



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 8. lipnja 2023.¹

Predmet C-457/21 P

**Europska komisija
protiv
Velikog Vojvodstva Luksemburga
Amazon.com, Inc.,
Amazon EU Sàrl**

„Žalba – Državna potpora – Dodjela povoljne transferne cijene – Selektivna porezna prednost – Utvrđivanje referentnog sustava – Smjernice OECD-a o transfernim cijenama kao referentni sustav – Vežanost Suda za referentni sustav koji su odabrali Komisija i Opći sud – Ocjena točne transferne cijene – Razgraničenje između ocjene činjenica i ocjene pravnih pitanja – Ublaženi kriterij ispitivanja prilikom ocjene jesu li nacionalna porezna tijela eventualno pogrešno primijenila porezno pravo – Prethodno porezno mišljenje”

I. Uvod

1. U predmetnoj se žalbi ponovno² razmatra prethodno porezno mišljenje na temelju prava državnih potpora. Iako takva prethodna porezna mišljenja s jedne strane služe pravnoj sigurnosti, s druge strane ponekad postoji prikrivena sumnja da se u nekim državama članicama temelje na dogovorima između poreznih uprava i poreznih obveznika kojima se potencijalno može narušiti tržišno natjecanje.

2. Ponovno³ je riječ o transfernim cijenama koje možda odstupaju od načela nepristrane transakcije. Luksemburška porezna uprava odgovorila je 2003. društvu Amazon.com u vezi s odgovarajućim iznosom tantijeme u odnosu između dvaju društava kćeri. Njezin iznos utječe na dugovani porez na dobit društva Amazon EU S.à.r.l. koje je rezidentno u Luksemburgu. Što je viša tantijema, to je manji porez na dobit društava u Luksemburgu. Luksemburg i društvo Amazon.com sporazumno su primijenili jednu metodu određivanja odgovarajuće tantijeme. Komisija je tu metodu određivanja transfernih cijena smatrala potporom jer nije bila u skladu s OECD-ovim načelima nepristrane transakcije. Komisija je provela vlastiti izračun odgovarajućeg

¹ Izvorni jezik: njemački

² Vidjeti u tom pogledu osobito nedavnu presudu od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859) i mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Pikamäea u predmetu Irska/Komisija (C-898/19 P, EU:C:2021:1029), kao i moje mišljenje u predmetu Engie Global LNG Holding i dr./Komisija i Luksemburg/Komisija (C-454/21 P i C-451/21 P, EU:C:2023:383).

³ Vidjeti u tom pogledu presude od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859); od 15. srpnja 2020., Irska i dr./Komisija (T-778/16 i T-892/16, EU:T:2020:338 – u tijeku pod brojem predmeta C-465/20 P) i od 24. rujna 2019., Nizozemska i dr./Komisija (T-760/15, EU:T:2019:669).

iznosa tantijeme u skladu s jednom drugom metodom i utvrdila nižu tantijemu. Budući da bi to dovelo do većeg poreza na dobit društava, prethodnim poreznim mišljenjem dodijeljena je selektivna prednost društvu kćeri koje je plaćalo tantijemu.

3. U postupku protiv te Komisijine odluke o potpori pred Općim sudom stranke su se sporile prije svega oko pojedinosti metode koja je primijenjena ili koju bi trebalo primijeniti. Nije se sporilo oko pitanja mogu li OECD-ova načela nepristrane transakcije u ovom slučaju biti odgovarajući referentni sustav za nadzor državnih potpora. Opći sud utvrdio je da transferne cijene nisu pogrešno određene te je poništio tu odluku zbog nedostatka dokaza o selektivnoj prednosti.

4. Nakon te presude Općeg suda, Sud je u predmetu Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija⁴ pojasnio da se OECD-ova načela mogu u najboljem slučaju primijeniti kao referentni sustav za utvrđivanje selektivne prednosti samo ako su prenesena u nacionalno pravo. To nije slučaj u luksemburškom pravu. Međutim, Komisija smatra da je Opći sud počinio pogrešku koja se tiče prava kad je poništio njezinu odluku. Budući da je referentni sustav nesporan među svim strankama, presuda u predmetu Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija ne utječe na predmetnu žalbu. Komisija se u tom pogledu poziva na načelo *ultra petita*.

