



## Zbornik sudske prakse

**Predmet T-508/19**

**Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) Pte Ltd i dr.  
protiv  
Europske komisije**

**Presuda Općeg suda (drugo prošireno vijeće) od 6. travnja 2022.**

„Državne potpore – Program potpora koji je vlada Gibraltara provela u vezi s porezom na dobit – Porezno oslobođenje za prihode ostvarene od kamata i naknada u području intelektualnog vlasništva – Porezna mišljenja u korist multinacionalnih društava – Odluka Komisije kojom se potpore proglašavaju nespojivima s unutarnjim tržištem – Obveza obrazlaganja – Očita pogreška u ocjeni – Selektivna prednost – Pravo na podnošenje primjedbi”

1. *Tužba za poništenje – Predmet – Djelomično poništenje – Uvjet – Odvojivost spornih odredbi – Odluka Komisije kojom se proglašavaju nespojivima s unutarnjim tržištem dvije zasebne i neovisne mjere potpore – Zahtjev za poništenje koji se sastoji od zasebnih dijelova od kojih se svaki odnosi na različitu mjeru potpore (čl. 263. UFEU-a)*

(t. 43.-45.)

2. *Potpore koje dodjeljuju države – Pojam – Intervencija države u područja koja nisu usklađena u Europskoj uniji – Izravno oporezivanje – Uključenost – Određivanje porezne osnovice i raspodjela poreznog opterećenja – Nadležnosti država članica – Granice – Nadležnosti Komisije (čl. 4. i 5. UFEU-a; čl. 107. st. 1. UFEU-a)*

(t. 56.-70.)

3. *Tužba za poništenje – Tužbeni razlozi – Zloupotreba ovlasti – Pojam (čl. 263. UFEU-a)*

(t. 72., 73.)

4. *Potpore koje dodjeljuju države – Pojam – Selektivnost mjere – Ocjena zasnovana na uzimanju u obzir upotrijebljene regulatorne tehnike – Isključenost (čl. 107. st. 1. UFEU-a)*

(t. 80., 81., 134., 185.)

5. *Potpore koje dodjeljuju države – Pojam – Dodjela prednosti korisnicima – Mjera koja pruža poreznu pogodnost – Referentni okvir za utvrđivanje postojanja prednosti – Materijalno razgraničenje – Kriteriji – Određivanje redovnog ili općeg poreznog sustava – Opći sustav poreza na dobit čiji je cilj oporezivanje svih prihoda koji su obračunani ili ostvareni na državnom području države članice – Uzimanje u obzir informacija koje potječu od dotične države članice – Dopuštenost*  
(čl. 107. st. 1. UFEU-a)

(t. 89.-94., 118.-123., 128., 135.-137., 143.-147., 156., 161., 162.)

6. *Potpore koje dodjeljuju države – Odluka Komisije – Sudski nadzor – Slobodna ocjena činjenica i dokaza – Komisijino utvrđivanje nacionalnog prava – Činjenično pitanje*  
(čl. 107. UFEU-a)

(t. 103.)

7. *Potpore koje dodjeljuju države – Upravni postupak – Obveze Komisije – Savjesno i nepristrano ispitivanje – Uzimanje u obzir najpotpunijih i najpouzdanijih informacija – Doseg obveze*  
(čl. 108. st. 2. UFEU-a)

(t. 104.-106., 127.)

8. *Potpore koje dodjeljuju države – Odluka Komisije – Ocjena zakonitosti s obzirom na informacije dostupne u trenutku donošenja odluke*  
(čl. 108. UFEU-a)

(t. 107., 125., 141.)

9. *Potpore koje dodjeljuju države – Pojam – Porezne mjere – Objedinjeno ispitivanje kriterija selektivnosti i gospodarske prednosti – Dopuštenost*  
(čl. 107. st. 1. UFEU-a)

(t. 169.)

10. *Potpore koje dodjeljuju države – Pojam – Dodjela prednosti korisnicima – Mjera koja pruža poreznu pogodnost – Sustav oporezivanja prihoda poduzetnika – Opći sustav poreza na dobit čiji je cilj oporezivanje svih prihoda koji su obračunani ili ostvareni na državnom području države članice – Porezna mjera kojom se odstupa od navedenog sustava i predviđa porezno oslobođenje prihoda ostvarenih od kamata ili naknada za licenciju – Uključenost – Nepostojanje izričitog pravila kojim se predviđa oporezivanje navedenih naknada – Nepostojanje utjecaja*  
(čl. 107. UFEU-a)

(t. 178.-182., 206.)

