Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
PRIITA PIKAMÄEJA,
predstavljeni 16. decembra 2021 [1]

Zadeva C-898/19 P

Irska
proti

Evropski komisiji

„Pritožba – Državne pomoči – Pomoč, ki jo je izvedlo Veliko vojvodstvo Luksemburg – Sklep o razglasitvi pomoči za nezdružljivo z notranjim trgom in za nezakonito ter o odreditvi njenega vračila – Vnaprejšnje davčno stališče (*tax ruling*) – Neodvisno tržno načelo – Prednost – Referenčni okvir – ‚Običajna' obdavčitev – Selektivnost – Domneva"

Kazalo

I. Uvod . . . 3

II. Dejansko stanje . . . 4

A. Vnaprejšnje davčno stališče, ki so ga luksemburški davčni organi izdali družbi FFT, in upravni postopek pred Komisijo . . . 4

B. Sporni sklep . . . 4

1. Opis bistvene vsebine zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča . . . 4

2. Opis upoštevnih luksemburških pravil . . . 4

3. Presoja zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča . . . 5

C. Postopek pred Splošnim sodiščem in izpodbijana sodba . . . 7

D. Postopek pred Sodiščem in predlogi strank v pritožbenem postopku . . . 9

III. Pritožba . . . 10

[1] Jezik izvirnika: francoščina.

A. Prvi, tretji, četrti in peti pritožbeni razlog 10

1. Upoštevnost 10

2. Dopustnost 11

3. Utemeljenost 12

Uvodne ugotovitve glede prednosti in selektivnosti na področju obdavčenja 12

1) „Poseben pomen“ določitve referenčnega okvira pri davčnih ukrepih 12

– Določitev referenčnega okvira (in „običajne“ obdavčitve) na področju obdavčenja 13

b) Prvi pritožbeni razlog 15

1) Trditve strank 15

2) Presoja 15

i) Uvodne ugotovitve: izvor neodvisnega tržnega načela 15

ii) Neodvisno tržno načelo v izpodbijani sodbi 17

iii) Podlaga neodvisnega tržnega načela 18

iv) Obseg neodvisnega tržnega načela in načelo pravne varnosti 26

3) Predlog v zvezi s prvim pritožbenim razlogom 28

c) Tretji pritožbeni razlog 28

1) Trditve strank 28

2) Presoja 28

d) Četrti pritožbeni razlog 30

1) Trditve strank 30

2) Presoja 30

e) Peti pritožbeni razlog 31

1) Trditve strank 31

2) Presoja 31

B. Drugi pritožbeni razlog 32

1. Upoštevnost 33

2. Utemeljenost 33

IV. Tožba pred Splošnim sodiščem 37

V. Stroški 37

VI. Predlog 37

I. Uvod

1. Vnaprejšnje davčno stališče je običajna praksa, ki podjetjem omogoča, da davčno upravo zaprosijo za „vnaprejšnje stališče“ glede davka, ki ga bodo morala plačati. Izraz „ruling“ na splošno označuje dejstvo, da davčna uprava najpogosteje na zahtevo davčnega zavezanca sprejme uradno stališče do uporabe nekaterih veljavnih zakonodajnih določb glede na položaj ali ene ali več transakcij, ki še niso imele davčnih učinkov. Davčni zavezanci tako želijo dobiti zagotovila, ki upravo zavezujejo pri davčni obravnavi njihovih transakcij.

2. Evropska komisija je junija 2014 začela več preiskav, da bi preverila, ali so prakse davčnih uprav več držav članic v zvezi z multinacionalnimi družbami in posebej tiste v zvezi z razdelitvijo dobička med različnimi državami, v katerih te družbe opravljajo dejavnosti, skladne s pravili Pogodbe v zvezi z državno pomočjo. Ena od teh preiskav je pripeljala do sprejetja sklepa o pomoči, ki naj bi jo luksemburški davčni organi dodelili skupini Fiat. [2]

3. Hkrati so razkritja novinarske preiskave, imenovane „Lux Leaks“, novembra 2014 na to temo opozorila širšo javnost in vzbudila odzive, ki so bili najpogosteje ogorčeni. [3] Po teh razkritjih je več odgovornih politikov tako na evropski kot na mednarodni ravni uvedlo ukrepe za odpravo tega, kar se zdaj dojema kot huda kršitev davčne pravičnosti. Najnovejši od teh ukrepov je dogovor o uvedbi skupnega davka od dohodkov multinacionalnih družb. [4]

4. Čeprav se Sodišče zaveda političnih, gospodarskih in celo družbenih okoliščin te zadeve, bo moralo v sodbi, ki jo bo izdalo, samo z vidika pravnih preudarkov preučiti vprašanja, ki se postavljajo zaradi pristopa, ki ga je Komisija uporabila v spornem sklepu. Predmet te pritožbe je sodba, ki jo je Splošno sodišče izdalo v zadevah Luksemburg in Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija [5] in v kateri je bil ta pristop potrjen.

5. Novost pristopa Komisije je bila predvsem v vpeljavi neodvisnega tržnega načela v preučitev obstoja gospodarske prednosti. Ker se pravna podlaga tega načela izpodbija, se bo moralo Sodišče zaradi vpeljave tega pojma v analizo, zahtevano v členu 107(1) PDEU, vprašati o meji, ki je v Pogodbi zarisana med davčno avtonomijo držav članic in prepovedjo dodelitve državnih pomoči.

[2] Sklep Komisije (EU) 2016/2326 z dne 21. oktobra 2015 o državni pomoči SA.38375 (2014/C ex 2014/NN), ki jo je Luksemburg dodelil podjetju Fiat (UL 2016, L 351, str. 1) (v nadaljevanju: sporni sklep).

[3] Gre za preiskavo, ki so jo skupaj opravili konzorcij ameriških preiskovalnih novinarjev International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ) in 40 drugih medijev. V zvezi s tem glej med drugim članek, objavljen v časopisu *Le Monde*, ki je na voljo na spletnem naslovu: https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/11/05/evasion-fiscale-tout-sur-les-secrets-du-luxembourg_4518895_4862750.html.

[4] V zvezi s tem glej med drugim dokument „Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy“, o katerem se je razpravljalo v vključujočem okviru OECD/G20 za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička in ki ga je 8. oktobra 2021 odobrilo 137 članic tega okvira, na voljo na spletnem naslovu: https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf.

[5] Sodba z dne 24. septembra 2019 (T-755/15 in T-759/15, v nadaljevanju: izpodbijana sodba, EU:T:2019:670).

II. Dejansko stanje

A. Vnaprejšnje davčno stališče, ki so ga luksemburški davčni organi izdali družbi FFT, in upravni postopek pred Komisijo

6. Davčni svetovalec družbe Fiat Chrysler Finance Europe, nekdanje Fiat Finance and Trade Ltd (v nadaljevanju: FFT), je 14. marca 2012 luksemburškim davčnim organom poslal dopis, v katerem je zaprosil za odobritev sporazuma v zvezi s transfernimi cenami. V podporo tej prošnji je predložil tudi svoje poročilo, v katerem je analiziral transferne cene, ki se uporabljajo za transakcije, ki jih opravlja družba FFT.

7. Luksemburški davčni organi so 3. septembra 2012 sprejeli vnaprejšnje davčno stališče, s katerim so odgovorili na prošnjo družbe FFT (v nadaljevanju: zadevno vnaprejšnje davčno stališče). To stališče je vseboval dopis, v katerem je bilo navedeno, da je „v zvezi z dopisom z dne 14. marca 2012, ki se nanaša na dejavnosti financiranja družbe FFT znotraj skupine, potrjeno, da je bila analiza transfernih cen opravljena v skladu z okrožnico 164/2 z dne 28. januarja 2011 in da spoštuje neodvisno tržno načelo“.

8. Komisija je 19. junija 2013 Velikemu vojvodstvu Luksemburg poslala prvo zahtevo po podatkih, s katero je zahtevala podrobne informacije o nacionalnih praksah izdajanja vnaprejšnjih davčnih stališč. Tej prvi zahtevi po podatkih je sledila izmenjava številnih dopisov med Velikim vojvodstvom Luksemburg in Komisijo, dokler ni ta institucija 24. marca 2014 sprejela odredbe, naj ji Veliko vojvodstvo Luksemburg predloži podatke.

9. Komisija je 11. junija 2014 glede zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča začela formalni postopek preiskave iz člena 108(2) PDEU. Komisija je 21. oktobra 2015 sprejela sporni sklep, v katerem je ugotovila, da to vnaprejšnje davčno stališče pomeni državno pomoč v smislu člena 107(1) PDEU.

B. Sporni sklep

1. Opis bistvene vsebine zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča

10. Komisija je zadevno vnaprejšnje davčno stališče opisala tako, da to stališče potrjuje metodo za dodelitev dobička znotraj avtomobilske skupine Fiat/Chrysler družbi FFT, kar tej družbi omogoča, da določi letni znesek davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga mora plačati v Velikem vojvodstvu Luksemburg. Komisija je pojasnila, da je to stališče zavezujoče za davčno upravo za obdobje petih let, to je od davčnega leta 2012 do davčnega leta 2016.[6]

2. Opis upoštevnih luksemburških pravil

11. Komisija je navedla, da je bilo zadevno vnaprejšnje davčno stališče sprejeto na podlagi člena 164(3) code des impôts sur les revenus (luksemburški zakonik o davku od dohodkov) (loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l’impôt sur le revenu (zakon z dne 4. decembra 1967 o davku od dohodkov, kakor je bil spremenjen, v nadaljevanju: zakonik o davku od

[6] Glej točke 9 in od 52 do 54 obrazložitve spornega sklepa.

dohodkov))[7] in okrožnice L.I.R. št. 164/2 luksemburškega direktorja za davke z dne 28. januarja 2011 (v nadaljevanju: okrožnica št. 164/2). V zvezi s tem je Komisija, prvič, poudarila, da ta člen v luksemburško davčno pravo vnaša neodvisno tržno načelo, v skladu s katerim morajo biti transakcije med družbami iz iste skupine plačane, kot če bi jih sklenile neodvisne družbe, ki poslujejo v primerljivih okoliščinah po običajnih tržnih pogojih. Drugič, Komisija je ugotovila, da je v okrožnici št. 164/2 med drugim pojasnjeno, kako se določi plačilo po tržnem načelu, kadar te transakcije izvedejo finančne družbe skupine.[8]

3. Presoja zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča

12. V zvezi s tretjim in četrtim pogojem za obstoj državne pomoči je Komisija menila, da zadevno vnaprejšnje davčno stališče daje družbi FFT selektivno prednost, saj se je zaradi njega znižala davčna obveznost zainteresirane strani v Luksemburgu s tem, da se je odstopalo od davka, ki bi ga morala plačati v skladu z običajnim sistemom davka od dohodkov pravnih oseb. Do te ugotovitve je prišla po hkratni preučitvi prednosti in selektivnosti, opravljeni v treh korakih, ki jih je Sodišče določilo za ugotovitev, ali je treba dani davčni ukrep opredeliti kot „selektiven“.

13. V prvem koraku svoje analize je Komisija menila, da je referenčni okvir luksemburški splošni sistem davka od dohodkov pravnih oseb in da je cilj tega sistema obdavčitev dobička vseh družb rezidentk v Luksemburgu. Razlika v izračunu obdavčljivega dobička med samostojnimi in povezanimi družbami po mnenju Komisije ni vplivala na ta cilj, ker je ta zahteval obdavčitev dobička vseh družb rezidentk ne glede na to, ali so povezane ali nepovezane. Vplivale niso niti posebne določbe, ki so se uporabljale za skupine in katerih namen je bil le enakopravna obravnava teh dveh vrst družb. Poleg tega je cilj zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča, to je določiti obdavčljivi dobiček družbe FFT za namene davka od dohodkov pravnih oseb v okviru navedenega sistema, potrjeval, da je ta sistem referenčni okvir, ker družba FFT v okviru tega cilja zaradi pripadnosti skupini ni bila obravnavana drugače. Na tej podlagi je Komisija menila, da so povezane in nepovezane družbe v podobnem dejanskem in pravnem položaju glede na cilj splošnega sistema davka od dohodkov pravnih oseb, ki se uporablja v Luksemburgu.[9]

14. V drugem koraku svoje analize je Komisija najprej navedla, da vprašanje, ali davčni ukrep pomeni odstopanje od referenčnega okvira, na splošno sovpada z ugotovitvijo, da je s tem ukrepom upravičencu dodeljena prednost. Menila je, da kadar se zaradi davčnega ukrepa neupravičeno zniža davčna obveznost upravičenca, ki bi moral, če takega ukrepa ne bi bilo, na podlagi referenčnega okvira plačati višji davek, to znižanje pomeni hkrati prednost, dodeljeno z navedenim ukrepom, in odstopanje od referenčnega okvira. Poleg tega je Komisija opozorila, da kadar gre za individualni ukrep, kot je zadevno vnaprejšnje davčno stališče, v skladu s sodno prakso opredelitev prednosti načeloma omogoča domnevo, da je ukrep selektiven.[10]

15. V zvezi z določitvijo prednosti v obravnavani zadevi je Komisija opozorila, da je z davčnim ukrepom, na podlagi katerega družba, ki pripada skupini, zaračunava transferne cene, ki so nižje od cen, ki bi se uporabljale med neodvisnimi podjetji, tej družbi dodeljena prednost, če ta ukrep privede do znižanja njene davčne osnove in s tem njene davčne obveznosti na podlagi splošnega

7 Ta člen določa: „Prikrita izplačila dobička je treba vključiti v obdavčljivi dohodek. Do prikritega izplačila dobička pride zlasti, če delničar, družbenik ali zainteresirana stran od družbe ali združenja neposredno ali posredno prejme ugodnosti, ki jih, če tega statusa ne bi imel(-a), praviloma ne bi prejel(-a).“ Omeniti je treba, da ta določba ne velja več, odkar je Veliko vojvodstvo Luksemburg 1. januarja 2017 v zakonik o davku od dohodkov vstavilo nova člena 56 in 56a v zvezi z neodvisnim tržnim načelom.

8 Točke od 74 do 83 obrazložitve spornega sklepa.

9 Točke od 193 do 199 obrazložitve spornega sklepa.

10 Točke od 216 do 218 obrazložitve spornega sklepa.

sistema davka od dohodkov pravnih oseb. Po mnenju Komisije je Sodišče torej neodvisno tržno načelo, in sicer „[n]ačelo, v skladu s katerim bi morale biti transakcije, opravljene med družbami iz iste skupine, plačane, kot če bi jih sklenile neodvisne družbe, ki se pogajajo v primerljivih okoliščinah v običajnih tržnih pogojih“,[11] dopustilo kot referenčno merilo za ugotovitev, ali je družba skupine dobila prednost v smislu člena 107(1) PDEU. Zato je Komisija pojasnila, da mora preveriti, ali metoda, ki jo je luksemburška davčna uprava potrdila z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem, odstopa od metode, s katero se pridobi zanesljiv približek tržno naravnanega izida, in s tem od neodvisnega tržnega načela. V takem primeru naj bi se po mnenju Komisije štelo, da je bila z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem družbi FFT dana selektivna prednost v smislu člena 107(1) PDEU.[12]

16. Ob upoštevanju teh preudarkov je Komisija menila, da več izbir metod in parametrov ter več prilagoditev, ki jih je potrdilo Veliko vojvodstvo Luksemburg in na katerih je temeljila analiza transfernih cen v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču, vodi do znižanja davka od dohodkov pravnih oseb, ki bi ga morale plačati samostojne družbe.[13]

17. Podredno je Komisija menila, da zadevno vnaprejšnje davčno stališče vsekakor daje selektivno prednost tudi z vidika bolj omejenega referenčnega sistema, ki sta ga zatrjevala Veliko vojvodstvo Luksemburg in družba FFT ter ki ga tvorita člen 164(3) zakonika o davkih in okrožnica št. 164/2, ki določata neodvisno tržno načelo v luksemburškem davčnem pravu.[14] Poleg tega je Komisija zavrnila trditev družbe FFT, da bi morala ta institucija, da bi dokazala obstoj selektivnega obravnavanja v njeno korist, ki bi izhajalo iz zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča, to stališče primerjati z upravno prakso luksemburške davčne uprave na podlagi okrožnice št. 164/2, zlasti z vnaprejšnjimi davčnimi stališči, izdanimi drugim finančnim in zakladniškim družbam, ki jih je Veliko vojvodstvo Luksemburg predložilo Komisiji kot reprezentativen vzorec svoje prakse izdajanja vnaprejšnjih davčnih stališč.[15]

18. V tretjem koraku analize je Komisija ugotovila, da niti Veliko vojvodstvo Luksemburg niti družba FFT nista navedla niti najmanjšega razloga, ki bi utemeljeval preferenčno obravnavo družbe FFT, ki izhaja iz zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča, in da nikakor ni bilo mogoče ugotoviti nobenega razloga, ki bi se lahko štel kot razlog, ki izhaja neposredno iz temeljnih načel referenčnega okvira ali iz mehanizmov, ki so lastni samemu sistemu in so potrebni za njegovo delovanje ali učinkovitost.[16]

19. Komisija je na koncu ugotovila, da je bila z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem družbi FFT dodeljena selektivna prednost in da to stališče torej pomeni državno pomoč v smislu člena 107(1) PDEU.

20. Upravičenka do te pomoči je bila po mnenju Komisije avtomobilska skupina Fiat/Chrysler v celoti, ker družba FFT tvori en gospodarski subjekt skupaj z drugimi subjekti iz te skupine in ker je znižanje davčne obveznosti družbe FFT nujno pripeljalo do znižanja cenovnih pogojev posojil, ki jih ta družba odobri znotraj skupine.[17]

[11] Točki 225 in 226 obrazložitve spornega sklepa.

[12] Točke od 222 do 227 obrazložitve spornega sklepa.

[13] Točke od 234 do 301 obrazložitve spornega sklepa.

[14] Točke od 315 do 317 obrazložitve spornega sklepa.