5. Ako je to točno, dalje se postavlja pitanje o opsegu u kojem je Sud nadležan preispitivati „točan” izračun transferne cijene u okviru žalbe. Komisija osobito prigovara da je Opći sud drukčije od nje ocijenio određene aspekte (pravno vlasništvo nad nematerijalnom imovinom, ugovornu raspodjelu prava i obveza, funkcionalnu analizu uključenih društava kćeri itd.). Međutim, za ocjenu činjenica načelno je nadležan Opći sud, a u okviru žalbe pred Sudom može se eventualno istaknuti prigovor iskrivljavanja činjenica. Suprotno tomu, pravna pitanja u žalbi u izvornoj su nadležnosti Suda⁵. Međutim, predmetni slučaj pokazuje da to razgraničenje stvara poteškoće prilikom ispitivanja selektivne prednosti. Možda je potrebno ograničiti intenzitet sudskog nadzora (odnosno možda je potreban izmijenjeni kriterij ispitivanja) u dijelu u kojem Sud tumači nacionalno porezno pravo s obzirom na postojanje selektivne prednosti.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

6. Okvir prava Unije čine članak 107. i sljedeći članci UFEU-a.

B. Luksemburško pravo

7. Člankom 164. stavkom 3. izmijenjenog loiija concernant l'impôt sur le reven (Zakon o porezu na prihod, u daljnjem tekstu: LIR) od 4. prosinca 1967. određuje se:

„Skrivenu raspodjelu dobiti treba uključiti u poreznu osnovicu. Skrivena raspodjela dobiti postoji posebno kada dioničar, član društva ili zainteresirana strana izravno ili neizravno dobiva koristi od društva ili udruženja, koje inače ne bi mogao dobiti da nema to svojstvo.”

⁴ Presuda od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859)

⁵ Vidjeti članak 58. Statuta Suda Europske unije.

C. Ogljedna porezna konvencija i smjernice OECD-a

8. Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj (u daljnjem tekstu: OECD) objavila je nekoliko neobvezujućih smjernica o međunarodnom oporezivanju. Ogljedna porezna konvencija OECD-a osnova je za mnoge bilateralne porezne ugovore između država članica OECD-a i sve većeg broja nečlanica osobito u području poreza na prihod i kapital. Sadržava i odredbe o odgovarajućoj raspodjeli dobiti među trgovačkim društvima koja su dio multinacionalne grupe trgovačkih društava. U tom pogledu u članku 9. stavku 1. Ogljedne porezne konvencije OECD-a, u verziji koja je bila na snazi od 2003. do 2014., propisano je sljedeće:

„[Ako] su dva [povezana] poduzeća u svojim poslovnim ili financijskim odnosima povezana ugovorenim ili nametnutim uvjetima koji se razlikuju od uvjeta koje bi ugovorila neovisna poduzeća, dobit koju bi jedno od poduzeća ostvarilo bez tih uvjeta, ali je ipak nije ostvarilo zbog tih uvjeta, može biti uključena u dobit tog poduzeća i oporezivati se na odgovarajući način.”

9. Osim toga, OECD je poreznim upravama i multinacionalnim poduzećima dao smjernice za primjenu načela nepristrane transakcije u svojim smjernicama o transfernim cijenama; te se smjernice neprestano razvijaju. Za godine o kojima je riječ u ovom slučaju od posebne su važnosti Smjernice o transfernim cijenama prihvaćene 13. srpnja 1995. (u daljnjem tekstu: Smjernice OECD-a o transfernim cijenama iz 1995.).

