je FFT, što podrazumijeva da se za izračun tih cijena ne uzimaju u obzir djelatnosti povezane s držanjem udjela. Uvodna izjava 79. sporne odluke, koja se nalazi u njezinu odjeljku 2.3.2. i koja sadržava opis sadržaja navedene okružnice, potvrđuje da je ta država članica predvidjela posebna pravila za određivanje naknade nepristrane transakcije u pogledu takvih društava i da je Komisija o tim pravilima obaviještena tijekom upravnog postupka.

99 Međutim, Komisijina analiza referentnog sustava i, prema tome, postojanja selektivne prednosti dodijeljene FFT-u, koju je potvrdio Opći sud, ne uzima u obzir te normativne izbore kojima se pojašnjava doseg načela nepristrane transakcije i njegova provedba u luksemburškom pravu.

100 U tom pogledu valja istaknuti da je Komisija u odgovoru na pitanje postavljeno na raspravi navela da je luksemburška porezna uprava u predmetnom poreznom rješenju „nepravilno primijenila pravila koja normalno primjenjuje" u pogledu načela nepristrane transakcije i izračuna transfernih cijena. No valja utvrditi da je Komisija, čiji je pristup potvrdio Opći sud, u spornoj odluci izbjegla bilo kakvo ispitivanje načina na koji je načelo nepristrane transakcije, kako je u biti sadržano u članku 164. stavku 3. Zakonika o porezima, bilo tumačeno i primijenjeno.

101 Općі sud izričito je potvrdio tu analizu u točki 146. pobijane presude, kada je naveo da se Komisiji ne može prigovoriti da je primijenila metodu utvrđivanja transfernih cijena koju smatra prikladnom u ovom predmetu za ispitivanje razine transfernih cijena za jednu transakciju ili nekoliko usko povezanih transakcija, koje su dio osporavane mjere, kao i u točki 147. iste presude, u kojoj je naglasio da se Smjernice OECD-a na koje se oslonila Komisija „temelje na važnim radovima skupina uglednih stručnjaka”, da one „odražavaju konsenzus postignut na međunarodnoj razini u pogledu transfernih cijena” i da „stoga imaju određenu praktičnu važnost pri tumačenju pitanja o transfernim cijenama”.

102 Kao treće, suprotno onomu što je Općі sud smatrao u točki 142. pobijane presude, presuda od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416) ne potkrepljuje stajalište prema kojem je načelo nepristrane transakcije primjenjivo kad se nacionalnim poreznim pravom nastoji na jednak način oporezivati integrirana i neovisna društva, bez obzira na to je li, i na koji način, to načelo uključeno u to pravo.

103 Naime, u toj je presudi Sud utvrdio da, kada država članica odabere 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 proizišla iz primjene općeg sustava, ta država dodjeljuje ekonomsku prednost navedenim društvima, ako u tu metodu uključi odredbe kojima se umanjuje porezno opterećenje koje bi ta ista društva inače snosila u skladu s navedenim sustavom.

104 Tako je Sud u navedenoj presudi, s obzirom na pravila oporezivanja navedena u relevantnom nacionalnom pravu, odnosno u belgijskom pravu, kojima je predviđen mehanizam oporezivanja dobiti u skladu s OECD-ovom metodom *cost plus*, zaključio da treba primijeniti načelo nepristrane transakcije. Prema tome, iz iste se presude ne može zaključiti da je Sud namjeravao utvrditi samostalno načelo nepristrane transakcije koje se primjenjuje neovisno o njegovu uključivanju u nacionalno pravo, u svrhu ispitivanja poreznih mjera u okviru primjene članka 107. stavka 1. UFEU-a.

105 Iz svega navedenog proizlazi da razlozi pobijane presude koji se odnose na ispitivanje Komisijinog glavnog obrazloženja, prema kojem se predmetnim poreznim rješenjem odstupilo od luksemburškog općeg sustava poreza na dobit trgovačkih društava, a koji su izneseni u točkama 17. do 20. ove presude, sadržavaju pogrešku koja se tiče prava, jer je Općі sud potvrdio Komisijin pristup, u kojem nije uzeto u obzir načelo nepristrane transakcije, kakvo je predviđeno u članku 164. stavku 3. Zakonika o porezima i razrađeno u pripadajućoj Okružnici br. 164/2, prilikom definiranja referentnog sustava u okviru ispitivanja provedenog na temelju članka 107. stavka 1. UFEU-a, u svrhu utvrđivanja je li predmetnim poreznim rješenjem dodijeljena selektivna prednost njezinom korisniku.

106 Valja, međutim, ispitati može li pogreška koja se tiče prava koju je počinio Općі sud dovesti do ukidanja pobijane presude.

107 Naime, Komisija je istaknula da eventualne pogreške koje se tiču prava kojima bi bile zahvaćene točke 125. do 286. pobijane presude ne mogu dovesti do ukidanja pobijane presude, ako se potvrdi analiza Općeg suda iz točaka 290. do 299. te presude.