[15] Točke od 318 do 336 obrazložitve spornega sklepa.

[16] Točki 337 in 338 obrazložitve spornega sklepa.

[17] Točke od 341 do 345 obrazložitve spornega sklepa.

C. Postopek pred Splošnim sodiščem in izpodbijana sodba

21. Veliko vojvodstvo Luksemburg je 30. decembra 2015 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložilo tožbo v zadevi T-755/15, s katero je predlagalo razglasitev ničnosti spornega sklepa.

22. Družba FFT je 29. decembra 2015 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložila tožbo v zadevi T-759/15, s katero je prav tako predlagala razglasitev ničnosti spornega sklepa.

23. Predsednik petega senata Splošnega sodišča je s sklepoma z dne 25. maja 2016 in 18. julija 2016 ugodil predlogoma za intervencijo, ki sta ju Irska in Združeno kraljestvo vložila v zadevah T-755/15 in T-759/15. Ker je Združeno kraljestvo z vlogo, ki je bila v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložena 9. decembra 2016, umaknilo svojo intervencijo, je bilo s sklepom predsednika sedmega razširjenega senata Splošnega sodišča z dne 15. decembra 2016 izbrisano iz obeh zadev kot intervenient.

24. Predsednik sedmega razširjenega senata Splošnega sodišča je po opredelitvi strank s sklepom z dne 27. aprila 2018 združil zadevi T-755/15 in T-759/15 za ustni del postopka v skladu s členom 68(1) Poslovnika Splošnega sodišča. Potem ko so stranke na obravnavi ustno podale stališča, je Splošno sodišče odločilo, da je treba v skladu s to določbo zadevi T-755/15 in T-759/15 zaradi povezanosti združiti za izdajo skupne končne sodbe.

25. Družba FFT in Veliko vojvodstvo Luksemburg sta v podporo svojima tožbama navedla pet sklopov tožbenih razlogov, ki so se v bistvu nanašali:

– prvi sklop na kršitev členov 4 in 5 PEU, ker naj bi analiza Komisije pripeljala do prikrite davčne harmonizacije (tretji del prvega tožbenega razloga v zadevi T-755/15);

– drugi sklop na kršitev člena 107 PDEU, obveznosti obrazložitve iz člena 296 PDEU ter načel pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj, ker je Komisija presodila, da zadevno vnaprejšnje davčno stališče zagotavlja prednost, zlasti z obrazložitvijo, da to stališče ni skladno z neodvisnim tržnim načelom (drugi del prvega tožbenega razloga in prvi del drugega tožbenega razloga v zadevi T-755/15 ter drugi in tretji očitek prvega dela prvega tožbenega razloga, prvi del drugega tožbenega razloga, tretji tožbeni razlog in četrti tožbeni razlog v zadevi T-759/15);

– tretji sklop na kršitev člena 107 PDEU, ker je Komisija ugotovila selektivnost te prednosti (prvi del prvega tožbenega razloga v zadevi T-755/15 in prvi očitek prvega dela prvega tožbenega razloga v zadevi T-759/15);

– četrti sklop na kršitev člena 107 PDEU in obveznosti obrazložitve iz člena 296 PDEU, ker je Komisija ugotovila, da zadevni ukrep omejuje konkurenco in izkrivlja trgovino med državami članicami (drugi del drugega tožbenega razloga v zadevi T-755/15 ter druga dela prvega in drugega tožbenega razloga v zadevi T-759/15);

– peti sklop na kršitev načela pravne varnosti in pravice do obrambe, ker je Komisija odredila vračilo zadevne pomoči (tretji tožbeni razlog v zadevi T-759/15).

26. Splošno sodišče je z izpodbijano sodbo zavrnilo vse te tožbene razloge in s tem tožbi v zadevah T-755/15 in T-759/15 v celoti.

27. V zvezi z drugim sklopom tožbenih razlogov in zlasti v zvezi z tožbenimi razlogi, ki se nanašajo na napačno uporabo neodvisnega tržnega načela na področju nadzora državnih pomoči, je Splošno sodišče najprej poudarilo, da v okviru ugotavljanja davčnega položaja povezane družbe cene transakcij znotraj skupine niso določene pod tržnimi pogoji. Nato je ugotovilo, da lahko Komisija, da bi ugotovila morebitni obstoj prednosti v smislu člena 107(1) PDEU, primerja davčno breme takega povezanega podjetja, ki izhaja iz uporabe davčnega ukrepa, z davčnim bremenom, izhajajočim iz uporabe običajnih pravil obdavčitve v nacionalnem pravu za podjetje, ki opravlja dejavnosti pod tržnimi pogoji, če nacionalno davčno pravo pri zavezanosti za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb ne razlikuje med povezanimi podjetji in samostojnimi podjetji in se želi torej dobiček prvonavedenih podjetij obdavčiti tako, kot če bi izhajal iz transakcij, izvedenih po tržnih cenah. [18]

28. V tem okviru je neodvisno tržno načelo po mnenju Splošnega sodišča „orodje“ ali „referenčno merilo“, ki omogoča preverjanje, ali cene transakcij znotraj skupine, ki jih sprejemajo nacionalni organi, ustrezajo cenam, ki se uporabljajo pod tržnimi pogoji, da bi se ugotovilo, ali povezana družba na podlagi davčnega ukrepa, ki opredeljuje njene transferne cene, pridobi prednost v smislu člena 107(1) PDEU. [19]

29. Splošno sodišče je nato ugotovilo, da se v obravnavani zadevi zadevno vnaprejšnje davčno stališče nanaša na določitev obdavčljivega dobička družbe FFT na podlagi luksemburškega zakonika o davkih in da je namen tega zakonika ta, da se dobiček, ki izhaja iz gospodarske dejavnosti tega povezanega podjetja, obdavči tako, kot če bi izhajal iz transakcij, izvedenih po tržnih cenah. Na tej podlagi je štelo, da je Komisija obdavčljivi dobiček družbe FFT, ki izhaja iz uporabe zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča, lahko primerjala z obdavčljivim dobičkom, izhajajočim iz uporabe običajnih pravil obdavčitve v luksemburškem pravu, pri podjetju, ki je v primerljivem dejanskem položaju in opravlja dejavnosti v pogojih svobodne konkurence. [20]

30. Nazadnje, Splošno sodišče je zavrnilo trditve Velikega vojvodstva Luksemburg in družbe FFT, s katerimi sta želela ovreči to ugotovitev.

31. V zvezi s trditvami, da Komisija ni navedla nobene pravne podlage za svoje neodvisno tržno načelo in ni natančno opredelila njegove vsebine, je Splošno sodišče v zvezi s pravno podlago trdilo, da je Komisija navedla, prvič, da je neodvisno tržno načelo nujno sestavni del preučitve, ki se na podlagi člena 107(1) PDEU opravi v zvezi z davčnimi ukrepi, odobrenimi družbam skupine, in, drugič, da je to načelo splošno načelo enakega obravnavanja pri obdavčenju, ki spada na področje uporabe tega člena Pogodbe. [21] V zvezi z vsebino neodvisnega tržnega načela pa je Splošno sodišče ugotovilo, da iz spornega sklepa izhaja, da gre za orodje, s katerim je mogoče preveriti, ali so transakcije znotraj skupine plačane, kot če bi bile sklenjene med samostojnimi podjetji. [22]

32. V zvezi s trditvijo, da je neodvisno tržno načelo, uporabljeno v spornem sklepu, merilo, ki ga luksemburško davčno pravo ne pozna, in da je torej Komisija na njegovi podlagi lahko izvedla prikrito harmonizacijo na področju neposrednih davkov ob neupoštevanju davčne avtonomije

[18] Točki 140 in 141 izpodbijane sodbe.

[19] Točka 143 izpodbijane sodbe.

[20] Točki 145 in 148 izpodbijane sodbe.

[21] Točka 150 izpodbijane sodbe.

[22] Točka 155 izpodbijane sodbe.

držav članic, je Splošno sodišče presodilo, da ta trditev ni utemeljena, ker je uporaba tega načela dovoljena, saj luksemburška davčna pravila določajo, da so povezane družbe obdavčene enako kot samostojne družbe. [23]

33. V zvezi s trditvijo, da je Komisija v spornem sklepu neutemeljeno trdila, da obstaja splošno načelo enakega obravnavanja pri obdavčenju, je Splošno sodišče ugotovilo, da se ta formulacija Komisije ne sme ločevati od sobesedila in je ni mogoče razlagati tako, da je Komisija priznala obstoj načela enakega obravnavanja v zvezi z davki, ki bi ga vseboval člen 107(1) PDEU. [24]

D. Postopek pred Sodiščem in predlogi strank v pritožbenem postopku

34. Irska Sodišču predlaga, naj:

– izpodbijano sodbo razveljavi;

– sporni sklep razglasi za ničen in

– Komisiji naloži plačilo stroškov.

35. Komisija Sodišču predlaga, naj:

– pritožbo zavrne in

– Irski naloži plačilo stroškov.

36. Družba Fiat Chrysler Finance Europe Sodišču predlaga, naj:

– pritožbi ugodi in

– Komisiji naloži plačilo stroškov družbe Fiat Chrysler Finance Europe v zvezi z odgovorom na pritožbo in poznejšim sodelovanjem družbe Fiat Chrysler Finance Europe v postopku, ki se je začel s pritožbo.

37. Veliko vojvodstvo Luksemburg Sodišču predlaga, naj:

– predlogom Irske ugodi;

– izpodbijano sodbo razveljavi;

– sporni sklep razglasi za ničen in

– Komisiji naloži plačilo stroškov, ki so mu nastali.

38. Irska, družba Fiat Chrysler Finance Europe, Veliko vojvodstvo Luksemburg in Komisija so ustna stališča pred Sodiščem podali na skupni obravnavi zadev C-885/19 P in C-898/19 P, ki je bila 10. maja 2021.

[23] Točke od 156 do 158 izpodbijane sodbe.

[24] Točki 160 in 161 izpodbijane sodbe.

III. Pritožba

39. Irska, s katero se strinjata Veliko vojvodstvo Luksemburg in družba FFT, v podporo pritožbi navaja pet pritožbenih razlogov. Irska s prvim, tretjim, četrtim in petim pritožbenim razlogom z več vidikov izpodbija analizo, ki jo je Splošno sodišče opravilo za ugotovitev obstoja gospodarske prednosti, in posebej z vidika pravil, ki se uporabljajo na področju državnih pomoči (prvi pritožbeni razlog), obveznosti obrazložitve (tretji pritožbeni razlog), načela pravne varnosti (četrti pritožbeni razlog) in spoštovanja delitve pristojnosti med Unijo in državami članicami (peti pritožbeni razlog). Najprej bom preučil te pritožbene razloge in nato obravnaval drugi pritožbeni razlog Irske, s katerim graja preučitev selektivnosti spornega ukrepa, opravljeno v točkah od 351 do 355 izpodbijane sodbe.

A. Prvi, tretji, četrti in peti pritožbeni razlog

1. Upoštevnost

40. Komisija meni, da so prvi, tretji, četrti in peti pritožbeni razlog brezpredmetni, ker noben od teh razlogov, tudi če bi bil kateri od njih sprejet, ne bi mogel privesti do razveljavitve izpodbijane sodbe. Navedeni pritožbeni razlogi naj bi vsi temeljili na trditvi, da je Splošno sodišče napačno uporabilo pravo s tem, da je podprlo Komisijo pri uporabi neodvisnega tržnega načela *ad hoc*, katerega pravna podlaga je napačna, v podporo njeni primarni ugotovitvi v zvezi z obstojem selektivne prednosti. Vendar tudi če bi bila ta trditev točna, kar Komisija zanika, sporni sklep vsebuje podredno sklepanje, ki temelji na drugačni pravni podlagi, in sicer na členu 164(3) zakonika o davku od dohodkov in okrožnici št. 164/2, to sklepanje pa je Splošno sodišče odobrilo, ne da bi ga Irska izpodbijala.

41. V zvezi s tem je treba najprej spomniti, da je v točkah od 315 do 317 obrazložitve spornega sklepa predstavljeno podredno sklepanje, v skladu s katerim je z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem družbi FFT selektivna prednost dana tudi, kadar je preučena z vidika bolj omejenega referenčnega okvira, ki ga sestavljajo vse povezane družbe, ki uporabljajo transferne cene in spadajo na področje uporabe zgoraj navedenih nacionalnih določb. To sklepanje je Splošno sodišče v bistvu potrdilo v točkah od 287 do 299 izpodbijane sodbe.

42. Očitno pa je, da je vprašanje v zvezi s pravno podlago in obsegom neodvisnega tržnega načela Splošno sodišče primarno preučilo v točkah od 140 do 148 izpodbijane sodbe, iz česar bi se lahko sklepalo, da morebitno priznanje utemeljenosti katerega od pritožbenih razlogov, ki jih je navedla Irska, ne bi vplivalo na preučitev, ki jo je Splošno sodišče podredno opravilo v točkah od 287 do 299 te sodbe. Vendar pozornejše branje izpodbijane sodbe kaže, da za to preučitev ni mogoče šteti, da je *samostojna* in da *jo je mogoče ločiti* od razlogovanja, ki ga je Splošno sodišče primarno predstavilo v točkah od 140 do 148 navedene sodbe.

43. Splošno sodišče je namreč v presoji podrednega sklepanja Komisije priznalo, da je ta pravilno prenesla nekatere elemente analize, ki so del njenega primarnega sklepanja. Zlasti je v točkah 292 in 294 izpodbijane sodbe ugotovilo, da podredno sklepanje Komisije temelji na njeni primarni preučitvi zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča, posebej na oddelku 7.2.2 spornega sklepa, ki – se mi zdi – vsebuje razmišljanje Komisije o pravni podlagi in obsegu neodvisnega tržnega načela ter o uporabi tega načela v obravnavanem primeru.[25] Ker pravna podlaga

[25] Glej oddelek 7.2.2.1 spornega sklepa („Selektivna prednost, ki je posledica odstopanja od neodvisnega tržnega načela“).

podrednega sklepanja Komisije, kot ga je potrdilo Splošno sodišče, izhaja iz njene primarne preučitve, prvo sklepanje ne more pravno obstati, če je drugo sklepanje nezakonito. Povedano drugače, če bi bil kateri od pritožbenih razlogov Irske sprejet, zaradi česar bi bila torej uporaba neodvisnega tržnega načela neveljavna, bi bilo tudi v tem podrednem sklepanju napačno uporabljeno pravo, tako da sklepna ugotovitev v spornem sklepu, kot je bila potrjena v izpodbijani sodbi, ne bi bila več veljavna.

44. Zato menim, da prvega, tretjega, četrtega in petega razloga te pritožbe ni mogoče takoj razglasiti za brezpredmetne.

45. Poleg tega se strinjam z analizo, ki jo je Irska predstavila v repliki ter v kateri poudarja kočljive posledice odločitve Komisije, da v sporni sklep vključi alternativni sklepanji, in neželene posledice ugotovitve, da so zadevni pritožbeni razlogi brezpredmetni. V zvezi s tem ni sporno, da je pritožbeni razlog opredeljen kot brezpredmeten, če je usmerjen proti dodatni obrazložitvi sodbe Splošnega sodišča in tako ne more povzročiti razveljavitve te sodbe, ker v predhodni preučitvi primarne obrazložitve ni bilo ugotovljeno, da je bilo pravo napačno uporabljeno. V teh okoliščinah je težko razumeti, kako je brezpredmetnost, ki bi jo pripisali zadevnim pritožbenim razlogom, mogoče uskladiti z logiko in celoto razlogovanja v izpodbijani sodbi. Splošno sodišče je v točki 287 te sodbe namreč pojasnilo, da je bila njegova preučitev podrednega sklepanja Komisije opravljena „zaradi celovitosti“, medtem ko bi opredelitev teh pritožbenih razlogov kot brezpredmetnih pomenila, da je *primarno* razlogovanje tega sodišča opredeljeno kot dodatno.

2. Dopustnost

46. Komisija v bistvu trdi, da je bistveni del utemeljitve, ki jo Irska navaja v okviru prvega, tretjega, četrtega in petega pritožbenega razloga, omejen na izpodbijanje spornega sklepa, splošne prakse Komisije v zvezi z vnaprejšnjimi davčnimi stališči in nekaterih dokumentov te institucije, v katerih je opisan njen pristop do teh vnaprejšnjih stališč. Ker se ta utemeljitev pravzaprav ne nanaša na točke izpodbijane sodbe, jo je treba po mnenju Komisije zavreči kot nedopustno.

47. Res je, da se nekateri deli utemeljitve Irske znatno oddaljujejo od razlogovanja, ki mu je Splošno sodišče sledilo v izpodbijani sodbi, in se nanašajo bolj na metodo, ki jo je Komisija uporabila, da je v spornem sklepu ugotovila obstoj selektivne prednosti, in ki jo uporablja v vsej svoji praksi odločanja v zvezi z vnaprejšnjimi davčnimi stališči, namesto da bi bili v teh delih navedeni natančni očitki proti izpodbijani sodbi. Vendar se mi ne zdi, da bi moralo Sodišče zaradi tega to pritožbo takoj zavreči kot nedopustno. Ti deli utemeljitve Irske so namreč le sestavni deli celotne utemeljitve, katere namen je očitno izpodbijati ugotovitve, do katerih je Splošno sodišče prišlo v izpodbijani sodbi v zvezi z zakonitostjo uporabe neodvisnega tržnega načela v spornem sklepu. Poleg tega Komisija v odgovoru na pritožbo sama priznava, da se nekatere trditve, navedene v pritožbi, nanašajo na določene točke izpodbijane sodbe. Natančneje, s prvim pritožbenim razlogom se večkrat grajajo točke 141, 142, 147 in 149 te sodbe. S tretjim pritožbenim razlogom se grajata točki 150 in 161 navedene sodbe. S četrtim pritožbenim razlogom se grajajo točke od 180 do 184 izpodbijane sodbe. S petim pritožbenim razlogom pa se graja točka 113 te sodbe.