10. Točka 1.13. Smjernica OECD-a o transfernim cijenama iz 1995. glasi:

„Načelo [nepristrane transakcije] u teoriji je ispravno jer se njime osigurava stanje koje je najbliže funkcioniranju otvorenog tržišta u slučaju kada se roba ili usluge prenose između povezanih društava. Iako ga nije uvijek jednostavno primijeniti u praksi, njime se u načelu osigurava odgovarajuća razina prihoda među članovima grupa multinacionalnih poduzeća koju porezne uprave smatraju prihvatljivom. To se temelji na gospodarskoj stvarnosti posebnih činjenica i okolnosti kontroliranog poreznog obveznika i prihvaća kao referentnu vrijednost uobičajeno funkcioniranje tržišta.”

11. U tom pogledu u Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama opisano je pet metoda za određivanje cijena po tržišnim uvjetima za transakcije unutar grupe: i. metoda usporedive cijene na slobodnom tržištu (CUP); ii. metoda uvećanog troška; iii. metoda preprodajne cijene; iv. metoda transakcijske neto marže (‘TNMM’), i v. transakcijska metoda podjele dobiti. U načelu se mora primijeniti najprikladnija metoda određivanja transfernih cijena u odnosu na okolnosti slučaja. Međutim, u teškim slučajevima kada se nijednim pristupom ne može dobiti konačno rješenje, fleksibilnim pristupom omogućila bi se zajednička uporaba više metoda. Multinacionalne grupe trgovačkih društava zadržavaju slobodu primjene metoda koje nisu opisane u tim smjernicama kako bi odredile transferne cijene, pod uvjetom da te cijene ispunjuju načelo [nepristrane transakcije].”

III. Okolnosti spora

12. Spor se temelji na prethodnim poreznim mišljenjima o tretmanu dvaju novoosnovanih društava u Luksemburgu u pogledu poreza na dobit društava koja je Veliko Vojvodstvo Luksemburg donijelo 2003. na zahtjev društva Amazon.com za potrebe luksemburškog poreza na dobit društava za razdoblje od 2006. do 2014.

A. Opis prethodnog poreznog mišljenja

13. Donošenje prethodnog poreznog mišljenja temeljilo se na planiranom restrukturiranju djelatnosti društva Amazon.com, Inc. sa sjedištem u Sjedinjenim Američkim Državama i poduzeća koja su pod njegovom kontrolom (u daljnjem tekstu zajedno nazvani: grupa Amazon). Poduzeća grupe Amazon u Europi obavljaju internetske djelatnosti, a osobito transakcije maloprodaje i pružanje različitih usluga na internetu. U tu svrhu grupa Amazon upravlja s nekoliko internetskih stranica na različitim jezicima Europske unije, među kojima su amazon.de, amazon.fr, amazon.it i amazon.es.

14. Prije svibnja 2006. europske djelatnosti grupe Amazon vodile su se iz Sjedinjenih Američkih Država. Konkretno, djelatnosti maloprodaje i usluga na europskim internetskim stranicama obavljala su dva subjekta sa sjedištem u Sjedinjenim Američkim Državama, tj. Amazon.com International Sales, Inc. (u daljnjem tekstu: AIS) i Amazon International Marketplace (u daljnjem tekstu: AIM), kao i drugi subjekti sa sjedištem u Francuskoj, Njemačkoj i Ujedinjenoj Kraljevini.

15. Restrukturiranje, koje je provedeno 2006., sastojalo se od osnivanja dvaju društava sa sjedištem u Luxembourg. Konkretno, bila je riječ, s jedne strane, o društvu Amazon Europe Holding Technologies SCS (u daljnjem tekstu: LuxSCS), jednostavnom komanditnom društvu osnovanom u skladu s luksemburškim pravom (*Société en Commandite Simple*) čiji su članovi bila američka poduzeća i, s druge strane, društvu Amazon EU S.à.r.l. (u daljnjem tekstu: LuxOpCo).