108 Komisija stoga smatra da je žalba bespredmetna jer, čak i pod pretpostavkom da se utvrdi da je jedan od istaknutih žalbenih razloga osnovan, takva okolnost ne može dovesti do ukidanja pobijane presude. Naime, sporna odluka sadržava podredno obrazloženje koje se temelji na članku 164. stavku 3. Zakonika o porezima i Okružnici br. 164/2, koje je Opći sud prihvatio, a Irska ni na koji način ne osporava.

109 U tom pogledu valja istaknuti da je razlozima iznesenima u točkama 290. do 299. pobijane presude, Opći sud u biti potvrdio obrazloženje koje je Komisija iznijela „podredno", u uvodnim izjavama 315. do 317. sporne odluke, a prema kojem se predmetnim poreznim rješenjem odstupilo od referentnog sustava uspostavljenog člankom 164. stavkom 3. Zakonika o porezima i Okružnicom br. 164/2.

110 Iako Irska nije izravno dovela u pitanje razloge iz tog odlomka pobijane presude, ipak se ne može tvrditi, kao što to čini Komisija, da žalbu treba proglasiti bespredmetnom jer argumentacija koju je iznijela Irska ne može utjecati na izreku pobijane presude.

111 Naime, kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točki 42. svojeg mišljenja, obrazloženje iz točaka 290. do 299. pobijane presude ne sadržava analizu koja je odvojiva i neovisna od one koja proizlazi iz referentnog sustava koji je Komisija primarno utvrdila i stoga ne omogućuje ispravljanje pogreške koju ona sadržava. Točno je da je Komisija u uvodnoj izjavi 317. sporne odluke utvrdila da je porezno rješenje dovelo do smanjenja FFT-ova dospjelog poreza „u odnosu na situaciju u kojoj bi se točno primijenilo načelo nepristrane transakcije navedeno u [članku 164. stavku 3. Zakonika o porezima]". Međutim, kao što je to Opći sud istaknuo u točki 294. pobijane presude, ona je u pogledu te pravilne primjene u cijelosti uputila na svoju glavnu analizu referentnog sustava zasnovanu na općem sustavu oporezivanja društava u Luksemburgu.

112 Iz toga slijedi da se podrednim obrazloženjem na koje se Komisija oslonila samo prividno ispravlja pogreška koju je ona počinila prilikom utvrđivanja referentnog sustava koji je trebao biti temelj njezine analize postojanja selektivne prednosti. U tim okolnostima, pogreška koja se tiče prava koju je Opći sud počinio u svojoj analizi Komisijinog glavnog obrazloženja o referentnom sustavu zahvaća i njegovu analizu podrednog obrazloženja sporne odluke o tom aspektu.

113 Iz prethodno navedenog proizlazi da valja prihvatiti peti i šesti dio prvog žalbenog razloga kao i peti žalbeni razlog i, prema tome, ukinuti pobijanu presudu, pri čemu nije potrebno odlučiti o drugim dijelovima prvog žalbenog razloga i o drugim žalbenim razlozima.

B. O žalbi u predmetu C-885/19 P

114 S obzirom na ukidanje pobijane presude, više nije potrebno odlučiti o FFT-ovoj žalbi.

VI. O tužbi pred Općim sudom

115 U skladu s drugom rečenicom prvog stavka članka 61. Statuta Suda Europske unije, Sud u slučaju ukidanja odluke Općeg suda može sam konačno odlučiti o sporu ako stanje postupka to dopušta.

116 Ovdje je o tome riječ jer su tužbeni razlozi za poništenje sporne odluke bili predmet kontradiktorne rasprave pred Općim sudom, a za njihovo ispitivanje nije potrebno donijeti nikakvu dodatnu mjeru upravljanja postupkom ili razmatranja spisa.

117 U tom je pogledu dovoljno istaknuti da, zbog razloga navedenih u točkama 81. do 112. ove presude, spornu odluku treba poništiti jer je Komisija počinila pogrešku koja se tiče prava time što je utvrdila postojanje selektivne prednosti s obzirom na referentni okvir koji uključuje načelo nepristrane transakcije, a koji ne proizlazi iz potpunog ispitivanja mjerodavnog nacionalnog poreznog prava nakon provedene kontradiktorne rasprave o tome s dotičnom državom članicom, te je tako povrijedila i odredbe UFEU-a u vezi s Unijinim donošenjem mjera usklađivanja zakonodavstava država članica u području izravnog oporezivanja, a osobito članak 114. stavak 2. UFEU-a i članak 115. UFEU-a.

118 Kao što to proizlazi iz sudske prakse navedene u točki 71. ove presude, takva pogreška pri utvrđivanju pravila koja su stvarno primjenjiva na temelju mjerodavnog nacionalnog prava i, prema tome, pri utvrđivanju takozvanog „normalnog" oporezivanja, s obzirom na koje treba ocijeniti predmetno porezno rješenje, nužno zahvaća cjelokupno obrazloženje koje se odnosi na postojanje selektivne prednosti.