48. V teh okoliščinah Sodišče pozivam, naj zavrne ugovor nedopustnosti, ki ga je podala Komisija.

3. Utemeljenost

a) Uvodne ugotovitve glede prednosti in selektivnosti na področju obdavčenja

1) „Poseben pomen“ določitve referenčnega okvira pri davčnih ukrepih

49. Spomniti je treba, da prednost v smislu člena 107(1) PDEU običajno obstaja, kadar se finančni položaj podjetja izboljša zaradi državne intervencije. Za ugotovitev te prednosti je treba opraviti presojo hipotetičnega scenarija, pri kateri se položaj upravičenega podjetja, ki izhaja iz uporabe zadevnega državnega ukrepa, primerja s položajem tega podjetja brez tega ukrepa.

50. Sodišče je v zvezi z davčnimi ukrepi pojasnilo, da ker so državne intervencije v okviru člena 107(1) PDEU opredeljene glede na njihove učinke, pojem „državne pomoči“ ne zajema le dodelitve pozitivnih dajatev, ampak tudi „negativne“ intervencije, ki v različnih oblikah povzročijo zmanjšanje davčnega bremena podjetja.[26] Tak državni ukrep, ki – čeprav ne zajema prenosa državnih sredstev – upravičena podjetja postavlja v ugodnejši finančni položaj od drugih davčnih zavezancev, tem podjetjem lahko daje prednost v smislu člena 107(1) PDEU.[27]

51. Pri tej presoji se je treba vprašati, ali je posledica zadevnega ukrepa zmanjšanje davčnega bremena, ki običajno bremeni proračun upravičenega podjetja.[28] *Opredelitev tega davčnega bremena v skladu s sodno prakso Sodišča zahteva preučitev nacionalne davčne ureditve, ki se uporablja zanj, da bi se opredelila tako imenovana „običajna“ obdavčitev, v okviru katere bi podjetje, upravičeno do davčnega ukrepa, moralo plačati davek, če tak ukrep ne bi bil sprejet.*[29] *„Običajna“ obdavčitev je tako izhodišče za primerjavo, ki se uporablja v okviru presoje hipotetičnega scenarija, s katero se ugotovi obstoj vsake prednosti, dodeljene z davčnim ukrepom. Šele ko je ta obdavčitev opredeljena, je mogoče ugotoviti, ali preučevani davčni ukrep podeljuje prednost upravičenemu podjetju*.

52. O obstoju selektivnosti, ki zahteva, da se ugotovi, ali lahko državni ukrep daje prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“, je treba v primeru gospodarske prednosti domnevati, če je ta ukrep individualni ukrep in je bil torej očitno sprejet za dodelitev take prednosti.[30] Nasprotno pa, če je navedeni ukrep splošna shema pomoči, je njegova selektivnost po mnenju Sodišču odvisna od tega, ali je nacionalni ukrep *v okviru določene pravne ureditve* take vrste, da daje prednost posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga v primerjavi z drugimi podjetji ali proizvodnjo, ki so v primerljivem dejanskem in pravnem položaju glede na cilj te ureditve.[31]

[26] Sodba z dne 15. marca 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, točki 13 in 14). Glej tudi sodbo z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točki 71 in 72).

[27] Sodba z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 56 in navedena sodna praksa).

[28] Glej sodbi z dne 26. septembra 1996, Francija/Komisija (C-241/94, EU:C:1996:353, točka 40), in z dne 12. decembra 2002, Belgija/Komisija (C-5/01, EU:C:2002:754, točki 38 in 39).

[29] Glej sodbo z dne 9. oktobra 2014, Ministerio de Defensa in Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, točka 27).

[30] Glej zlasti sodbo z dne 4. junija 2015, Komisija/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, točka 60).

[31] Glej zlasti sodbi z dne 6. septembra 2006, Portugalska/Komisija (C-88/03, EU:C:2006:511, točka 56), in z dne 21. decembra 2016, Komisija/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, točka 41).

53. Da bi Sodišče ugotovilo, ali je tako, je z leti oblikovalo metodo analize v treh korakih, ki je bila natančneje določena v najnovejši sodni praksi.[32] Ta metoda v prvem koraku zahteva, da se opredeli *referenčni okvir*, v drugem koraku pa, da se preveri, ali zadevni davčni ukrep uvaja razlikovanje med gospodarskimi subjekti, ki so glede na cilj, ki se uresničuje z referenčnim okvirom, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju. Če je odgovor pritrdilen, se ta ukrep šteje za *a priori* selektiven in zadevna država članica ima takrat samo možnost, da v tretjem in zadnjem koraku dokaže, da tako ugotovljeno neenako obravnavanje izhaja iz narave ali splošne sistematike referenčnega okvira. Povedano drugače, vprašanje, ali preučevani davčni ukrep povzroča neutemeljeno neenako obravnavanje, je v primeru splošne sheme pomoči odvisno od *predhodne opredelitve referenčnega okvira*.

54. V tej fazi sklepnih predlogov je treba poudariti, da ima v skladu s sodno prakso Sodišča določitev referenčnega okvira za presojo selektivnosti „poseben pomen pri davčnih ukrepih, saj je obstoj prednosti mogoče dokazati le, če se primerja s tako imenovanim ‚običajnim' obdavčenjem".[33] Sodišče torej jasno povezuje pojem prednost in pojem selektivnost. Iz tega sklepam, da se merila, ki jih je Sodišče določilo za opredelitev referenčnega okvira za potrebe preučitve selektivnosti, morajo uporabiti tudi, kadar je treba določiti referenčni okvir, ki pomeni „običajno" obdavčitev, da se preveri obstoj gospodarske prednosti[34]. Ta merila bom poskusil opredeliti v naslednjem oddelku.

2) Določitev referenčnega okvira (in „običajne" obdavčitve) na področju obdavčenja

55. Komisija je v Obvestilu o pojmu državne pomoči navedla, da je referenčni okvir „sestavljen iz usklajenega niza pravil, ki na podlagi objektivnih meril splošno veljajo za vsa podjetja, ki spadajo v njegovo področje uporabe, kakor ga opredeljuje cilj [okvira]".[35] Sodišče pa ni upoštevalo te opredelitve in je referenčni okvir opredelilo kot „skupno ali ‚običajno' davčno ureditev, ki se uporablja v zadevni državi članici".[36]

56. Sodišče je v sodbi World Duty Free Group in Španija/Komisija pojasnilo, da je treba določitev referenčnega okvira „opraviti po kontradiktorni razpravi z zadevno državo članico" in da mora „izhajati iz objektivnega preizkusa vsebine, povezanosti in konkretnih učinkov določb, ki se uporabljajo na podlagi nacionalnega prava te države".[37] Merila, na podlagi katerih je treba opraviti tako določitev in ki jih je bilo že mogoče izpeljati iz obstoječe sodne prakse, so bila v tej sodbi sistematizirana.

57. Prvič, pravila in načela, ki sestavljajo referenčni okvir, morajo biti določena *glede na objektivna merila*, zlasti zato, da se omogoči sodni nadzor nad presojami, na katerih ta opredelitev temelji.[38]

[32] Sodbe z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981); z dne 28. junija 2018, Andres (Stečajni upravitelj družbe Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505), in z dne 19. decembra 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024).

[33] Glej sodbe z dne 6. septembra 2006, Portugalska/Komisija (C-88/03, EU:C:2006:511, točka 56); z dne 21. decembra 2016, Komisija/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, točka 55); z dne 28. junija 2018, Andres (Stečajni upravitelj družbe Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, točka 88), in z dne 7. novembra 2019, UNESA in drugi (od C-105/18 do C-113/18, EU:C:2019:935, točka 62).

[34] Ta merila se mi zdijo upoštevna ne glede na to, ali je zadevni državni ukrep shema pomoči ali individualna pomoč. Uporaba navedenih meril je pri določitvi „normalne" obdavčitve v primeru individualne pomoči po mojem mnenju potrebna za zagotovitev ohranitve izključne davčne pristojnosti držav članic na področju neposredne obdavčitve.

[35] Obvestilo Komisije o pojmu državne pomoči po členu 107(1) Pogodbe o delovanju Evropske unije (UL 2016, C 262, str. 1), točka 133.

[36] Sodba z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 57).

[37] Sodba z dne 6. oktobra 2021 (C-51/19 P in C-64/19 P, EU:C:2021:793, točka 62).

[38] Sodba z dne 6. oktobra 2021, World Duty Free Group in Španija/Komisija (C-51/19 P in C-64/19 P, EU:C:2021:793, točka 66).

58. Drugič, referenčni okvir mora biti *celovit* in mora vključevati *vsa* pravila in načela, ki vplivajo na davčno breme podjetij, torej ne more biti, kot je odločilo Sodišče, sestavljen iz „nekaterih določb […], ki so bile umetno izvzete iz širšega zakonodajnega okvira“. [39]

59. Tretjič, referenčni okvir mora biti določen z analizo, s katero se odkrijejo določbe, s katerimi je *nacionalni zakonodajalec želel* določiti davčno breme podjetij. Tu gre za *konkretnost* referenčnega okvira. Kot je bilo pravilno opozorjeno, [40] to merilo izhaja iz tega, da zadevna država članica referenčni okvir opredeli pri izvajanju svoje izključne pristojnosti na področju neposrednih davkov, in tako pomeni, da so vsa pravila in načela, ki ga sestavljajo, del davčnega sistema te države članice.

60. To po mojem mnenju pomeni, da je treba referenčni okvir določiti na podlagi pravil *nacionalnega prava*, vključno, seveda, s pravom Unije in mednarodnim pravom, prenesenima v nacionalni pravni red.

61. Sodbi, ki ju je Sodišče, ki je zasedalo v velikem senatu, izdalo v zadevah Komisija/Poljska [41] in Komisija/Madžarska [42], dokazujeta pravilnost take ugotovitve.

62. Prva zadeva se je nanašala na poljski ukrep, s katerim je bil uveden davek za maloprodajni sektor, katerega osnova je bil mesečni promet vseh trgovcev. Druga zadeva se je nanašala na davek na oglaševanje, katerega osnova so bili čisti prihodki poslovnega leta, ki jih gospodarski subjekti ustvarijo z oglaševanjem (z nekaj izjemami). Komisija je v obeh primerih menila, da zadevni davčni ukrep podeljuje selektivno prednost, ker je razlika v povprečnih davčnih stopnjah, ki izhaja iz progresivnosti stopenj, ki jih določa ta ukrep, pomenila, da se daje prednost manjšim podjetjem pred večjimi podjetji. Referenčni okvir je bil namreč po mnenju Komisije sestavljen iz prometnega davka *po enotni stopnji*, saj je progresivna davčna stopnja po definiciji omejena samo na davke od dobička. Tako se je postavljalo vprašanje, ali je treba progresivnost davčnih stopenj izključiti iz referenčnega okvira, na podlagi katerega je treba dokazati obstoj selektivne prednosti, ali pa je ta progresivnost njegov sestavni del.

63. V zvezi s tem je Sodišče v bistvu ugotovilo, da referenčni okvir ali „običajni“ davčni sistem načeloma opredeljujejo konstitutivne značilnosti davka, ki je predmet preučitve, zlasti davčna stopnja, davčna osnova in obdavčljivi dogodek. Zunaj področij, na katerih je davčno pravo Unije predmet harmonizacije, določitev teh značilnosti po mnenju Sodišča spada v polje proste presoje vsake države članice pri izvajanju njene izključne pristojnosti na področju neposrednih davkov. [43]

64. Ker je Sodišče s tem določilo zgornjo (referenčni okvir je opredeljen s konstitutivnimi značilnostmi davka) in spodnjo premiso (te značilnosti morajo določiti države članice) silogizma, si dovoljujem iz tega izpeljati sklep. Referenčni okvir vključuje *samo* pravila in načela, lastna

[39] Sodba z dne 6. oktobra 2021, World Duty Free Group in Španija/Komisija (C-51/19 P in C-64/19 P, EU:C:2021:793, točka 62 in navedena sodna praksa).

[40] Sklepni predlogi generalnega pravobranilca G. Pitruzzelle v združenih zadevah World Duty Free Group in Španija/Komisija (C-51/19 P in C-64/19 P, EU:C:2021:51, točka 42) (moj poudarek).

[41] Sodba z dne 16. marca 2021, Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201).

[42] Sodba z dne 16. marca 2021, Komisija/Madžarska (C-596/19 P, EU:C:2021:202).

[43] Sodbi z dne 16. marca 2021, Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, točke od 37 do 39), in z dne 16. marca 2021, Komisija/Madžarska (C-596/19 P, EU:C:2021:202, točke od 43 do 45).

nacionalnemu pravnemu redu, ne da bi dopuščal njihovo nadomestitev s pravili, ki niso del tega pravnega reda, ker bi s tako nadomestitvijo referenčni okvir, če uporabim formulacijo, ki jo je uporabilo Sodišče, postal „nepopoln in fiktiven“. [44]

65. Dodati moram, da če bi bil referenčni okvir, ki je sestavljen iz pravil, ki niso del nacionalnega prava, ali ki je celo samo „okužen“ z njihovo vključitvijo, opredeljen kot „fiktiven“, ker ne bi imel konkretne narave, značilne za pravila nacionalnega prava, se mi zdi, da enako velja za referenčni okvir, ki temelji na *sklicevanju na cilj, ki ga uresničuje nacionalni zakonodajalec* s sprejetjem zadevne davčne ureditve. Kot sem že pojasnil zgoraj, mej referenčnega okvira ne določa domnevna volja nacionalnega zakonodajalca, ampak *normativni izraz* te volje.

66. Merila v zvezi z objektivnostjo, celovitostjo in konkretnostjo referenčnega okvira so torej tista, ki morajo usmerjati tudi analizo, katere namen je opredeliti „običajno“ obdavčitev v okviru preučitve obstoja gospodarske prednosti, ki ima davčno naravo. To je treba upoštevati pri analizi te pritožbe.

b) Prvi pritožbeni razlog

1) Trditve strank

67. Irska s prvim pritožbenim razlogom graja domnevno napačno uporabo prava pri uporabi člena 107 PDEU, ki jo je Splošno sodišče storilo s tem, da je potrdilo pristop v zvezi z neodvisnim tržnim načelom, ki ga je Komisija uporabila pri ugotovitvi obstoja gospodarske prednosti. Zaradi jasnosti analize je treba očitke, ki jih je podala Irska in jih Komisija zavrača, združiti v dve kategoriji, in sicer na eni strani trditve, ki se nanašajo na pravno podlago tega načela, in na drugi trditve o obsegu tega načela. Najprej pa se mi vseeno zdi potrebno zarisati izvor neodvisnega tržnega načela, uporabljenega v spornem sklepu, povzeti postopni razvoj priprave njegove vsebine s strani Komisije in spomniti na vsebino upoštevnega dela izpodbijane sodbe.

2) Presoja

i) Uvodne ugotovitve: izvor neodvisnega tržnega načela

68. Pravni instrument, znan pod imenom „neodvisno tržno načelo“, je načelo, ki spada na področje mednarodnega davčnega prava.

69. Trenutno je kodificiran v členu 9(1) vzorčne davčne konvencije OECD o dohodku in premoženju:

„Kadar […] se med [povezanima] družbama v njunih komercialnih ali finančnih odnosih vzpostavijo ali določijo pogoji, drugačni od tistih, ki bi se vzpostavili med neodvisnimi družbami, se lahko kakršen koli dobiček, ki bi prirasel eni od družb, če takih pogojev ne bi bilo, vendar prav zaradi takih pogojev ni prirasel, vključi v dobiček te družbe in posledično obdavči“.

[44] Glej sodbi z dne 16. marca 2021, Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, točka 45), in z dne 16. marca 2021, Komisija/Madžarska (C-596/19 P, EU:C:2021:202, točka 51).

70. Gre torej za načelo, v skladu s katerim morajo biti transakcije med povezanimi podjetji za davčne namene ocenjene, kot bi bile sklenjene po običajnih tržnih pogojih med neodvisnimi podjetji.

71. Neodvisno tržno načelo se izvaja tako, da se v „transferne cene“, to je cene transakcij, opravljenih med družbami iste skupine, ki so rezidentke različnih držav članic, vnesejo prilagoditve. Naj spomnim, da transferne cene določajo razdelitev dohodkov in odhodkov znotraj skupine in s tem razdelitev obdavčljivega dobička med povezanimi podjetji, za katera so pristojni različni davčni organi. Tako prispevajo k oblikovanju deleža svetovnega dobička, ki bo obdavčen v vsaki od držav, v katerih je ta skupina prisotna.

72. Te prilagoditve je mogoče pojasniti s tem, da drugače kot pri neodvisnih podjetjih izračun obdavčljivega dobička teh povezanih podjetij ni odvisen od tržnih sil. Za oceno cen transakcij znotraj skupine, ki se opravijo med nekonkurenčnimi subjekti s sedežem v različnih državah članicah, je namreč pristojna družba, ki nadzira skupino. Zato bi družbe, ki pripadajo skupini, brez navedenih prilagoditev ceno transakcij, sklenjenih z drugimi družbami te skupine, lahko določile po netržnih pogojih in tako dobičke prenesle iz ene države v drugo.

73. Neodvisno tržno načelo je torej posledica načela teritorialnosti davčne pristojnosti, kot je priznano na mednarodni ravni in v skladu s katerim je vsaka država pooblaščena, da pri družbah rezidentkah obdavči njihov svetovni dobiček, pri družbah nerezidentkah pa dobiček, ki izhaja iz dejavnosti, ki jih te družbe opravljajo v tej državi. Teritorialnost davčne pristojnosti namreč pomeni, da navedene družbe svojega dobička in izgub ne morejo prosto po svoji volji prenesti z enega davčnega ozemlja na drugo. Cilj, ki ga zasleduje neodvisno tržno načelo, je pravzaprav določiti ustrezno obdavčitev na vsakem območju pristojnosti (in se izogniti dvojnemu obdavčenju). [45]

74. Komisija je neodvisno tržno načelo na področju državnih pomoči omenila v okviru preiskav, ki jih je začela leta 2014, da bi preučila prakse glede vnaprejšnjih davčnih stališč, ki jih pristojni organi več držav članic uporabljajo za multinacionalne družbe, in v Obvestilu o pojmu državne pomoči [46].