11. *Potpore koje dodjeljuju države – Pojam – Selektivnost mjere – Mjera koja pruža poreznu pogodnost – Kriteriji za utvrđivanje selektivnosti mjere – Uvođenje razlike koja nije opravdana prirodom i strukturom općeg poreznog sustava među gospodarske subjekte koji se nalaze u činjenično i pravno usporedivom položaju – Nužnost utvrđivanja određenih obilježja zajedničkih korisnicima porezne pogodnosti – Nepostojanje*  
(čl. 107. st. 1. UFEU-a)

(t. 198.-201., 209.-213.)

12. *Potpore koje dodjeljuju države – Pojam – Selektivnost mjere – Mjera koja pruža poreznu pogodnost – Opća mjera primjenjiva na sve gospodarske subjekte bez razlike – Mjera koja nije primjenjiva na transakcije koje su usporedive s transakcijama koje su potrebne za odobravanje mjere – Mjera koja se može kvalificirati kao selektivna*  
(čl. 107. UFEU-a)

(t. 202., 203., 207.)

13. *Akti institucija – Obrazloženje – Obveza – Doseg – Odluka Komisije u području državnih potpora – Uzimanje u obzir konteksta i svih pravnih pravila*  
(čl. 108. st. 1. i 3. i čl. 296. UFEU-a)

(t. 229.-236.)

14. *Potpore koje dodjeljuju države – Komisijino ispitivanje – Ispitivanje sustava potpora u cjelini – Dopuštenost – Obveza Komisije da pojedinačno ocijeni položaj određenih korisnika – Nepostojanje*  
(čl. 107. i 108. UFEU-a; Uredba Vijeća br. 659/1999, čl. 1. t. (d))

(t. 259.-268.)

15. *Potpore koje dodjeljuju države – Komisijino ispitivanje – Upravni postupak – Odluka o pokretanju formalnog istražnog postupka predviđenog u članku 108. stavku 2. UFEU-a – Analiza postojanja selektivne prednosti – Promjena Komisijina stajališta po okončanju postupka – Konačna odluka koja počiva na osnovi različitoj od one koja je utvrđena u odluci o proširenju postupka – Odluka o proširenju postupka koja ne sadržava odlučujuće informacije na kojima se zasniva Komisijina ocjena – Povreda postupovnih prava zainteresiranog poduzetnika*  
(čl. 108. st. 2. UFEU-a; Uredba Vijeća br. 659/1999, čl. 6. st. 1.)

(t. 283.-316.)

## Kratak prikaz

Između 1. siječnja 2011. i 31. prosinca 2013., na temelju Income Tax Acta iz 2010. (u daljnjem tekstu: ZPD iz 2010.)<sup>1</sup>, prihodi od naknada za licenciju nisu bili uvršteni u kategorije prihoda oporezivih u Gibraltaru.

MJN Holdings (Gibraltar) Ltd (u daljnjem tekstu: društvo MJN GibCo) bio je društvo iz grupe MeadJohnson sa sjedištem u Gibraltaru koje je držalo udjel od 99,99 % u kapitalu komanditnog društva osnovanog na temelju nizozemskog prava Mead Johnson Three CV (u daljnjem tekstu: društvo MJT CV), koje je uz naknadu ustupilo podlicencije drugom društvu iz grupe<sup>2</sup>. Porezna tijela Gibraltara izdala su 2012. društvu MJN GibCo porezno mišljenje kojim je na temelju sustava poreza na dobit Gibraltara iz ZPD-a iz 2010. potvrđeno neoporezivanje prihoda društva MJT CV ostvarenog od naknada za licenciju u odnosu na društvo MJN GibCo.

Europska komisija pokrenula je u listopadu 2013. formalni istražni postupak kako bi, među ostalim, provjerila usklađenost sustava oporezivanja naknada u području intelektualnog vlasništva, predviđenog ZPD-om iz 2010., s pravilima Unije u području državnih potpora. U listopadu 2014. ona je odlučila proširiti taj postupak na praksu poreznih mišljenja u Gibraltaru (u daljnjem tekstu: odluka o proširenju postupka).

Odlukom od 19. prosinca 2018. (u daljnjem tekstu: pobijana odluka)<sup>3</sup> Komisija je, s jedne strane, okvalificirala kao „implicitno oslobođenje” neuvršavanje prihoda ostvarenih od naknada za licenciju u poreznu osnovicu između 1. siječnja 2011. i 31. prosinca 2013. i zaključila da je ta mjera program potpora koji je nezakonit i nespojiv s unutarnjim tržištem. Komisija je smatrala da je navedenim oslobođenjima uvedeno ublažavanje poreza koje bi dotični poduzetnici u suprotnom morali platiti, uzimajući u obzir cilj ZPD-a iz 2010. koji se sastoji od oporezivanja prihoda obračunanih ili ostvarenih u Gibraltaru.