119 Međutim, takvo utvrđenje ipak ne isključuje to da se mjere izravnog oporezivanja, poput poreznih rješenja koje izdaju države članice, mogu kvalificirati kao državne potpore, ako su ispunjeni svi uvjeti za primjenu članka 107. stavka 1. UFEU-a navedeni u točki 66. ove presude.

120 Naime, kao što je to navedeno u točki 65. ove presude, intervencije država članica u područjima koja nisu bila predmet usklađivanja u pravu Unije nisu isključene iz područja primjene odredbi UFEU-a koje se odnose na nadzor nad državnim potporama.

121 Države članice stoga svoju nadležnost u području izravnog oporezivanja, poput nadležnosti za donošenje poreznih rješenja, moraju izvršavati u skladu s pravom Unije, a osobito pravilima uspostavljenima UFEU-om u području državnih potpora. One se stoga u izvršavanju te nadležnosti moraju suzdržavati od donošenja mjera koje mogu činiti državne potpore nespojive s unutarnjim tržištem u smislu članka 107. UFEU-a (vidjeti u tom smislu presudu od 16. rujna 2021., Komisija/Belgija i Magnetrol International, C-337/19 P, EU:C:2021:741, t. 161. i 162. i navedenu sudsku praksu).

122 Konkretno, nakon što primijeti da je država članica odlučila primijeniti načelo nepristrane transakcije kako bi utvrdila transferne cijene integriranih društava, Komisija mora biti u stanju, u skladu sa sudskom praksom navedenom u točki 70. ove presude, utvrditi da parametri predviđeni nacionalnim pravom u tom području očito nisu u skladu s ciljem nediskriminatornog oporezivanja svih društava rezidenata, neovisno o tome jesu li integrirana ili ne, koji se želi ostvariti nacionalnim poreznim sustavom, čime sustavno dolazi do podcjenjivanja transfernih cijena primjenjivih na integrirana društva ili na neka od njih, poput financijskih društava, u odnosu na tržišne cijene za usporedive transakcije koje su provela neintegrirana društva.

123 Međutim, u ovom slučaju, kao što je zaključeno u točki 105. ove presude, Komisija nije provela takvo ispitivanje u spornoj odluci jer njezin analitički okvir nije uključivao sve relevantne norme kojima se provodi načelo nepristrane transakcije na temelju luksemburškog prava.

124 Iz svega navedenog proizlazi da treba prihvatiti prvi i treći dio prvog tužbenog razloga koje je istaknulo Veliko Vojvodstvo Luksemburg u predmetu T-755/15, kao i prvi prigovor prvog tužbenog razloga koji je istaknuo FFT u predmetu T-759/15. Posljedično, spornu odluku treba poništiti, pri čemu nije potrebno razmotriti ostale razloge tužbe za poništenje.

VII. Troškovi

125 Na temelju članka 184. stavka 2. Poslovnika, kad je žalba osnovana i Sud sâm konačno odluči u sporu, Sud odlučuje o troškovima.

126 U skladu s člankom 138. stavkom 1. tog poslovnika, koji se na temelju njegova članka 184. stavka 1. primjenjuje na žalbeni postupak, stranka koja ne uspije u postupku dužna je, na zahtjev protivne stranke, snositi troškove.

127 U ovom slučaju, kad je riječ o žalbi podnesenoj u predmetu C-898/19 P, s obzirom na to da je Irska uspjela u postupku, Komisiji valja naložiti snošenje, osim vlastitih troškova, i troškova Irske, u skladu s njezinim zahtjevom.

128 Kada je riječ o žalbi u predmetu C-885/19 P, u skladu s člankom 149. Poslovnika, koji se na žalbeni postupak primjenjuje na temelju njegova članka 190., u slučaju obustave postupka, Sud odlučuje o troškovima. U skladu s člankom 142. Poslovnika, koji se na temelju njegova članka 184. primjenjuje na žalbeni postupak, u tom slučaju Sud slobodno odlučuje o troškovima postupka. U ovom predmetu valja odlučiti da će svaka stranka snositi vlastite troškove u vezi sa žalbom u predmetu C-885/19 P.

129 Osim toga, budući da su tužbe pred Općim sudom prihvaćene, Komisiji se nalaže snošenje svih troškova prvostupanjskog postupka.

Slijedom navedenog, Sud (veliko vijeće) proglašava i presuđuje:

1. **Predmeti C-885/19 P i C-898/19 P spojeni su u svrhu donošenja presude.**

2. **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).**

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. **Obustavlja se postupak povodom žalbe u predmetu C-885/19 P.**

5. **Svaka stranka snosi vlastite troškove u predmetu C-885/19 P.**

6. **Europskoj komisiji nalaže se snošenje troškova postupka u predmetu C-898/19 P.**

7. **Europskoj komisiji nalaže se snošenje troškova prvostupanjskog postupka.**

Potpisi