75. Komisija je v tem obvestilu najprej navedla, da „[k]adar davčno stališče odobri rezultat, ki ne ustreza zanesljivo temu, kar bi bila posledica običajne uporabe splošnega davčnega sistema, lahko tako davčno stališče daje selektivno prednost naslovniku, kolikor navedena selektivna obravnava povzroči znižanje davčne obveznosti navedenega naslovnika v državi članici v primerjavi s podjetji v podobnem dejanskem in pravnem položaju“. [47] Nato je omenila vlogo neodvisnega tržnega načela v okviru take presoje, pri čemer je ob sklicevanju na sodbo Belgija in Forum 187/Komisija [48] navedla, da „davčno stališče, ki odobri metodologijo za določanje transfernih cen za določitev obdavčljivega dobička skupine podjetij, katere rezultat *ni zanesljiv približek tržno naravnanega izida v skladu z običajnimi tržnimi pogoji*, prejemniku daje selektivno prednost“. [49]

[45] *Smernice OECD za določanje transfernih cen za mednarodna podjetja in davčne uprave*, OECD, 2010, str. 39, točka 1.15.

[46] Obvestilo Komisije o pojmu državne pomoči po členu 107(1) Pogodbe o delovanju Evropske unije (UL 2016, C 262, str. 1).

[47] Obvestilo Komisije o pojmu državne pomoči po členu 107(1) Pogodbe o delovanju Evropske unije, točka 170.

[48] Sodba z dne 22. junija 2006 (C-182/03 in C-217/03, v nadaljevanju: sodba Forum 187, EU:C:2006:416).

[49] Obvestilo Komisije o pojmu državne pomoči po členu 107(1) Pogodbe o delovanju Evropske unije, točka 172 (moj poudarek).

76. Glede pravne opredelitve tega načela, razvoj njegovega opisa je s strani Komisije potrjen s primerjavo sklepa o začetku formalnega postopka preiskave [50], sprejetega leta 2014, in spornega sklepa, sprejetega leto pozneje.

77. Komisija je v točki 60 obrazložitve tega sklepa o začetku postopka pri obravnavi vprašanja obstoja gospodarske prednosti navedla, da „kadar se [vnaprejšnji cenovni sporazum] nanaša na sporazume v zvezi s transfernimi cenami med povezanimi podjetji znotraj skupine podjetij, zadevni sporazumi ne smejo odstopati od sporazuma ali plačila, *ki bi ga previden neodvisni subjekt sprejel v normalnih tržnih razmerah*“ [51], nato pa dodala v točki 61, da je „v tem okviru […] mogoče *posnemati tržne pogoje* tako, da se transferne cene določijo po neodvisnem tržnem načelu“ [52], in v točki 62 v zvezi s skladnostjo z neodvisnim tržnim načelom, da bi morala „[p]red sprejetjem metode za izračun davčne osnove, ki jo predlaga davčni zavezanec, […] davčna uprava […] to metodo primerjati *s previdnim ravnanjem hipotetičnega udeleženca na trgu*, ki bi od hčerinske družbe ali podružnice zahteval običajno tržno nadomestilo, ki odseva običajne pogoje konkurence“ [53]. V tem ni težko prepoznati logičnega pristopa in terminologije, povezane z *načelom zasebnega subjekta v tržnem gospodarstvu*, ker se ravnanje nacionalnega davčnega organa primerja z ravnanjem predvidnega subjekta, ki deluje v tržnih pogojih, pri čemer je treba pojasniti, da so ti pogoji določeni glede na transferne cene, ki bi jih sprejel hipotetični udeleženec na trgu.

78. Komisija je v točki 228 obrazložitve spornega sklepa trdila, da „neodvisno tržno načelo, ki ga Komisija uporablja za presojo državnih pomoči, ni načelo, ki izhaja iz člena 9 vzorčne davčne konvencije OECD, ki je nezavezujoč instrument. To načelo je *splošno načelo enakega obravnavanja pri obdavčenju, ki spada na področje uporabe člena 107(1) PDEU*, je zavezujoče za države članice in iz njegovega področja uporabe nacionalna davčna pravila niso izključena.“ [54] Neodvisno tržno načelo je torej opredeljeno, kot da je povezano z enakim obravnavanjem pri obdavčenju.

ii) Neodvisno tržno načelo v izpodbijani sodbi

79. Na kratko je treba spomniti na obrazložitev izpodbijane sodbe v zvezi z vprašanjem, ali je bilo neodvisno tržno načelo v spornem sklepu mogoče uporabiti za ugotovitev obstoja gospodarske prednosti.

80. Splošno sodišče je v točkah od 141 do 154 izpodbijane sodbe pojasnilo, da če nacionalno davčno pravo pri zavezanosti za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb ne razlikuje med povezanimi podjetji in samostojnimi podjetji, se želi s tem pravom dobiček, ki ga ustvarijo povezana podjetja, obdavčiti tako, kot če bi izhajal iz transakcij, izvedenih po tržnih cenah. To je sicer po mnenju Splošnega sodišča potrjeno v sodbi Forum 187, ki se je nanašala prav na davčno shemo, ki je določala, da se povezane in samostojne družbe obravnavajo pod enakimi pogoji. Splošno sodišče je spomnilo, da je Sodišče v točki 95 te sodbe namreč priznalo nujnost primerjave sheme pomoči s „splošnim davčnim sistemom, ki temelji na razlikovanju med prihodki in odhodki podjetja, ki dejavnosti opravlja v razmerah svobodne konkurence“. V teh okoliščinah je Splošno sodišče presodilo, da je Komisija seveda lahko uporabila neodvisno tržno

[50] Sklep o začetku formalnega postopka preiskave v zvezi z državno pomočjo SA.3837 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) – Luksemburg, Domnevna pomoč za družbo FFT, C(2014) 3627 final.

[51] Moj poudarek.

[52] Moj poudarek.

[53] Moj poudarek.

[54] Moj poudarek.

načelo kot *orodje*, ki ji v okviru njenih pristojnosti na podlagi člena 107(1) PDEU omogoča, da preveri, ali je posledica davčnega ukrepa, s katerim so nacionalni organi privolili v določeno višino cene transakcij znotraj skupine, zmanjšanje stroškov, ki običajno bremenijo proračun upravičenega povezanega podjetja, s čimer mu je zagotovljena prednost. Ker je bil namen luksemburškega zakonika o davkih v obravnavani zadevi enako obdavčiti povezane in samostojne družbe, je Komisija to orodje pravilno uporabila za tako preverjanje.

81. Glede trditve, da Komisija v spornem sklepu ni navedla pravne podlage neodvisnega tržnega načela, je Splošno sodišče priznalo, da je Komisija pojasnila, da neodvisno tržno načelo obstaja ne glede na to, ali je bilo to načelo vključeno v nacionalno pravo, in da se razlikuje od načela, določenega v členu 9 vzorčne davčne konvencije OECD. Vseeno je dodalo, da je Komisija v navedenem sklepu pojasnila tudi, da je neodvisno tržno načelo nujno sestavni del preučitve, ki se na podlagi člena 107(1) PDEU opravi v zvezi z davčnimi ukrepi, odobrenimi družbam skupine, in da je neodvisno tržno načelo opredelila kot splošno načelo enakega obravnavanja pri obdavčenju, ki spada na področje uporabe te določbe Pogodbe.

82. Splošno sodišče je v točkah od 155 do 161 izpodbijane sodbe na prvem mestu odgovorilo na trditev, da je Komisija zadevno vnaprejšnje davčno stališče preučila z vidika neodvisnega tržnega načela, ki se uporablja kot merilo, ki ga luksemburško davčno pravo ne pozna, posledica česar je prikrita harmonizacija, ki je v nasprotju z davčno avtonomijo držav članic na področju neposrednih davkov. V zvezi s tem je Splošno sodišče v bistvu ugotovilo, da Komisija ni prekoračila svojih pristojnosti, ker je dejansko uporabila neodvisno tržno načelo, da bi preverila, ali je zadevno vnaprejšnje davčno stališče pripeljalo do zmanjšanja davčnega bremena družbe FFT na podlagi nacionalnih pravnih pravil. Iz tega stališča je bilo namreč razvidno, da so bile povezane družbe obdavčene pod enakimi pogoji kot samostojne družbe. Na drugem mestu, v zvezi s trditvijo, da je Komisija v točki 228 obrazložitve spornega sklepa neutemeljeno trdila, da je neodvisno tržno načelo „splošno načelo enakega obravnavanja pri obdavčenju, ki spada na področje uporabe člena 107(1) PDEU“, je Splošno sodišče štelo, da se ta formulacija ne sme „ločevati od sobesedila“ in ne pomeni, da je Komisija priznala obstoj „splošnega načela enakega obravnavanja v zvezi z davki, ki bi ga *vseboval* člen 107(1) PDEU[55]“. Taka razlaga bi po presoji Splošnega sodišča temu členu dala preširok obseg.

iii) Podlaga neodvisnega tržnega načela

83. Prvi očitek, ki ga je Irska predstavila v okviru tega pritožbenega razloga, se nanaša prav na točko 161 izpodbijane sodbe. V zvezi s tem Irska v bistvu trdi, da je Splošno sodišče napačno potrdilo zadnjo trditev v točki 228 obrazložitve spornega sklepa, v skladu s katero je neodvisno tržno načelo „splošno načelo enakega obravnavanja pri obdavčenju, ki spada na področje uporabe člena 107(1) PDEU“, s tem, da je presodilo, da se ta formulacija ne sme „ločevati od sobesedila“ in je torej ni mogoče razlagati tako, da to neodvisno tržno načelo izhaja iz te določbe primarnega prava. Splošno sodišče naj namreč v skladu z ustaljeno sodno prakso ne bi moglo niti preoblikovati spornega sklepa niti dopolniti njegove obrazložitve. Drugi očitek Irske se nanaša na isto trditev iz spornega sklepa, kot naj bi jo Splošno sodišče potrdilo v točki 141 izpodbijane sodbe. Po mnenju Irske ne obstaja splošno načelo prava Unije, ki bi predpisovalo enako obravnavanje davčnih zavezancev. V zvezi s tem namreč ugotavlja, da pri obdavčenju podjetij pravo Unije in nacionalni pravni redi pogosto razlikujejo med povezanimi in samostojnimi družbami.

[55] Moj poudarek.

84. Glede prvega očitka Irske je treba uvodoma ugotoviti, da je razlaga oddelka 7.2.2.1 spornega sklepa in zlasti točke 228 obrazložitve v tem oddelku izjemno težavna zaradi nerodne ubeseditve nekaterih odlomkov sklepanja Komisije. V teh okoliščinah je treba toliko bolj obžalovati, da se je Splošno sodišče odločilo potrditi zadnji stavek te točke obrazložitve, pri čemer je na splošno omenilo „sobesedilo“, v katerem je bila ta formulacija uporabljena, ne da bi navedlo nadaljnja pojasnila.

85. Ob tem se je treba opredeliti do vprašanja, ali je Splošno sodišče s tem preseglo meje svojega sodnega nadzora.

86. Iz ustaljene sodne prakse izhaja, kot je v pritožbi opozorila Irska, da Splošno sodišče nima pravice, da obrazložitev avtorja izpodbijanega akta *nadomesti s svojo obrazložitvijo*, in ne more *s svojo obrazložitvijo pokriti praznine v obrazložitvi* tega akta, tako da se njegova preučitev ne nanaša na nobeno od presoj iz tega akta.[56] Dodajam, da prav tako ni sporno, da *razlaga* navedenega akta res spada v okvir nadzora, ki ga opravi Splošno sodišče.[57]

87. Ali je Splošno sodišče na novo napisalo ali dopolnilo obrazložitev spornega sklepa ali pa je zgolj uporabilo legitimen manevrski prostor pri razlagi tega sklepa?

88. Ne verjamem, da je na to vprašanje mogoče odgovoriti, ne da bi opravili temeljito analizo, s katero bi opredelili pravilno razlago točke 228 obrazložitve spornega sklepa. Samo s to analizo bo mogoče razumeti predmet presoje, ki jo je Splošno sodišče opravilo v točki 161 izpodbijane sodbe, in se tako opredeliti do očitkov, ki jih je izrazila Irska.

89. Z vidika ubeseditve je v tej točki obrazložitve navedeno, da je torej „[n]eodvisno tržno načelo […] nujno sestavni del ocene, ki jo Komisija na podlagi člena 107(1) PDEU opravi v zvezi z davčnimi ukrepi, odobrenimi družbam skupine“. Priznam, da bi iz tega stavka lahko sklepali, da glede na sporni sklep neodvisno tržno načelo izhaja iz navedene določbe Pogodbe. Vendar se mi zdi, da bi bilo mogoče navedeni stavek razumeti tudi manj široko, glede na naslednje sklepanje, v skladu s katerim se to načelo uporablja ne glede na to, ali ga je zadevna država članica predhodno vključila v svoje pravo („ne glede na to, ali je država članica to načelo vključila v svoj nacionalni pravni sistem ali ne“). Povedano drugače, čeprav Komisija navaja, da je neodvisno tržno načelo sestavni del te presoje, tudi če ni vključeno v nacionalno pravo, to vseeno ne pomeni, da uporaba neodvisnega tržnega načela v tem okviru ni odvisna od drugih pogojev, kot je dejstvo, da je namen davčne ureditve, ki pomeni „običajno“ obdavčitev, enako obravnavati povezane in samostojne družbe.

90. Poleg tega je v stavku obravnavane točke 228 obrazložitve, ki je predmet nadzora Splošnega sodišča v točki 161 izpodbijane sodbe, navedeno, da je neodvisno tržno načelo „splošno načelo enakega obravnavanja pri obdavčenju, *ki spada na področje uporabe* člena 107(1) PDEU“,[58] in ne, da „izhaja iz“ te določbe Pogodbe ali da je „del“ navedene določbe.

91. V zvezi s sistematiko spornega sklepa naj najprej poudarim, da se točke 224, 226, 227 in 228 njegove obrazložitve, v katerih sta predstavljena podlaga in obseg neodvisnega tržnega načela, vse sklicujejo na dejstvo, da to načelo omogoča odkrivanje obstoja ugodnega davčnega obravnavanja

[56] Glej sodbo z dne 24. januarja 2013, Frucona Košice/Komisija (C-73/11 P, EU:C:2013:32, točke od 87 do 90).

[57] Glej sodbo z dne 26. marca 2020, Larko/Komisija (C-244/18 P, EU:C:2020:238, točki 104 in 105).

[58] Moj poudarek.

v korist povezanih družb *v skladu s splošnim sistemom davka od dohodkov pravnih oseb*, to pojasnilo pa naj ne bi bilo upoštevno, če bi Komisija menila, da so korenine navedenega načela v členu 107(1) PDEU.

92. Poleg tega se strinjam s stališčem Komisije v njenem odgovoru na pritožbo, v skladu s katerim je treba oddelek 7.2.2.1 spornega sklepa („Selektivna prednost, ki je posledica odstopanja od neodvisnega tržnega načela“), ki vsebuje točko 228 obrazložitve, razlagati z vidika oddelka 7.2.1 tega sklepa („Določitev referenčnega sistema“).

93. Oddelek 7.2.2.1 je namreč uvodni del oddelka 7.2.2 („Selektivna prednost, ki je posledica odstopanja od splošnega sistema davka od dohodkov pravnih oseb v Luksemburgu“), v katerem je Komisija poskušala dokazati, da je luksemburška davčna uprava s potrditvijo sporazuma v zvezi s transfernimi cenami, ki daje nižji rezultat od tistega, ki izhaja iz uporabe neodvisnega tržnega načela, podelila prednost družbi FFT in s tem odstopala od nacionalnih pravil o obdavčitvi pravnih oseb. Komisija pa je v oddelku 7.2.1 menila, da luksemburški splošni sistem davka od dohodkov pravnih oseb pomeni referenčni okvir, z vidika katerega je treba preučiti obstoj selektivne prednosti, in da je navedla tudi, da so povezane in samostojne družbe v primerljivem dejanskem in pravnem položaju z vidika cilja tega sistema. Ob upoštevanju te ugotovitve je v oddelku 7.2.2.1 pojasnjeno, da je referenčno merilo, ki ga Komisija omenja v spornem sklepu za ugotovitev, ali vnaprejšnje davčno stališče v zvezi s transfernimi cenami podeljuje selektivno prednost, davčno obravnavanje samostojnih družb v okviru splošnega sistema davka od dohodkov pravnih oseb v Luksemburgu.

94. Zato je „sobesedilo“, na katero se sklicuje točka 161 izpodbijane sodbe, res tisto, v katerem je namen tega nacionalnega davčnega sistema, ki pomeni referenčni okvir za preučitev obstoja selektivne prednosti, enako obdavčiti povezane in samostojne družbe. Tako je očitno, da neodvisno tržno načelo, kot je omenjeno v spornem sklepu, izhaja iz nacionalnega prava, in ne iz samega člena 107(1) PDEU.

95. Iz tega sledi, da Splošno sodišče ni ne preoblikovalo ne dopolnilo obrazložitve spornega sklepa, ampak jo je zgolj razlagalo, ne da bi preseglo meje svojega sodnega nadzora. Prvi očitek Irske bi bilo treba torej po mojem mnenju zavrniti.[59]

96. Če Sodišče ne bi sledilo mojemu predlogu, je potrebna še zadnja opomba. Če bi Sodišče presodilo, da je treba v nasprotju s tem, kar je Splošno sodišče odločilo v izpodbijani sodbi, obrazložitev spornega sklepa razumeti tako, da neodvisno tržno načelo izhaja iz člena 107(1) PDEU, je treba namreč ugotoviti še, ali je dejansko mogoče iz te določbe Pogodbe izpeljati načelo enakega obravnavanja davčnih zavezancev.