S druge strane, Komisija je smatrala da porezni tretman koji je vlada Gibraltara dodijelila u okviru poreznih mišljenja izdanih za pet društava sa sjedištem u Gibraltaru koja su držala udjele u komanditnim društvima osnovanima na temelju nizozemskog prava te su neka od njih primala prihode od naknada u području intelektualnog vlasništva, predstavlja pojedinačne državne potpore koje su nezakonite i nespojive s unutarnjim tržištem. Ta mišljenja, kojima je potvrđeno neoporezivanje prihoda navedenih društava ostvarenih od naknada za licenciju, nastavila su se primjenjivati nakon izmjene ZPD-a iz 2010. uvedene 2013., na temelju koje su naknade za licenciju bile uvrštene među kategorije oporezivih prihoda. Društvo MJN GibCo bilo je među pet dotičnih društava.

Nakon što su mu različita društva iz grupe MJN podnijela tužbu, Opći ju je sud djelomično prihvatio. Odbija tužbu u dijelu u kojem se njome osporava dio pobijane odluke koji se odnosi na program potpora. U tom okviru Opći sud potvrđuje pristup koji je Komisija slijedila i prema kojem „neoporezivost” i „oslobođenje” proizvode iste učinke, kao i činjenicu da se nepostojanju izričitog pravila kojim je predviđeno oporezivanje prihoda od naknada za licenciju ne protivi to da se mjerom dodjeljuje prednost. Opći sud poništava pobijanu odluku u dijelu u kojem se odnosi na

<sup>1</sup> Gibraltarski Zakon o porezu na dobit iz 2010.

<sup>2</sup> Društvo MJT CV bilo je nositelj licencija za prava intelektualnog vlasništva, na kojima je uz naknadu ustupilo podlicencije društvu Mead Johnson BV, drugom društvu iz grupe MJN osnovanom na temelju nizozemskog prava. Prije svojeg prestanka 2018. društvo MJN GibCo pripadalo je međunarodnoj grupi Mead Johnson Nutrition (u daljnjem tekstu: grupa MJN). Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) Pte Ltd, sa sjedištem u Singapuru, bio je pak matično društvo društva MJN GibCo u visini od 100 %.

<sup>3</sup> Odluka Komisije (EU) 2019/700 od 19. prosinca 2018. o državnoj potpori SA.34914 (2013/C) koju je provela Ujedinjena Kraljevina u vezi sa sustavom poreza na dobit trgovačkih društava u Gibraltaru (SL 2019., L 119, str. 151.)

pojedinačnu potporu dodijeljenu društvu MJN GibCo. U tom okviru pojašnjava opseg prava zainteresiranih stranaka na sudjelovanje u formalnom istražnom postupku u području državnih potpora i utjecaj povrede tog prava na zakonitost konačne odluke donesene po provođenju takvog postupka.

### *Ocjena Općeg suda*

Kao prvo, što se tiče programa potpora, Opći sud podsjeća ponajprije na to da intervencije država članica u područja koja još nisu bila predmet usklađivanja na razini Unije, poput izravnog oporezivanja, nisu isključene iz područja primjene propisa o nadzoru državnih potpora. Slijedom navedenog, s obzirom na to da je Komisija nadležna za osiguravanje poštovanja članka 107. UFEU-a, ona nije prekoračila svoje ovlasti kad je ispitala neoporezivanje prihoda od naknada za licenciju kako bi provjerila je li ta mjera činila program potpora i, ako je to slučaj, je li ona bila spojiva s unutarnjim tržištem. U ovom slučaju Opći sud ističe da upućujući na odredbe poreznog prava primjenjive u Gibraltaru i zasnivajući ocjenu o navedenim odredbama na informacijama koje su priopćila tijela Ujedinjene Kraljevine i Gibraltara, Komisija nije samostalno definirala takozvano „opće” oporezivanje iz poreznih odredbi primjenjivih u Gibraltaru u okviru svojeg ispitivanja neoporezivanja prihoda od naknada za licenciju. Osim toga, iz pobijane odluke ne proizlazi da je Komisija nastojala uskladiti porezno pravo primjenjivo u Gibraltaru s pravima primjenjivima u različitim državama članicama.

Opći sud potom odbija tužbene razloge koji se temelje, u biti, na pogreškama u ocjeni i pogreškama koje se tiču prava počinjenima prilikom određivanja općih poreznih pravila u Gibraltaru i određivanja selektivne prednosti.

Uvodno Opći sud primjećuje da u okviru analize poreznih mjera s aspekta prava Unije u području državnih potpora, ispitivanje kriterija prednosti i kriterija selektivnosti prethodno zahtijeva da se odrede opća pravila oporezivanja koja čine referentni okvir relevantan za to ispitivanje.