97. Kot v pritožbi trdi Irska, je Sodišče že priznalo, da v Pogodbi ne obstaja splošno načelo prepovedi diskriminacije, razen primerov, ki so v njej *izrecno* navedeni (državljanstvo, spol, starost itd.).[60] Očitno pa je, da člen 107(1) PDEU, ki določa splošno prepoved dodelitve državnih pomoči, nikakor ne določa splošnega načela, ki bi zahtevalo enako obravnavanje davčnih zavezancev. Tako

[59] V tej fazi je treba dobro pojasniti, da predlagani odgovor seveda ustreza formalnemu očitku v zvezi z obrazložitvijo spornega sklepa, in ne morebitni napačni uporabi prava, ki jo je Splošno sodišče storilo pri preučitvi vsebinske presoje, ki jo je opravila Komisija. Ta zadnja točka spada samo v peti očitek, ki bo preučen v naslednjih točkah teh sklepnih predlogov.

[60] Sodba z dne 18. decembra 2014, FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, točka 33).

načelo se torej lahko uveljavlja v zvezi z nacionalnimi zakonodajnimi določbami, le če ga je prej zakonodajalec Unije določil v aktu, ki ima dobro opredeljeno vsebino,[61] kar pa po mojem mnenju ne velja za enako obravnavanje povezanih in samostojnih podjetij.

98. Drugi očitek Irske temelji na premisi, v skladu s katero je v točki 141 izpodbijane sodbe navedeno, da neodvisno tržno načelo *izhaja iz člena 107(1) PDEU*. Ker je v tej točki, nasprotno, navedeno, da se neodvisno tržno načelo uporablja, kadar *nacionalno pravo* priznava enako obravnavanje povezanim in samostojnim družbam pri obdavčitvi pravnih oseb, menim, da je treba zavrniti tudi ta očitek.

99. Zdaj je treba preučiti peti očitek, ki ga je navedla Irska. Ta trdi, da se neodvisno tržno načelo lahko uporabi za preverjanje obstoja prednosti v položaju, kakršen je obravnavani, samo če je to načelo vključeno v nacionalni davčni sistem, ki pomeni „običajno“ obdavčitev, in da to predpostavlja, da se upoštevajo pravila, ki se konkretno uporabljajo v zadevni državi članici, ne pa pravila, ki niso del tega sistema. Splošno sodišče naj ne bi izpolnilo te zahteve, ko je v točkah 141 in 145 izpodbijane sodbe potrdilo uporabo navedenega načela s strani Komisije na podlagi domnevnega cilja luksemburškega davčnega prava.

100. Najprej je treba določiti pogoje razprave. Stranki se strinjata glede dveh bistvenih ugotovitev, ki izhajata iz razlogovanja Splošnega sodišča v izpodbijani sodbi. Prvič, *a priori* ni ovire za uporabo neodvisnega tržnega načela kot „orodja“ za preučitev obstoja prednosti v korist povezanega podjetja. Drugič, uporaba tega načela je odvisna od vprašanja, ali spada v sklop običajnih pravil obdavčitve, ki bi se uporabljala za tako podjetje, če ne bi bilo zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča. Stranki se ne strinjata samo glede načina, kako je Splošno sodišče odgovorilo na to zadnje vprašanje.

101. Zato se je treba opredeliti do tega, kar zahteva upoštevanje meril, ki urejajo določitev te „običajne“ obdavčitve.

102. Kot je razvidno iz mojega prejšnjega razmišljanja, vsebinsko enačenje pojma „običajne“ obdavčitve, uporabljenega za presojo obstoja gospodarske prednosti, s pojmom „referenčni okvir“, uporabljenim pri analizi selektivnosti, vodi k sklepanju, da se merila, ki se v sodni praksi upoštevajo za določitev vsebine zadnjenavedenega pojma, seveda lahko prenesejo na prvonavedeni pojem. Ta merila se nanašajo na objektivnost, celovitost in konkretnost zakonodajnega sklopa, ki sestavlja „običajno“ obdavčitev.

103. Ob upoštevanju predmeta tega očitka se mi zdi, da je merilo v zvezi s *konkretnostjo* „običajne“ obdavčitve posebej pomembno.

104. V zvezi s tem je treba najprej ugotoviti, da točka 139 izpodbijane sodbe v povezavi s sklicevanjem na začetku točke 141 te sodbe kaže, da je Splošno sodišče implicitno sprejelo postulat, v skladu s katerim mora „običajna“ obdavčitev vključevati samo pravila nacionalnega prava.

105. Dalje, iz točk 141 in 145 te sodbe izhaja, da Splošno sodišče šteje, da *cilj* luksemburškega zakonika o davkih, da so povezana in samostojna podjetja enako obdavčena z davkom od dohodkov pravnih oseb, zadostuje za utemeljitev sklepa, v skladu s katerim neodvisno tržno načelo spada v okvir „običajne“ obdavčitve. Splošno sodišče se je v točki 141 izpodbijane sodbe

[61] Glej med drugim sodbi z dne 15. oktobra 2009, Audiolux in drugi (C-101/08, EU:C:2009:626, točka 34), in z dne 29. oktobra 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, točka 42).

namreč sklicevalo na dejstvo, da „[č]e […] nacionalno davčno pravo […] ne razlikuje med povezanimi podjetji in samostojnimi podjetji, se *želi* s tem pravom dobiček, ki izhaja iz gospodarske dejavnosti takega povezanega podjetja, obdavčiti tako, kot če bi izhajal iz transakcij, izvedenih po tržnih cenah“.[62] Splošno sodišče je v točki 145 izpodbijane sodbe trdilo, da ima luksemburški zakonik o davkih „*cilj* […], da so […] povezana podjetja in samostojna podjetja v Luksemburgu obdavčena enako“,[63] in da ima ta zakonik „*namen* […], da se dobiček, ki izhaja iz gospodarske dejavnosti […] povezanega podjetja, obdavči tako, kot če bi izhajal iz transakcij, izvedenih po tržnih cenah“. Nasprotno pa v podporo temu sklepu ni navedena nobena posebna določba luksemburškega prava.

106. Kot pa sem pokazal v prejšnjih točkah teh sklepnih predlogov in kot izhaja iz najnovejše sodne prakse Sodišča, konkretnost „običajne“ obdavčitve pomeni, da ta izhaja iz pravil *pozitivnega* prava. Da bi se preprečilo vsakršno poseganje v izključno pristojnost držav članic na področju neposrednih davkov, se obstoj prednosti v smislu člena 107 PDEU lahko preveri le z vidika zakonodajnega okvira, ki ga je nacionalni zakonodajalec začrtal pri *dejanskem* izvajanju te pristojnosti. Samo ta zakonodajalec lahko zagotovi, da je neodvisno tržno načelo del sklopa pravil in načel, ki bi se uporabila za davčni položaj povezanega podjetja, kot je družba FFT, če ne bi bilo zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča.

107. V teh okoliščinah se strinjam s stališčem Irske, da pristop, ki ga je Komisija sprejela v spornem sklepu in ga je Splošno sodišče potrdilo v izpodbijani sodbi, nazadnje pomeni, da se v nacionalni davčni sistem, ki pomeni „običajno“ obdavčitev, vnaša pravilo, in sicer neodvisno tržno načelo, ki ni del tega sistema. Iz razlogov, ki so bili pojasnjeni med drugim v prejšnji točki, namreč sklicevanje na domnevni cilj, ki ga uresničuje nacionalni zakonodajalec, ne more utemeljiti pripadnosti tega načela navedenemu sistemu.

108. V zvezi s tem je treba ugotoviti, da Irska trdi tudi, da je Splošno sodišče tako čisto preprosto prezrlo člen 164(3) zakonika o davku od dohodkov, s katerim je nacionalni zakonodajalec neodvisno tržno načelo vključil v luksemburško davčno pravo. „Običajna“ obdavčitev bi po njenem mnenju morala biti določena samo s sklicevanjem na to določbo.

109. Ne verjamem, da je Splošno sodišče prezrlo ta člen. Iz točke 13 izpodbijane sodbe je namreč razvidno, da je Splošno sodišče seveda upoštevalo točke obrazložitve spornega sklepa, v katerih je Komisija navedla, da je bilo zadevno vnaprejšnje davčno stališče sprejeto na podlagi člena 164(3) zakonika o davku od dohodkov (in okrožnice št. 164/2) in da ta člen v luksemburško davčno pravo vnaša neodvisno tržno načelo. Vendar je štelo, da je Komisija pravilno ugotovila, da je treba referenčni okvir, ki pomeni „običajno“ obdavčitev, določiti širše kot s sklicevanjem na samo ta člen. Vztrajam, da je bilo pravo pri tej presoji uporabljeno napačno.

110. Ni mi ušlo, da če bi bilo sklicevanje na neodvisno tržno načelo vključeno v nacionalni pravni red, bi bilo število nacionalnih davčnih organov, katerih vnaprejšnja davčna stališča bi Komisija preverila z vidika državne pomoči, manjše, in da bi Smernice OECD dejansko postale zavezujoče s tem, ko bi omejevale diskrecijsko pravico Komisije pri preučitvi teh stališč. Vseeno gre za edino sklepanje, ki ga Splošno sodišče po mojem mnenju lahko šteje za pravno pravilno, saj je v njem upoštevana izključna pristojnost držav članic na področju neposrednih davkov.

[62] Moj poudarek.

[63] Moja poudarka.

111. Nasprotno pa pravno sklepanje, ki ga je Komisija predstavila primarno in ga je Splošno sodišče potrdilo v izpodbijani sodbi, opredeljuje referenčni okvir, ki pomeni „običajno“ obdavčitev, z opiranjem na različico neodvisnega tržnega načela, ki temelji na nekodificiranem elementu, kot je (domnevni) cilj luksemburškega davčnega prava. Ali ne gre prav za neupravičeno poseganje v davčno avtonomijo držav članic, ki ga je Sodišče do zdaj vedno skrbno obsojalo? Menim, da.

112. Glede na vse navedene preudarke sem prepričan, da je treba peti očitek, ki ga je navedla Irska, sprejeti.

113. Irska s šestim očitkom graja točko 142 izpodbijane sodbe, saj trdi, da sodba Forum 187 ne potrjuje ugotovitve, v skladu s katero člen 107(1) PDEU državam članicam nalaga, da upoštevajo samostojno obveznost uporabe neodvisnega tržnega načela ne glede na to, ali je bilo to načelo vključeno v nacionalno pravo. Med drugim trdi, da se je v zadevi, v kateri je bila izdana sodba Forum 187, dejstvo, da se odstopa od neodvisnega tržnega načela, štelo za upoštevno, ker je bilo to načelo vključeno v zadevno nacionalno pravo, to je belgijsko pravo.

114. Zato je treba preučiti, ali je razlaga sodbe Forum 187, kot izhaja iz točke 142 izpodbijane sodbe, pravilna.

115. Sodišče je moralo v navedeni zadevi preučiti odločbo, v kateri je Komisija ugotovila, da je davčna shema, ki je veljala v Belgiji za potrjene centre za usklajevanje, shema državnih pomoči, ki ni združljiva s skupnim trgom.[64] Med številnimi gospodarskimi prednostmi, ki so jih bili ti centri za usklajevanje deležni na podlagi te davčne sheme, je bila metoda določitve njihovih obdavčljivih prihodkov. Obdavčljivi prihodek je bil v skladu z metodo „cost plus“ določen v pavšalnem znesku in je ustrezal odstotku zneska izdatkov in stroškov poslovanja, iz katerih so bili izključeni med drugim stroški za zaposlene in finančne dajatve. Ker ni bilo informacij o opravljani dejavnosti, je bil odstotek dobička, ki se je moral upoštevati, določen na 8 %. Tako določen dobiček je bil obdavčen po splošni stopnji davka od dohodkov pravnih oseb.

116. Da bi preverilo, ali navedena davčna shema centrom za usklajevanje zagotavlja prednost, se je Sodišču v odlomku, ki ga je Splošno sodišče citiralo v točki 142 izpodbijane sodbe, zdelo potrebno primerjati to davčno shemo s splošnim davčnim sistemom, v katerem obdavčljivi prihodki vsakega podjetja, ki dejavnosti opravlja v razmerah svobodne konkurence, ustrezajo razliki med prihodki in odhodki tega podjetja.[65] Sodišče je tako ugotovilo, da izključitev stroškov za zaposlene in finančnih dajatev, ki so odločilno prispevali k doseganju prihodkov centrov za usklajevanje, iz stroškov, namenjenih določitvi obdavčljivih prihodkov teh centrov, „[ni] dopušča[la], da bi se transferne cene približale cenam, ki bi se dosegle v pogojih svobodne konkurence“.[66]

117. Po mnenju Komisije ni nobenega dvoma, da je Sodišče tako uporabilo neodvisno tržno načelo. Tudi če to načelo ni omenjeno v točkah 95 in 96 sodbe Forum 187, Komisija meni, da uporaba besed „ki dejavnosti opravlja v razmerah svobodne konkurence“ v točki 95 in izraza „transferne cene“ v točki 96 ne pušča prostora drugačnim razlagam.

[64] Odločba Komisije 2003/757/ES z dne 17. februarja 2003 o shemi pomoči, ki jo je Belgija namenila centrom za usklajevanje s sedežem v Belgiji (UL 2003, L 282, str. 25).

[65] Sodba Forum 187, točka 95.

[66] Sodba Forum 187, točka 96.

118. V zvezi s pravno podlago uporabe navedenega načela se Komisija strinja z Irsko in trdi, da je Sodišče v sodbi Forum 187 primerjalo davčno obravnavanje centrov za usklajevanje z običajnimi pravili belgijskega prava. Vseeno dodaja, da je razlog, iz katerega je Sodišče uporabilo davčno obravnavanje samostojnih družb kot referenčno merilo za ugotovitev obstoja prednosti v korist teh centrov, enak razlogu, ki ga je Splošno sodišče uporabilo v točkah 141 in 145 izpodbijane sodbe in v skladu s katerim je končni cilj zadevne nacionalne davčne sheme zagotoviti, da se davčna osnova povezanih družb oceni enako kot davčna osnova samostojnih družb.

119. Vzporedno je v sodbi Forum 187 poleg tega po mnenju Komisije potrjeno, da uporaba neodvisnega tržnega načela ni odvisna od njegove vključitve v nacionalno pravo. Komisija namreč ugotavlja, da Sodišče v tej sodbi obstoja prednosti za centre za usklajevanje ni preučilo glede na neodvisno tržno načelo, kodificirano v belgijskem davčnem pravu.

120. Ta razlaga sodbe Forum 187 me ne prepriča.

121. Nikjer v tej sodbi ni omenjeno, da morajo države članice uporabiti neodvisno tržno načelo, če to načelo ni kodificirano v nacionalnem pravu. To po mojem mnenju ni presenetljivo, ker ne gre za pravno vprašanje, ki ga je razlagalo Sodišče.

122. Struktura razlogovanja Sodišča v navedeni sodbi to jasno kaže. Najprej, Sodišče v točkah od 91 do 93 opozarja na bistvene značilnosti metode za določitev obdavčljivega dobička, kot ta izhaja iz davčne sheme iz arrêté royal n° 187, du 30 décembre 1982, relatif à la création des centres de coordination (kraljeva uredba št. 187 z dne 30. decembra 1982 o ustanovitvi centrov za usklajevanje).[67] Dalje, v točki 94 navaja, da se ta metoda „zgleduje po t. i. metodi *cost plus*, ki jo za obdavčitev storitev, ki jih opravlja hčerinska družba ali stalna poslovna enota na račun družb, ki pripadajo isti skupini in imajo sedež v drugih državah, določa [OECD]“, preden v točkah 95 in 96 v bistvu ugotovi, da je treba primerjati znesek obdavčljivih prihodkov, ki izhaja iz uporabe te davčne sheme, in znesek, ki izhaja iz uporabe splošnega davčnega sistema.

123. Iz tega sledi, da je belgijski zakonodajalec v nacionalno pravo vključil metodo, podobno metodi „cost plus“, ki je ena od metod za izračun transfernih cen, ki jih OECD priporoča za posredno določitev primerljivih tržnih cen za transakcije znotraj skupine. Kot pa poudarja generalni pravobranilec P. Léger v točki 257 sklepnih predlogov, ki jih je predstavil v tej zadevi, tožeča stranka ni izpodbijala dejstva, da je treba obstoj ugodnosti presojati na podlagi merila, ki je temelj metode „cost plus“ OECD, torej na podlagi merila, v skladu s katerim morajo biti transferne cene določene tako, da bi se približale cenam, ki bi se dosegle v običajnih tržnih pogojih.[68] Poleg tega iz odločbe Komisije izhaja, da se je morala belgijska uprava za določitev teh cen sklicevati na poročila OECD.[69]

124. To po mojem mnenju kaže, da v nasprotju s tem, kar Komisija trdi v odgovoru na pritožbo, to, da neodvisno tržno načelo v sodbi Forum 187 ni omenjeno – tudi če je bilo za to načelo mogoče šteti, da je zajeto s členom 26 belgijskega zakonika o davkih od dohodkov iz leta 1992 – ne pomeni, da je vprašanje, ali je navedeno načelo vključeno v nacionalno pravo, v navedeni sodbi neupoštevno.

[67] *Moniteur belge* z dne 13. januarja 1983.

[68] Sklepni predlogi generalnega pravobranilca P. Légerja v združenih zadevah Kraljevina Belgija in Forum 187/Komisija (C-182/03 in C-217/03, EU:C:2006:89).

[69] Odločba 2003/757, točka 95 obrazložitve. V zvezi s tem se Komisija sklicuje na št. 26/48 komentarja belgijskega zakonika o davku od dohodkov iz leta 1992.