Glede općih pravila oporezivanja u Gibraltaru, Opći sud priznaje da je Komisija s pravom zaključila da je sustav oporezivanja u Gibraltaru bio teritorijalni sustav oporezivanja prema kojem su se svi prihodi obračunani ili ostvareni u Gibraltaru morali tamo oporezovati, te da se na temelju navedenog sustava za prihode od naknada za licencije koje je primilo društvo iz Gibraltara nužno smatralo da su obračunani ili ostvareni na tom području. Ti su zaključci počivali na informaciji koja je potjecala izravno od dotične države članice i bili su u skladu sa sadržajem relevantnih odredaba ZPD-a iz 2010.

Glede postojanja gospodarske prednosti, Opći sud smatra da je Komisija dokazala da sustav neoporezivanja prihoda od naknada za licenciju dovodi do smanjenja iznosa poreza koji bi u pravilu morali platiti poduzetnici sa sjedištem u Gibraltaru koji su primili te naknade i to na temelju glavnih načela ZPD-a iz 2010., to jest načela teritorijalnosti i načela prema kojem su svi računovodstveni prihodi poreznih obveznika bili oporezivi.

U tom okviru Opći sud odbija argument tužiteljâ da se uslijed nepostojanja izričitog pravila u ZPD-u iz 2010. kojim bi se predviđalo oporezivanje prihoda od naknada za licenciju, porezna tijela nisu mogla odreći oporezivanja navedenih prihoda i nisu, dakle, dodijelila nikakvu prednost tužiteljima. Opći sud podsjeća u tom pogledu na to da činjenica da je porezna mjera osmišljena prema određenoj regulatornoj tehnici nema utjecaja na njegovu analizu u kontekstu članka 107.

UFEU-a i da je okolnost da prihodi od naknada za licenciju u ovom slučaju nisu podliježali porezu na prihod jer nisu bili uvršteni u kategorije prihoda oporezivih u Gibraltaru, proizvodila iste učinke kao i da je ta kategorija prihoda formalno podliježala oslobođenju od poreza.

Glede selektivnosti neoporezivanja prihoda ostvarenih od naknada za licenciju, Opći sud smatra da je Komisija osnovano zaključila da je ono iznimka u odnosu na opće načelo teritorijalnosti jer je dovelo do toga da se na poduzetnike iz Gibraltara koji su primali prihode od naknada u području intelektualnog vlasništva primjenjuje porezni tretman različit od onog koji se primjenjuje na poduzetnike koji se oporezuju u Gibraltaru i koji primaju prihode obračunane ili ostvarene na tom području, iako su se te dvije kategorije poduzetnika nalazile u usporedivim situacijama s obzirom na cilj koji se nastojao ostvariti ZPD-om iz 2010.

Kao drugo, glede mjere pojedinačne potpore dodijeljene na temelju poreznog mišljenja izdanog društvu MJN GibCo, Opći sud smatra da su razlike između analize sadržane u odluci o proširenju postupka i pobijanoj odluci, u dijelu u kojem su se odnosile na ključna mjerila za kvalifikaciju poreznog mišljenja donesenog u korist društva MJN GibCo kao pojedinačne državne potpore, bile takve da je Komisija morala donijeti odluku o ispravku ili drugu odluku o proširenju postupka kako bi tužiteljima omogućila da učinkovito sudjeluju u postupku.

Naime, argumentacija na temelju koje je Komisija u pobijanoj odluci zaključila da je zadržavanje na snazi tog poreznog mišljenja nakon izmjene ZPD-a iz 2010. uvedene 2013. predstavljalo pojedinačnu državnu potporu nespojivu s unutarnjim tržištem, zasnivala se na odlučujućim informacijama koje se nisu nalazile u odluci o proširenju postupka, to jest na transparentnosti komanditnih društava osnovanih na temelju nizozemskog prava u svrhu primjene gibraltarskog poreznog prava i utvrđenju da bi partnerska društva u pravilu morala podliježati porezu na prihod u Gibraltaru u visini svojeg udjela u dobiti svojih komanditnih društava osnovanih na temelju nizozemskog prava.

Prema tome, Opći sud ističe da kada Komisija izmijeni svoju argumentaciju između odluke o pokretanju postupka i konačne odluke u pogledu odlučujućih informacija u svojoj ocjeni o postojanju potpore, njezina obveza da proširi formalni istražni postupak kako bi zainteresiranim strankama omogućila da podnesu svoje primjedbe, bitan je postupovni zahtjev čija povreda dovodi do poništenja nevaljanog akta, neovisno o pitanju je li ta povreda prouzročila štetu onomu tko se na nju poziva ili je li postupak mogao imati drugačiji ishod. Na osnovi tih utvrđenja Opći sud poništava pobijanu odluku u dijelu u kojem se odnosi na pojedinačnu državnu potporu dodijeljenu na temelju poreznog mišljenja izdanog društvu MJN GibCo.