125. Zdi se mi namreč, da je Sodišče v preučevani sodbi odločilo o drugačnem pravnem vprašanju, pri katerem je vključitev neodvisnega tržnega načela v nacionalno pravo zgolj logična premisa. Ko se je država članica odločila, da v nacionalno pravo vključi metodo za določanje obdavčljivega dobička povezanih družb, ki je podobna metodi „cost plus“ OECD *in katere cilj je torej obdavčiti te družbe na podlagi, ki je primerljiva s podlago, ki bi izhajala iz uporabe splošnega davčnega sistema*, ta država daje gospodarsko prednost navedenim družbam, če v to metodo vključi določbe, katerih posledica je zmanjšanje davčnega bremena, ki bi ga te družbe običajno morale nositi na podlagi navedenega sistema.

126. Skratka, menim, da v nasprotju s tem, kar je Splošno sodišče ugotovilo v točki 142 izpodbijane sodbe, sodba Forum 187 ne potrjuje stališča, v skladu s katerim se neodvisno tržno načelo uporablja, ko je namen nacionalnega davčnega prava enako obdavčiti povezane in samostojne družbe, ne glede na to, ali je to načelo vključeno v to pravo.

127. Šesti očitek Irske je torej treba po mojem mnenju sprejeti.

128. Irska s sedmim očitkom meni, da neodvisno tržno načelo ne izhaja iz dokumentov OECD in da načelo zasebnega subjekta v tržnem gospodarstvu, na katerem temelji njen pristop na tem področju, ni prava pravna podlaga. V zvezi s tem ugotavlja, da se je Komisija na to načelo sklicevala v sklepih o začetku postopka v zvezi z vnaprejšnjimi davčnimi stališči, sprejetimi za družbe Apple, Fiat in Starbucks, in da je ta institucija na obravnavi pred Splošnim sodiščem v obravnavani zadevi trdila, da svoje teorije neodvisnega tržnega načela ne opira več na načelo zasebnega subjekta v tržnem gospodarstvu.

129. Glede tega očitka ugotavljam samo, da se z njim, kot se zdi, na splošno graja splošni pristop Komisije v zvezi s podlago neodvisnega tržnega načela, ne da bi se obravnavali razlogi, iz katerih je bil ta pristop v izpodbijani sodbi odobren. V teh okoliščinah pozivam Sodišče, naj ga razglasi za nedopustnega.

130. Tretji in četrti očitek Irske zahtevata, da spomnim na upoštevni odlomek izpodbijane sodbe. Splošno sodišče je v točki 152 te sodbe ugotovilo, da je Komisija na obravnavi trdila, da je neodvisno tržno načelo del običajnega sistema obdavčitve, ki ga določa nacionalno pravo, kot posledica pristopa „ločenega pravnega subjekta“, po katerem se davčno pravo navezuje na pravne, in ne na gospodarske subjekte. V točki 153 je Splošno sodišče obravnavalo ugovore Velikega vojvodstva Luksemburg in družbe FFT, v skladu s katerimi je Komisija torej na obravnavi spremenila stališče glede neodvisnega tržnega načela, ki ga je izrazila v spornem sklepu. Čeprav je Splošno sodišče priznalo, da sprememba pravne podlage neodvisnega tržnega načela, navedene v spornem sklepu, ni pravno utemeljena, je ugotovilo, da to nikakor ne postavlja pod vprašaj ugotovitve, ki jo je navedlo predtem in v skladu s katero je neodvisno tržno načelo orodje, ki se uporablja v okviru preučitve na podlagi člena 107(1) PDEU.

131. V zvezi s tem Irska na prvem mestu navaja, da se Komisija ni mogla učinkovito opreti na novo trditev, ki jo je tako podala na obravnavi, ker bi bila sicer kršena pravica do obrambe. Pristop ločenega pravnega subjekta naj namreč v spornem sklepu ne bi bil naveden kot pravna podlaga tega načela.

132. Na drugem mestu Irska zatrjuje, da tudi če bi Komisija v spornem sklepu navedla, da je pristop ločenega pravnega subjekta pravna podlaga neodvisnega tržnega načela, bi napačno uporabila pravo. Napačno naj bi bilo namreč trditi, da je to načelo nujna posledica pristopa

ločenega pravnega subjekta, ker naj bi tudi drugi modeli obdavčitve, kot je razdelitev po vnaprej določeni formuli, predvidena v predlogu direktive o skupni osnovi za davek od dohodkov pravnih oseb, temeljili na navedenem pristopu.

133. V zvezi s tem moram že tu povedati, da se Sodišče po mojem mnenju ne bi smelo pustiti zvleči v razpravo, ki nima praktične vrednosti, ker Splošno sodišče svoje odločitve ni oprlo na elemente, ki jih Irska graja v svojih očitkih. Taka razprava naj bi bila namreč povsem teoretična oziroma naj, natančneje, ne bi imela nobenega vpliva na rešitev spora, o katerem odloča Sodišče.

134. Poudariti je treba namreč, da Splošno sodišče v točki 153 izpodbijane sodbe ni odločilo o vprašanju, ali je Komisija s pojasnili, ki jih je na obravnavi navedla v zvezi z razmerjem med izvajanjem pristopa ločenega pravnega subjekta v nacionalnem davčnem sistemu in neodvisnim tržnim načelom, spremenila stališče, ki ga je prvotno podala v spornem sklepu. Prav nasprotno, Splošno sodišče je v bistvu zgolj odločilo, da tudi če bi se ugovori, ki sta jih podala Veliko vojvodstvo Luksemburg in družba FFT, šteli za utemeljene, to ne bi vplivalo na ugotovitev, do katere je prišlo v zvezi s pravno podlago uporabe neodvisnega tržnega načela.[70] Ta očitka torej temeljita na napačni razlagi izpodbijane sodbe.

135. Tretji in četrti očitek Irske je zato treba po mojem mnenju zavrniti kot brezpredmetna.

iv) Obseg neodvisnega tržnega načela in načelo pravne varnosti

136. Irska z osmim očitkom meni, da je vsebino neodvisnega tržnega načela, ki ga je Komisija uporabila v spornem sklepu in Splošno sodišče potrdilo v izpodbijani sodbi, zelo težko opredeliti. V zvezi s tem ugotavlja, da medtem ko je edina natančna opredelitev neodvisnega tržnega načela navedena v dokumentih, pripravljenih v OECD, je v točki 229 obrazložitve spornega sklepa in točki 147 izpodbijane sodbe navedeno, da je neodvisno tržno načelo OECD drugačno od tega načela pri Komisiji. Poleg tega naj bi iz točke 149 izpodbijane sodbe izhajalo, da Komisiji ni treba upoštevati tega, kako je neodvisno tržno načelo opredeljeno v nacionalnem pravu, zaradi česar naj v obravnavani zadevi ne bi upoštevala, da je Veliko vojvodstvo Luksemburg to načelo seveda vključilo v svoje nacionalno pravo. Nazadnje, po mnenju Irske naj ne bi bilo priročnika ali smernic, v katerih bi bila opredeljena vsebina neodvisnega tržnega načela, kot ga je Komisija opisala v spornem sklepu. Neopredelitev vsebine tega načela naj bi bila problematična z vidika načela pravne varnosti, ker naj bi bilo tako nemogoče, da bi davčni zavezanec ali nacionalna davčna uprava poznala pravila, ki se dejansko uporabljajo.

137. Komisija v odgovoru na pritožbo med drugim odgovarja, da je vsebina tega načela izjemno jasna. Določalo naj bi namreč, da je treba transakcije med povezanimi gospodarskimi subjekti za davčne namene presojati, kot da so bile sklenjene po običajnih tržnih pogojih med nepovezanimi gospodarskimi subjekti.

138. Spomniti je treba, da načelo pravne varnosti, ki je splošno načelo prava Unije in se torej uporablja za akte institucij, organov, uradov in agencij Unije, v skladu z ustaljeno sodno prakso zahteva, da so pravna pravila jasna in natančna ter da so predvidljiva.[71] Natančneje, to načelo

[70] Čeprav je res, da se Splošno sodišče v točki 153 izpodbijane sodbe, kot se zdi, ne sklicuje na to pravno podlago, ko zgolj povzema svojo ugotovitev v smislu, da „se neodvisno tržno načelo uporablja v okviru preučitve na podlagi člena 107(1) PDEU“, je res tudi, da to sklicevanje izhaja iz celotnega razlogovanja Splošnega sodišča, v skladu s katerim je legitimnost uporabe neodvisnega tržnega načela kot orodja v okviru te preučitve odvisna od vprašanja, ali je namen *nacionalnega prava* ta, da se dobiček, ki izhaja iz gospodarske dejavnosti povezanega podjetja, obdavči tako, kot če bi izhajal iz transakcij, izvedenih po tržnih cenah.

[71] Sodba z dne 11. septembra 2019, Călin (C-676/17, EU:C:2019:700, točka 50 in navedena sodna praksa).

zahteva presojo, ali pravni akt Unije zadevnim osebam omogoča, da se natančno in nedvoumno seznanijo z obsegom svojih pravic in obveznosti ter ukrepajo v skladu z njimi.[72] Ta zahteva je še posebej strogo predpisana, če gre za akt, ki ima lahko finančne posledice.[73]

139. Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je načelo pravne varnosti neločljivo povezano s sprejemanjem zakonodaje s strani Unije in nacionalnih organov, kadar izvajajo pravo Unije, in da dovoljuje sodni nadzor nad pomanjkljivostmi, ki bi lahko povzročile negotovo uporabo spornega zakonodajnega akta.[74]

140. Načelo pravne varnosti ima ožji obseg v zvezi z upravno odločbo, kot izhaja iz sodne prakse s področja državnih pomoči. Na tem področju lahko Sodišče kršitev načela pravne varnosti ugotovi samo, kadar je šlo za ravnanje Komisije pred ali med *postopkom*, ki se je končal s sprejetjem odločbe o vračilu državne pomoči.[75]

141. V obravnavani zadevi se načelo pravne varnosti uveljavlja proti uporabi neodvisnega tržnega načela pri preučitvi pogoja glede prednosti *zaradi vsebine tega načela, ki jo je domnevno težko opredeliti*. Predmet tega izpodbijanja je, povedano drugače, utemeljenost presoje Komisije v zvezi z *opredelitvijo državnega ukrepa kot državne pomoči*. Utemeljenost take presoje pa se po mojem mnenju ne more izpodbijati z vidika skladnosti z načelom pravne varnosti. Nasprotno stališče bi pomenilo, da se Komisiji prepove, da načrtuje nove pristope pri uporabi pravnih pravil, in da se ji tako naloži, da svoje stališče zamrzne v času. Taka razlaga bi zlasti pomenila, da bi se Komisiji preprečila uporaba vsakega novega referenčnega merila za usmerjanje njene presoje obstoja prednosti v smislu člena 107(1) PDEU.

142. Če bi bilo tako, načela zasebnega vlagatelja v tržnem gospodarstvu ne bi bilo mogoče vključiti v preučitev pogoja glede prednosti, ker to načelo od njegovih prvih pojavitev v praksi odločanja na začetku 80. let 20. stoletja še zdaleč ni imelo dokončno opredeljene vsebine. Ko ga je Sodišče potrdilo leta 1986, je namreč načelo zasebnega vlagatelja v tržnem gospodarstvu zahtevalo le presojo, „ali bi v podobnih okoliščinah zasebni subjekt na podlagi predvidljivih možnosti donosa ter ne glede na socialne dejavnike, dejavnike regionalne politike in sektorsko problematiko vpisal zadevni kapital“.[76] Šele z leti so bila s prakso odločanja in skoraj zakonodajno dejavnostjo Komisije ter sodno prakso Sodišča opredeljena podrobna pravila za njegovo uporabo.[77]

143. Enako je Komisija vsebino neodvisnega tržnega načela v bistvu opredelila tako, da morajo biti transakcije, opravljene med povezanimi podjetji, za davčne namene ocenjene, kot da bi bile sklenjene med samostojnimi podjetji. V obravnavani zadevi je bilo to načelo uporabljeno v skladu s Smernicami OECD. S skupnim delovanjem zakonodajnih in pravosodnih sil, omenjenih na koncu prejšnje točke, bodo pozneje natančno opredeljena podrobna pravila za njegovo uporabo.

144. Zato menim, da se načelo pravne varnosti ne more uveljavljati za to, da bi se Splošnemu sodišču očitalo, da je sprejelo, da Komisija v sklepu, ki ga je sprejela, ni dovolj natančno opredelila vsebine referenčnega merila, kot je neodvisno tržno načelo.

[72] Sodba z dne 29. marca 2011, ThyssenKrupp Nirosta/Komisija (C-352/09 P, EU:C:2011:191, točka 81).

[73] Sodba z dne 23. septembra 2020, Španija in drugi/Komisija (T-515/13 RENV in T-719/13 RENV, EU:T:2020:434, točka 194).

[74] Glej Puissochet, J.-P., in Legal, H., *Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes*, Cahiers du Conseil constitutionnel, 2001, št. 11.

[75] Glej na primer sodbo z dne 8. decembra 2011, France Télécom/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811, točke od 99 do 108).

[76] Sodba z dne 10. julija 1986, Belgija/Komisija (234/84, EU:C:1986:302, točka 14).

[77] Glej zlasti Obvestilo Komisije o pojmu državne pomoči po členu 107(1) Pogodbe o delovanju Evropske unije, oddelek 4.2.

145. Iz tega izhaja, da bi bilo treba osmi očitek, ki ga je navedla Irska, po mojem mnenju zavrniti kot neutemeljen.

3) Predlog v zvezi s prvim pritožbenim razlogom

146. Glede na zgornje preudarke in zlasti glede na moje predloge v zvezi s petim in šestim očitkom, ki ju je navedla Irska, Sodišču predlagam, naj sprejme prvi pritožbeni razlog v delu, v katerem se nanaša na to, da je Splošno sodišče napačno uporabilo pravo s tem, da je odobrilo referenčni okvir, kot ga je Komisija določila za namene preučitve obstoja prednosti v smislu člena 107(1) PDEU v obravnavani zadevi. Sodna praksa Sodišča, v skladu s katero napaka pri določitvi tega okvira omaje celotno analizo v zvezi s selektivnostjo,[78] se namreč po mojem mnenju lahko po analogiji uporabi za preučitev prednosti.

c) Tretji pritožbeni razlog

1) Trditve strank

147. Irska s tretjim pritožbenim razlogom trdi, da je Splošno sodišče kršilo obveznost obrazložitve. Prvič, Splošno sodišče naj se ne bi izreklo o točni pravni podlagi neodvisnega tržnega načela, ki naj bi bilo opisano samo kot „orodje“ ali „referenčno merilo“. Drugič, Irska trdi, da je razlogovanje v izpodbijani sodbi protislovno, ker je Splošno sodišče trdilo, da je neodvisno tržno načelo, kot je bilo opredeljeno v spornem sklepu, „splošno načelo enakega obravnavanja pri obdavčenju“ (točka 150 izpodbijane sodbe), in ne „splošno načelo enakega obravnavanja v zvezi z davki“ (točka 161 izpodbijane sodbe), ne da bi pojasnilo tako razlikovanje.

148. Komisija meni, da ta pritožbeni razlog temelji na napačni razlagi izpodbijane sodbe in da ga je treba zato zavrniti.

2) Presoja

149. Uvodoma je treba spomniti na ustaljeno sodno prakso, v skladu s katero mora obrazložitev sodbe Splošnega sodišča jasno in nedvoumno izražati njegovo razlogovanje, tako da se lahko zainteresirane stranke seznanijo z utemeljitvijo sprejete odločbe, Sodišče pa opravi sodni nadzor.[79]

150. Glede očitka, ki se nanaša na neobstoj obrazložitve v zvezi s pravno podlago neodvisnega tržnega načela, moram najprej ugotoviti, da se zdi, da se Irska, potem ko je na splošno ugotovila, da so trditve Velikega vojvodstva Luksemburg in družbe FFT, s katerimi sta grajala to pravno podlago, preučene v točkah od 126 do 187 izpodbijane sodbe, ne sklicuje na upoštevne točke te sodbe. Če bi to storila, ta država članica po mojem mnenju Splošnemu sodišču ne bi mogla očitati, da ni opredelilo zadevne pravne podlage.

151. Splošno sodišče se je namreč, kot sem že dokazal v teh sklepnih predlogih, v zvezi s tem izreklo v točki 141 izpodbijane sodbe. Preden je njegovo vsebino predstavilo s trditvijo, da če je davčni ukrep odobren povezanemu podjetju, lahko Komisija davčno breme, ki izhaja iz uporabe tega ukrepa, primerja z davčnim bremenom, izhajajočim iz uporabe „običajnih“ pravil obdavčitve

[78] Sodba z dne 28. junija 2018, Andres (Stečajni upravitelj družbe Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, točka 107).

[79] Glej sodbo z dne 29. aprila 2021, Achemos Grupė in Achema/Komisija (C-847/19 P, neobjavljena, EU:C:2021:343, točka 60 in navedena sodna praksa).

v nacionalnem pravu za samostojno podjetje, ki je v primerljivem položaju, je Splošno sodišče skrbno pojasnilo, da neodvisno tržno načelo *izhaja iz nacionalnega prava*, in zlasti, da, „[če] nacionalno davčno pravo pri zavezanosti za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb ne razlikuje med povezanimi podjetji in samostojnimi podjetji, se želi s tem pravom dobiček, ki izhaja iz gospodarske dejavnosti takega povezanega podjetja, obdavčiti tako, kot če bi izhajal iz transakcij, izvedenih po tržnih cenah“. Potem ko je tako opredelilo pravno podlago neodvisnega tržnega načela, je Splošno sodišče v točki 145 izpodbijane sodbe v bistvu ugotovilo, da se navedeno načelo v obravnavani zadevi uporablja, ker je namen luksemburškega zakonika o davkih ta, da so povezane in samostojne družbe enako obdavčene z davkom od dohodkov pravnih oseb.

152. Čeprav ta pravna podlaga ne prestane preizkusa skladnosti z upoštevno sodno prakso, kot je razvidno iz preučitve petega očitka v okviru prvega pritožbenega razloga, ni mogoče zanikati, da jo je Splošno sodišče vseeno opredelilo, kar nedvomno jemlje vso podlago očitku, ki se nanaša na domneven neobstoj obrazložitve izpodbijane sodbe v zvezi s tem.

153. Navedeno pojasnjuje, zakaj v točkah od 151 do 154 izpodbijane sodbe, kot pravilno ugotavlja Irska, ni navedeno, kaj je pravna podlaga neodvisnega tržnega načela. Splošno sodišče je v točkah od 149 do 154 te sodbe namreč želelo pravzaprav dokazati, da s trditvami Velikega vojvodstva Luksemburg in družbe FFT ni mogoče ovreči ugotovitve, ki je *že* bila izpeljana, in sicer, da neodvisno tržno načelo izhaja iz nacionalnega prava.

154. Za očitek, ki se nanaša na protislovnost obrazložitve, se mi zdi, da je posledica napačnega razumevanja točk 150 in 161 izpodbijane sodbe. Irska namreč izhaja iz premise, v skladu s katero je Splošno sodišče namignilo, da obstaja razlika med opredelitvijo kot „splošno načelo enakega obravnavanja pri obdavčenju“, ki velja za neodvisno tržno načelo v skladu s točko 150, in opredelitvijo kot „splošno načelo enakega obravnavanja v zvezi z davki“, ki v skladu s točko 161 ne velja za to načelo. Ta premisa je po mojem mnenju napačna.

155. Splošno sodišče je v točki 150 izpodbijane sodbe izjavilo, da je Komisija v točki 228 obrazložitve spornega sklepa navedla, da je neodvisno tržno načelo „splošno načelo enakega obravnavanja pri obdavčenju, *ki spada na področje uporabe člena 107 PDEU*“.[80] V točki 161 te sodbe je Splošno sodišče na očitek, ki sta ga izrazili Irska in družba FFT, odgovorilo, da te formulacije ni mogoče razumeti tako, da potrjuje obstoj „splošnega načela enakega obravnavanja v zvezi z davki, *ki bi ga vseboval člen 107(1) PDEU*“.[81] Splošno sodišče je tako zgolj zavrnilo eno od morebitnih razlag točke 228 obrazložitve spornega sklepa, kot je povzeta v točki 150 izpodbijane sodbe, in sicer, da je pravna podlaga neodvisnega tržnega načela člen 107(1) PDEU. Zato ne vidim nobenega protislovja med točkama 150 in 161 izpodbijane sodbe. Ta očitek je treba zato po mojem mnenju zavrniti.

156. Glede na te ugotovitve Sodišču predlagam, naj tretji pritožbeni razlog zavrne kot neutemeljen.

[80] Moj poudarek.

[81] Moj poudarek.

d) Četrti pritožbeni razlog

1) Trditve strank

157. Irska s četrtim pritožbenim razlogom trdi, da je Splošno sodišče napačno zavrnilo trditev, preučeno v točkah od 180 do 184 izpodbijane sodbe, v zvezi s tem, da je Komisija z uvedbo svojega neodvisnega tržnega načela kršila načelo pravne varnosti. Ko je Splošno sodišče v točki 183 izpodbijane sodbe trdilo, da je bilo „predvidljivo“, da lahko Komisija preveri, ali metoda za določitev transfernih cen odstopa od cene, ki bi bila določena pod tržnimi pogoji, da bi presodila, ali zadevno vnaprejšnje davčno stališče zagotavlja prednost, naj ne bi upoštevalo, da je načelo, ki ga je določila Komisija, novo pravilo, katerega vsebine luksemburška davčna uprava ni mogla poznati vnaprej. Tudi če bi luksemburška davčna uprava lahko pričakovala, da bo Komisija preverila, ali je povezana družba za davčne namene obravnavana enako kot samostojna družba, naj ne bi mogla predvideti, da bo Komisija uporabila svojo različico neodvisnega tržnega načela, in naj ne bi mogla poznati njegove vsebine.

158. Komisija nasprotuje celotnemu sklepanju Irske.

2) Presoja

159. Najprej je treba skrbno opredeliti obseg tega pritožbenega razloga. Zdi se mi, da Irska izpodbija zavrnitev Splošnega sodišča, da bi priznalo, da preučitev obstoja prednosti, opravljena z vidika popolnoma novega pravnega okvira, ki ga nacionalna davčna uprava zato ni mogla predvideti, pomeni kršitev načela pravne varnosti. Podlaga in vsebina neodvisnega tržnega načela naj namreč ne bi bili predmet priprave Komisije pred sprejetjem spornega sklepa, med drugim z objavo aktov *soft law*, kot so priročnik ali smernice.

160. Seveda ni mogoče zanikati, da pristop, ki ga je Komisija sprejela v spornem sklepu, pomeni določeno stopnjo novosti. Spomniti je treba namreč, da v prejšnji praksi odločanja Komisije na področju državnih pomoči ne najdemo nobene sledi neodvisnega tržnega načela, kot ga je Komisija oblikovala v spornem sklepu in Splošno sodišče potrdilo v izpodbijani sodbi. V zvezi s tem sem v teh sklepnih predlogih že podal razlago, da bi dokazal, da je v izpodbijani sodbi napačno potrjena pravilnost razlage, ki izhaja iz spornega sklepa, v skladu s katero je bila s sodbo Forum 187 ratificirana uporaba takega neodvisnega tržnega načela za analizo obstoja prednosti.

161. Vseeno ne verjamem, da je na podlagi tega mogoče ugotoviti, da je bilo načelo pravne varnosti kršeno.

162. V zvezi s tem se je treba še enkrat sklicevati na odlomek sodbe Forum 187, v katerem je Sodišče sprejelo razlago, ki jo je podal generalni pravobranilec P. Léger, in sicer, da čeprav ni sporno, da mora Komisija spoštovati načelo pravne varnosti, ko opravlja nalogo nadzora državnih pomoči, je ta zahteva neločljivo povezana z zahtevo po spoštovanju *načela zakonitosti* in posledično določb členov 107 in 108 PDEU.[82] Sodišče je tako v bistvu štelo, da kršitve načela pravne varnosti ni mogoče ugotoviti, če je Komisija spremenila svojo presojo pri opredelitvi nacionalnega davčnega ukrepa kot državne pomoči. Po mojem mnenju pa ni dvoma, da ugotovitev v zvezi z razmerjem med načeloma pravne varnosti in zakonitosti velja tudi za presojo Komisije, ki glede na njeno prejšnjo prakso odločanja pomeni novost. Iz tega izhaja, da načelo pravne varnosti

[82] Sodba Forum 187, točke od 73 do 76, in sklepne predloge generalnega pravobranilca P. Légerja v združenih zadevah Kraljevina Belgija in Forum 187/Komisija (C-182/03 in C-217/03, EU:C:2006:89, točka 219).

ne nasprotuje temu, da Komisija, kot v obravnavani zadevi, glede vprašanja, ali državni ukrep pomeni državno pomoč, poda presojo, pri kateri gre za novost, kadar meni, da mora pravilna uporaba člena 107(1) in člena 108 PDEU pripeljati do takega sklepa. Poleg tega je bilo v točki 142 teh sklepnih predlogov pojasnjeno, da utemeljenosti presoje Komisije v zvezi z opredelitvijo državnega ukrepa kot državne pomoči ni mogoče izpodbijati na podlagi načela pravne varnosti.

163. Načelo pravne varnosti prav tako nikakor ne zahteva, da je nova razlaga, ki jo želi Komisija vpeljati v analizo, opravljeno na podlagi člena 107(1) PDEU, predhodno predstavljena v priročnikih ali smernicah. Čeprav ti akti prispevajo k zagotavljanju preglednosti, predvidljivosti in pravne varnosti v zvezi z ravnanjem Komisije, kot je Sodišče večkrat opozorilo,[83] nikakor niso potrebni za utemeljitev zakonitosti take pobude.

164. V teh okoliščinah menim, da trditve v točki 183 izpodbijane sodbe ni mogoče grajati s pravnega vidika.

165. Zato Sodišču predlagam, naj četrti pritožbeni razlog zavrne kot neutemeljen.

e) Peti pritožbeni razlog

1) Trditve strank

166. Irska s petim pritožbenim razlogom, usmerjenim proti točkam od 100 do 117 izpodbijane sodbe, Splošnemu sodišču očita, da je zavrnilo utemeljitev, v skladu s katero je bila s spornim sklepom, ob neupoštevanju členov 3, 4 in 5 PEU ter člena 114 PDEU, potrjena prikrita harmonizacija, ki je v nasprotju z načelom delitve pristojnosti. Po njenem mnenju se je Komisija v spornem sklepu sklicevala na pravila, ki niso del nacionalnega davčnega sistema, hkrati pa ni upoštevala določb tega sistema, ki se uporabljajo. Irska poudarja, da če bi Komisija uspela v tej zadevi, bi se neodvisno tržno načelo Komisije uveljavilo za vse države članice ne glede na to, kar je določeno v njihovi davčni zakonodaji.

167. Komisija odgovarja, da je zadevno vnaprejšnje davčno stališče dejansko presodila z vidika splošnega sistema davka od dohodkov pravnih oseb v Luksemburgu in da če bi bila sodba Splošnega sodišča potrjena glede ugotovitve v zvezi z obstojem selektivne prednosti, bi to pomenilo samo, da se države članice, ki podružnice ali hčerinske družbe multinacionalnih družb obdavčijo na podlagi svojih običajnih pravil, kot da gre za ločene pravne subjekte, ne bi mogle izogniti temu, da se njihova vnaprejšnja davčna stališča preverijo z vidika predpisov o državni pomoči, samo zato, ker njihova davčna zakonodaja ne kodificira izrecno objektivnih meril za dodelitev dobička tem podružnicam ali hčerinskim družbam.

2) Presoja

168. Uvodoma je treba ugotoviti, da Irska ne izpodbija celotnega razlogovanja Splošnega sodišča v točkah od 100 do 117 izpodbijane sodbe. Pojasniti hoče namreč, da se strinja s prvim delom tega razlogovanja, v katerem je Splošno sodišče poudarilo, da se pravila o državni pomoči uporabljajo za nacionalne davčne ukrepe. Njeni očitki se nanašajo samo na ugotovitev, ki izhaja iz točke 113 izpodbijane sodbe.

[83] Glej sodbo z dne 14. novembra 2018, Komisija/Grčija (C-93/17, EU:C:2018:903, točka 119 in navedena sodna praksa).

169. Potem ko je Splošno sodišče v točki 112 te sodbe opozorilo, da Komisija nima pristojnosti, ki bi ji omogočala, da samostojno opredeli tako imenovano „običajno“ obdavčitev povezanega podjetja in pri tem prezre nacionalna davčna pravila, naj bi v točki 113 navedene sodbe napačno odločilo, da je Komisija v spornem sklepu samo preverila, ali zadevno vnaprejšnje davčno stališče upravičencu do tega stališča daje prednost v primerjavi z „običajno“ obdavčitvijo, *kot je opredeljena z nacionalnim davčnim pravom*. Napačnost te ugotovitve naj bi bila sicer po mnenju Irske potrjena s tem, da je Splošno sodišče v točki 149 izpodbijane sodbe priznalo, da Komisija ni preučila, ali zadevno vnaprejšnje davčno stališče spoštuje luksemburško davčno pravo.

170. Povedano drugače, s tem pritožbenim razlogom se izpodbija to, da je Komisija uporabila neodvisno tržno načelo za določitev „običajne“ obdavčitve neodvisno od vsakršnega sklicevanja na obstoj tega načela v nacionalnem pravu. Zato se odgovor, ki ga je treba dati na ta pritožbeni razlog, ujema z odgovorom na vprašanje, ali je treba presoje Splošnega sodišča v zvezi z referenčnim okvirom, ki se uporablja za ugotovitev morebitnega obstoja davčne ugodnosti, potrditi ali ne.

171. V zvezi s tem ugotavljam, da res ni presenetljivo, da je glede pravnega območja, za katero je značilen soobstoj pravil Pogodbe o državni pomoči in nacionalnih davčnih pravil ter v katerem preprečitev tveganja poseganja prvonavedenih pravil v drugonavedena pomeni presojo obstoja prednosti z vidika nacionalnega referenčnega okvira, kršitev delitve pristojnosti med Unijo in državami članicami odvisna od tega, ali je bil ta referenčni okvir pravilno opredeljen.

172. Ob upoštevanju predloga, ki sem ga dal v teh sklepnih predlogih, naj se prvi pritožbeni razlog razglasi za utemeljen v delu, v katerem se nanaša na to, da neodvisno tržno načelo, uporabljeno v spornem sklepu, ni pravilo, ki je izrecno kodificirano v nacionalnem pravu, tako kot pritožnica menim, da izpodbijana sodba v točki 113 ne upošteva določb Pogodbe, ki urejajo delitev pristojnosti med Unijo in državami članicami (člen 3(6), člen 4(1) in člen 5(1) in (2) PEU) ter določajo prepoved harmonizacije na področju obdavčenja (člen 114(2) PDEU).

173. Sodišče torej pozivam, naj sprejme tudi peti pritožbeni razlog.

B. Drugi pritožbeni razlog

174. Irska s tem pritožbenim razlogom v bistvu trdi, da je Splošno sodišče napačno ugotovilo, da se Komisija v obravnavani zadevi ne more sklicevati na domnevo selektivnosti, v skladu s katero se za ukrep domneva, da je selektiven, če ta ukrep zagotavlja prednost in gre za individualno pomoč, če je vnaprejšnje davčno stališče individualna pomoč.

175. Komisija trdi, da je treba ta pritožbeni razlog zavrniti kot brezpredmeten. V spornem sklepu naj bi bila namreč z analizo v treh korakih, ki se uporablja za sheme pomoči, dokazana tudi selektivnost zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča in Splošno sodišče naj bi jo odobrilo v točkah od 360 do 366 izpodbijane sodbe. Ker naj Irska v pritožbi ne bi izpodbijala teh točk, naj bi ugotovitev glede selektivnosti zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča ostala veljavna, tudi če bi bil ta pritožbeni razlog sprejet.

176. Komisija glede utemeljenosti odgovarja, da za individualno vnaprejšnje davčno stališče ni mogoče šteti, da je bilo odobreno v okviru splošne sheme pomoči. Po mnenju Komisije ima namreč davčna uprava, ko v vnaprejšnjem davčnem stališču potrdi sporazum v zvezi s transfernimi cenami, možnost vplivati na to, ali se v individualnem primeru pomoč odobri ali ne, ker lahko potrdi bodisi sporazum, ki daje rezultat po neodvisnem tržnem načelu, bodisi

metodo, ki odstopa od takega rezultata. Poleg tega naj bi elementi, ki pomenijo prednost, v obravnavani zadevi izhajali samo iz zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča in ne iz določb luksemburškega prava, na podlagi katerih naj bi bilo vnaprejšnje davčno stališče sprejeto.

1. Upoštevnost

177. Ugotoviti je treba, da se je v spornem sklepu selektivnost presojala ne le z uporabo domneve, ampak tudi analize v treh korakih, ki sem jo že opisal v teh sklepnih predlogih. To podredno opravljeno analizo je Splošno sodišče potrdilo v točkah od 360 do 366 izpodbijane sodbe.

178. V zvezi s tem se mi zdi potrebno spomniti, kot je Splošno sodišče storilo v točki 361 izpodbijane sodbe, da sta bila prva dva koraka navedene analize, in sicer v zvezi z določitvijo referenčnega okvira in preverjanjem obstoja odstopanja od tega okvira, preučena *hkrati* z gospodarsko prednostjo in da vprašanje, ali vnaprejšnje davčno stališče odstopa od referenčnega okvira ne glede na to, ali je širši ali ožji, *sovpada* z ugotovitvijo prednosti, podeljene upravičenemu podjetju.

179. Ob upoštevanju tega bom poudaril le, da ta podredna analiza ne more ostati veljavna, če bi se Sodišče v sodbi, ki jo bo izdalo, odločilo razveljaviti ugotovitve Splošnega sodišča v zvezi s podlago neodvisnega tržnega načela, k čemur ga pozivam v teh sklepnih predlogih, ker bi bila nato ovržena celotna preučitev selektivne prednosti tako v primarnem kot v sekundarnem razlogovanju.

180. Sodišču torej predlagam, naj odloči, da ta pritožbeni razlog ni brezpredmeten.

2. Utemeljenost

181. V zvezi z domnevo selektivnosti je treba spomniti, da je bila prvič omenjena v sodbi Komisija/MOL, v kateri je Sodišče odločilo, da „se zahteva selektivnosti razlikuje glede na to, ali je zadevni ukrep predviden kot splošen sistem pomoči ali pa kot individualna pomoč“, nato pa dodalo, da „[v] zadnjenavedenem primeru opredelitev gospodarske prednosti načeloma omogoča domnevo, da je ukrep selektiven“. [84] Gre torej za izpodbojno domnevo, za uporabo katere morata biti izpolnjena dva pogoja, in sicer obstoj prednosti v smislu člena 107(1) PDEU in individualna narava zadevnega ukrepa.

182. Do zdaj je bila ta individualna narava za uporabo domneve selektivnosti priznana trikrat. V prvih dveh sodbah, ki sta ju izdali Sodišče v zadevi Orange/Komisija [85] in Splošno sodišče v zadevi Grčija/Komisija [86], se je spor nanašal na to, da sta bila kot državna pomoč opredeljena *nacionalna zakonodajna ukrepa*, ki sta bila sprejeta v korist družbe France Télécom [87] oziroma zasebne družbe, ki je imela koncesijo za upravljanje dela pristanišča v Pireju [88]. V tretji sodbi

[84] Sodba z dne 4. junija 2015 (C-15/14 P, EU:C:2015:362, točka 60).

[85] Sodba z dne 26. oktobra 2016, Orange/Komisija (C-211/15 P, EU:C:2016:798).

[86] Sodba z dne 13. decembra 2017, Grčija/Komisija (T-314/15, neobjavljena, EU:T:2017:903).

[87] Natančneje, s francoskim zakonom je bila zmanjšana protidajatev, ki jo je družba France Télécom morala plačati v državno blagajno za obračunavanje in izplačevanje pokojnin svojim uslužbencem. Sodišče je v sodbi potrdilo ugotovitev Splošnega sodišča, da primerjava prejemnika z drugimi subjekti, ki so v dejansko in pravno primerljivem položaju glede na cilj, ki ga uresničuje tak ukrep, ni upoštevna, ker gre za „ukrep[] *ad hoc*, ki se nanaša le na eno podjetje in s katerim se poskušajo spremeniti nekatere njegove konkurenčne omejitve“. Glej sodbo z dne 26. oktobra 2016, Orange/Komisija (C-211/15 P, EU:C:2016:798, točki 53 in 54).

[88] Natančneje, grški zakon o potrditvi koncesijske pogodbe, sklenjene med javnim upravljavcem pristanišča v Pireju in družbo Piraeus Container Terminal SA, je vseboval več davčnih določb v korist te družbe. Splošno sodišče je v sodbi povzelo enako formulacijo, kot jo je pred tem uporabilo Sodišče. Glej sodbo z dne 13. decembra 2017, Grčija/Komisija (T-314/15, neobjavljena, EU:T:2017:903, točka 81).

Sodišča v zadevi Mytilinaios Anonymos Etairia – Omilos Epicheiriseon se je spor nanašal na to, da je bil kot državna pomoč opredeljen ukrep, ki je izhajal iz *začasne odredbe*, s katero je bila odločitev grškega javnega podjetja za distribucijo električne energije, da odpove pogodbo, ki je bila predhodno sklenjena z zasebno družbo in s katero je bila tej priznana ugodnejša cena električne energije, razglašena za neveljavno. [89]

183. Kolikor vem, torej ne obstaja noben precedens, v katerem sta morali sodišči Unije upravno odločbo preučiti s tega vidika. Ta preučitev zahteva kompleksnejšo presojo, ker je taka odločba lahko tako individualni ukrep kot ukrep, odobren na podlagi sheme pomoči. Prav to vprašanje je v osrčju razprave o tem pritožbenem razlogu. Irska namreč graja ugotovitev, ki jo je Splošno sodišče izpeljalo v izpodbijani sodbi, in trdi, da je treba v nasprotju s tem, kar je odločilo to sodišče, zadevno vnaprejšnje davčno stališče šteti za pomoč, ki se izvaja v skladu s shemo pomoči, pri čemer se torej verjetno sklicuje na shemo, ki naj bi bila uvedena s členom 164(3) zakonika o davkih od dohodkov in okrožnico št. 164/2.

184. Splošno sodišče je ugotovilo individualno naravo zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča po izvedbi analize, pri kateri je v točkah 342 in 343 izpodbijane sodbe kot osnovo uporabilo opredelitvi „individualne pomoči“ in „sheme pomoči“ iz člena 1(e) in člena 1(d) Uredbe 2015/1589 [90].

185. V prvonavedeni določbi je individualna pomoč v bistvu opredeljena kot pomoč, ki ni dodeljena na podlagi sheme pomoči, medtem ko se v drugonavedeni določbi za opredelitev kot sheme pomoči zahteva izpolnjevanje treh kumulativnih pogojev. Prvič, pomoči je mogoče dodeliti posamično podjetjem na podlagi akta. Drugič, za dodelitev teh pomoči se ne zahteva noben nadaljnji izvedbeni ukrep. Tretjič, podjetja, ki se jim lahko dodelijo individualne pomoči, morajo biti opredeljena „na splošen in abstrakten način“. [91] Dodati je treba, kot je Splošno sodišče navedlo v točkah 346 in 347 izpodbijane sodbe in je Sodišče pred nedavnim potrdilo, da izpolnjevanje teh pogojev pomeni med drugim, da bistveni elementi sheme pomoči izhajajo iz določb, ki so opredeljene kot pravna podlaga te sheme, in da nacionalni davčni organ, ko sprejema ukrep, nima diskrecijske pravice, na podlagi katere bi lahko vplival na znesek pomoči, njene značilnosti ali pogoje, pod katerimi se dodeli. [92]

186. Vendar se ugovori Irske ne nanašajo na neizpolnjevanje teh pogojev v obravnavani zadevi. Irska namreč ni predložila nobenega elementa, s katerim bi pod vprašaj postavila med drugim ugotovitve Splošnega sodišča v zvezi s pravnim virom elementov, ki pomenijo državno pomoč, ki je bila domnevno dodeljena z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem, in obsegom diskrecijske pravice, ki jo je imela luksemburška davčna uprava pri sprejemanju vnaprejšnjih davčnih stališč. [93]

187. Irska v bistvu trdi, da oblika, v kateri se v vseh vnaprejšnjih davčnih stališčih uporablja samo ena zakonodajna določba, ki je poleg tega podlaga številnih drugih vnaprejšnjih davčnih stališč, pomeni, da gre za shemo pomoči in več individualnih ukrepov, dodeljenih na podlagi te sheme. Tako se po mojem mnenju sklicuje na pojem „shema pomoči“, ki ima *širši* obseg kot pojem iz člena 1(d) Uredbe 2015/1589. Irska namreč v nadaljevanju svojega sklepanja Splošnemu sodišču

[89] Sodba z dne 11. decembra 2019, Mytilinaios Anonymos Etairia – Omilos Epicheiriseon (C-332/18 P, EU:C:2019:1065, točka 69), v kateri je Sodišče v bistvu odločilo, da se domneva selektivnosti uporablja, ker so bili učinki te odredbe „omejeni na stranki zadevnega spora“.

[90] Uredba Sveta z dne 13. julija 2015 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 108 Pogodbe o delovanju Evropske unije (UL 2015, L 248, str. 9).

[91] Sodba z dne 16. septembra 2021, Komisija/Belgija in Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, točka 60).

[92] Sodba z dne 16. septembra 2021, Komisija/Belgija in Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, točka 105).

[93] Točki 351 in 352 izpodbijane sodbe.

očita, da je ta pojem izpeljalo iz akta sekundarne zakonodaje kljub temu, da selektivnost kot sestavni del pojma državne pomoči izhaja neposredno iz Pogodbe in ne bi smela biti odvisna od opredelitev v zakonodaji.

188. Pojem selektivnosti, kot je opredeljen s sodno prakso, namreč po mnenju Irske dokazuje, da je treba v obliki, kot je predmet preučitve, opraviti primerjalno preučitev, ki temelji na upoštevanju položajev drugih podjetij, ki so bila lahko obravnavana enako kot podjetje, ki mu je bilo izdano vnaprejšnje davčno stališče.

189. V podporo tej trditvi Irska navaja sodbo Komisija/Hansestadt Lübeck[94]. Vendar se mi zdi očitno, da ta sodba z ničemer ne more potrditi te trditve, ker ni bilo nobenega dvoma, da je bil v zadevi, v kateri je bila izdana, državni ukrep, ki ga je Komisija napačno opredelila kot selektivnega, in sicer pravilnik, ki ga je upravljavec letališča Lübeck (Nemčija) sprejel v zvezi z pristojbinami, ki jih morajo plačati vsi letalski prevozniki, ki uporabljajo to letališče, shema pomoči, zaradi česar je nujna primerjalna preučitev, opisana v prejšnji točki teh sklepnih predlogov.

190. V isti namen se Irska sklicuje tudi na sodbo, ki jo je Sodišče izdalo v zadevi Komisija/MOL[95]. Naj spomnim, da se je navedena zadeva nanašala na madžarski zakon o rudarstvu, ki je določal, da lahko vsako rudarsko podjetje, ki opravlja dejavnost na podlagi dovoljenja za izkoriščanje, le enkrat zaprosi pristojni organ za rudarstvo za podaljšanje roka za izkoriščanje zadevnih nahajališč. Če se je ta organ strinjal, je pogodba, sklenjena med pristojnim ministrom in zainteresiranim podjetjem, določala stopnjo rudarske pristojbine, ki se je uporabljala za ta nahajališča med zgornjo in spodnjo mejno vrednostjo, ki sta bili vnaprej določeni z zakonom.

191. Res pa je, da je Sodišče v zvezi s selektivnostjo pogodbe o podaljšanju, sklenjene med navedenim organom in družbo MOL, po zgledu Splošnega sodišča dejansko odločilo, da Komisiji ni uspelo dokazati obstoja take selektivne narave, ker ni preverila, ali je bila ta družba obravnavana ugodneje kot vsa druga podjetja, ki bi bila lahko v primerljivem položaju. Gotovo je tudi, da je nacionalni organ pri sklenitvi pogodb o podaljšanju, kot je bila zadevna pogodba, uporabljal določbo zakona o rudarstvu in da je ta lahko bila podlaga za druge pogodbe v podobnih položajih. Vendar ne verjamem, da je iz te sodbe mogoče sklepati – kot, se mi zdi, počne Irska – da ta elementa zadostujeta, da se v obravnavani zadevi ugotovi, da obstaja pomoč, dodeljena na podlagi sheme pomoči, in da se zato domneva selektivnosti ne uporablja. Spomniti je treba namreč, da je Sodišče v navedeni zadevi moralo odločiti o vprašanju, ali polje proste presoje, ki ga ima nacionalni organ pri določitvi rudarske pristojbine ob sklenitvi pogodb o podaljšanju, omogoča ugotovitev, da je zadevna pogodba selektivna. Potem ko je Sodišče poudarilo posebnost zadevnega ukrepa („fakultativnih določb nacionalnega prava, ki določajo naložitev dodatnih bremen“), je odgovorilo nikalno in pojasnilo, da „je namen polja proste presoje iz obravnavanega primera prilagoditi dodatno breme, naloženo gospodarskim subjektom, zaradi upoštevanja zahtev, ki izhajajo iz načela enakega obravnavanja, in se torej *po naravi* razlikuje od primerov, ko je uporaba takega polja proste presoje povezana z dajanjem prednosti določenemu gospodarskemu subjektu“.[96]

[94] Sodba z dne 21. decembra 2016 (C-524/14 P, EU:C:2016:971).

[95] Sodba z dne 4. junija 2015 (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

[96] Sodba z dne 4. junija 2015, Komisija/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, točka 65). Moj poudarek.

192. Ker je neuporaba domneve selektivnosti torej odvisna od državnega ukrepa, ki je predmet preučitve,[97] ne vidim, kako bi se lahko štelo, da navedena sodba zagotavlja merila, ki se lahko uporabijo tudi v drugih primerih poleg tega, ki ga je preučilo Sodišče. Da bi v obravnavani zadevi prišli do iste ugotovitve, bi bilo treba po mojem mnenju dokazati, da gre prav tako za „fakultativn[o] določb[o] nacionalnega prava, ki določa[] naložitev dodatnih bremen“. V zvezi s tem je treba poudariti, prvič, da člen 164(3) zakonika o davku od dohodkov, kot je Veliko vojvodstvo Luksemburg potrdilo na obravnavi, ni fakultativna določba, ker naj bi se uporabljal za povezana podjetja, tudi če ta luksemburške davčne uprave ne zaprosijo za vnaprejšnje davčno stališče. Drugič, zdi se mi očitno, da ta člen tem podjetjem nikakor ne nalaga dodatnih bremen.

193. Skratka, sodna praksa o selektivnosti, na katero se sklicuje Irska, ne dovoljuje razlage, s katero bi bil pojmu „shema pomoči“ dodeljen širši obseg od tistega, ki mu je priznan z Uredbo št. 2015/1589, kot trdi ta država članica. Na podlagi te sodne prakse torej ni mogoče zavrniti opredelitve zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča kot „individualne pomoči“, kot ta opredelitev izhaja iz točk od 350 do 355 izpodbijane sodbe. Zato menim, da Splošno sodišče ni storilo napake s tem, da je štelo, da je Komisija z uporabo domneve selektivnosti pravilno ugotovila selektivnost zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča.

194. Glede na zgornje preudarke Sodišču predlagam, naj drugi pritožbeni razlog, ki ga je podala Irska, zavrne kot neutemeljen.

195. Zaradi izčrpnosti je po mojem mnenju treba dodati še pojasnilo. Ko sta tožeči stranki na prvi stopnji pred Splošnim sodiščem trdili, da je treba zadevno vnaprejšnje davčno stališče obravnavati kot pomoč, ki je dodeljena na podlagi sheme pomoči, nista zatrjevali, da ta shema temelji na členu 164(3) zakonika o davku od dohodkov in okrožnici št. 164/2 skupaj z ustaljeno prakso luksemburške davčne uprave v zvezi z vnaprejšnjimi davčnimi stališči, izdanimi drugim finančnim in zakladniškim družbam, kot je družba FFT. Če bi bil obstoj take ustaljene upravne prakse potrjen, bi bil odgovor, ki ga priporočam v prejšnji točki, verjetno nasproten.

196. To bi bila posledica upoštevanja razlage pojma „shema pomoči“, določenega v členu 1(d) Uredbe 2015/1589, ki jo je Sodišče prek nedavnim podalo v sodbi Komisija/Belgija in Magnetrol International v zvezi z davčnimi oprostitvami presežnega dobička, ki so jih belgijski organi odobrili v obliki vnaprejšnjih davčnih stališč. Pri preučitvi izpolnjevanja prvega pogoja iz tega člena je Sodišče namreč pojasnilo, da je „določba“ sheme, na kateri temelji dodelitev individualnih pomoči, lahko tudi ustaljena upravna praksa davčnih organov države članice, „kadar ta praksa kaže na ‚sistematično ravnanje‘, katerega značilnosti izpolnjujejo zahteve iz [navedenega člena]“, in da upoštevanje take upravne prakse ni omejeno na položaje, v katerih ni nobene pravne določbe, na kateri ta shema temelji.[98] Kot pa izhaja iz te sodbe, obstoj navedene upravne prakse običajno pomeni, da sta izpolnjena tudi druga pogoja, ker Sodišče šteje, da so pogoji iz člena 1(d) Uredbe 2015/1589 „neločljivo povezani“.[99]

[97] V zvezi s tem glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca N. Wahla v zadevi Komisija/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:32, točka 67), v skladu s katerimi „se je treba glede na popolnoma posebno naravo zadevnega ukrepa izogniti vsakršni prenagljeni analogiji s presojo selektivnosti sistemov, ki jo je sodišče Unije doslej že opravilo“.

[98] Sodba z dne 16. septembra 2021, Komisija/Belgija in Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, točke od 79 do81).

[99] Glej zlasti sodbo z dne 16. septembra 2021, Komisija/Belgija in Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, točki 106 in 121).

IV. Tožba pred Splošnim sodiščem

197. Člen 61, prvi odstavek, Statuta Sodišča Evropske unije določa, da če je pritožba utemeljena in Sodišče razveljavi odločitev Splošnega sodišča, lahko Sodišče, če stanje postopka to dovoljuje, samo dokončno odloči o zadevi. Menim, da je v obravnavani zadevi tako.

198. Iz razmišljanja v točkah od 101 do 113 in od 167 do 174 teh sklepnih predlogov izhaja, da je Splošno sodišče v izpodbijani sodbi napačno uporabilo pravo s tem, da je potrdilo preučitev obstoja gospodarske prednosti z vidika referenčnega okvira, ki vključuje neodvisno tržno načelo, ki ne izhaja z nacionalnega davčnega prava, in je tako kršilo tudi določbe, ki urejajo delitev pristojnosti med Unijo in njenimi državami članicami.

199. Sodišče bi zato po mojem mnenju moralo sprejeti prvi in tretji del prvega tožbenega razloga, ki ga je Veliko vojvodstvo Luksemburg navedlo v zadevi T-755/15, in prvi očitek prvega tožbenega razloga, ki ga je družba FFT podala v zadevi T-759/195, ter posledično sporni sklep razglasiti za ničen.

V. Stroški

200. Člen 184(2) Poslovnika Sodišča določa, da če je pritožba utemeljena in Sodišče samo dokončno odloči v sporu, o stroških odloči Sodišče.

201. V skladu s členom 138(1) Poslovnika, ki se v pritožbenem postopku uporablja na podlagi člena 184(1) tega poslovnika, se plačilo stroškov na predlog naloži neuspeli stranki. V skladu s predlogi Irske, družbe FFT in Velikega vojvodstva Luksemburg je treba Komisiji naložiti plačilo stroškov, ki jih je Veliko vojvodstvo Luksemburg priglasilo pred Splošnim sodiščem, in stroškov, ki jih je Irska priglasila v okviru te pritožbe. Poleg tega ji je treba naložiti plačilo stroškov, ki jih je družba FFT priglasila pred Splošnim sodiščem in v okviru te pritožbe.

202. V skladu s členom 140(1) Poslovnika države članice in institucije, ki so intervenirale v postopku, nosijo svoje stroške. Veliko vojvodstvo Luksemburg, ki je v postopku interveniralo, mora torej nositi svoje stroške, priglašene v okviru te pritožbe.

VI. Predlog

203. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj odloči tako:

1. Sodba Splošnega sodišča Evropske unije z dne 24. septembra 2019, Luksemburg in Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (T-755/15 in T-759/15, EU:T:2019:670), se razveljavi.

2. Tožbama, ki sta ju Veliko vojvodstvo Luksemburg in družba Fiat Chrysler Finance Europe vložili pri Splošnem sodišču Evropske unije, se ugodi.

3. Sklep Komisije (EU) 2016/2326 z dne 21. oktobra 2015 o državni pomoči SA.38375 (2014/C ex 2014/NN), ki jo je Luksemburg dodelil podjetju Fiat, se razglasi za ničen.

4. Evropska komisija nosi svoje stroške, stroške, ki jih je Veliko vojvodstvo Luksemburg priglasilo pred Splošnim sodiščem, in stroške, ki jih je Irska priglasila v okviru te pritožbe. Poleg tega se ji naloži plačilo stroškov, ki jih je družba Fiat Chrysler Finance Europe priglasila pred Splošnim sodiščem in v okviru te pritožbe.

5. Veliko vojvodstvo Luksemburg nosi svoje stroške, priglašene v okviru te pritožbe.