16. LuxSCS najprije je sklopio nekoliko sporazuma s određenim subjektima grupe Amazon sa sjedištem u Sjedinjenim Američkim Državama, tj.:

- sporazume o licenciji i ustupu za već postojeća prava intelektualnog vlasništva (License and Assignment Agreements For Preexisting Intellectual Property, u daljnjem tekstu zajedno: Sporazum o ulasku) s društvom Amazon Technologies, Inc. (u daljnjem tekstu: ATI), subjektom grupe Amazon sa sjedištem u Sjedinjenim Američkim Državama;
- Sporazum o podjeli troškova sklopljen 2005. s društvima ATI i A 9.com, Inc., subjektom grupe Amazon sa sjedištem u Sjedinjenim Američkim Državama. LuxSCS je na temelju Sporazuma o ulasku i Sporazuma o podjeli troškova stekao pravo korištenja određenim pravima intelektualnog vlasništva i njihovim „izvedenim djelima”, koje su držali i razvili A 9.com i ATI. Nematerijalna sredstva iz Sporazuma o podjeli troškova sastojala su se uglavnom od triju kategorija intelektualnog vlasništva, tj. tehnologije, podataka o klijentima i žigova. Na temelju Sporazuma o podjeli troškova i Sporazuma o ulasku LuxSCS je također mogao dati nematerijalnu imovinu u podlicenciju, među ostalim, s ciljem iskorištavanja europskih internetskih stranica. U zamjenu za ta prava LuxSCS je morao izvršiti plaćanja za ulazak i platiti svoj godišnji udio u troškovima povezanim s programom razvoja iz Sporazuma o podjeli troškova.

17. Kao drugo, LuxSCS je s društvom LuxOpCo sklopio Sporazum o licenciranju, koji je stupio na snagu 30. travnja 2006., a koji se odnosio na gore navedenu nematerijalnu imovinu (u daljnjem tekstu: Sporazum o licenciranju). LuxOpCo je na temelju njega dobio pravo korištenja nematerijalnom imovinom u zamjenu za plaćanje tantijeme LuxSCS-u (u daljnjem tekstu: tantijema).

18. Naposljetku, LuxSCS je sklopio Sporazum o licenciranju i ustupu prava intelektualnog vlasništva s društvima Amazon.co.uk Ltd, Amazon.fr S.à.r.l i Amazon.de GmbH, na temelju kojeg je LuxSCS na europskim internetskim stranicama dobio određene žigove i prava intelektualnog vlasništva.

19. Društvo Amazon.com zatražilo je 2003. odgovarajuće prethodno porezno mišljenje. To mišljenje odnosilo se na izračun iznosa tantijeme koju je LuxOpCo trebao platiti LuxSCS-u od 30. travnja 2006. i temeljilo na izvješću o transfernim cijenama. Autori tog izvješća u biti su predlagali metodu određivanja transfernih cijena koja je, prema njihovu mišljenju, omogućavala određivanje poreznog duga na dobit društava koji je LuxOpCo trebao platiti Luksemburgu. Konkretno, društvo Amazon.com zatražilo je potvrdu činjenice da je metodom određivanja transfernih cijena za potrebe određivanja godišnjeg iznosa tantijeme LuxOpCo-u dodijeljena „odgovarajuća i prihvatljiva dobit” s obzirom na politiku u području transfernih cijena te članak 56. i članak 164. stavak 3. LIR-a. Metoda izračuna tantijeme koju LuxOpCo treba platiti LuxSCS-u u zahtjevu je opisana na sljedeći način:

„1. izračunati i dodijeliti društvu LuxOpCo ‚povrat društva LuxOpCO’ koji je jednak nižem od sljedeća dva iznosa: (a) [povjerljivo] % ukupnih operativnih rashoda društva LuxOpCo u EU-u za tu godinu i (b) ukupne operativne dobiti u EU-u koja se u toj godini može pripisati europskim web-mjestima;

2. licencijska naknada jednaka je operativnoj dobiti u EU-u umanjenoj za povrat društva LuxOpCo, pod uvjetom da licencijska naknada nije manja od nule;

3. iznos tantijema za predmetnu godinu jednak je licencijskoj naknadi podijeljenoj s ukupnim prihodom u EU-u za tu godinu;

4. neovisno o navedenom, iznos povrata društva LuxOpCO za bilo koju godinu nije niži od 0,45 % prihoda u EU-u i nije veći od 0,55 % prihoda u EU-u;

5. (a) ako je povrat društva LuxOpCo utvrđen pod 1. korakom niži od 0,45 % prihoda u EU-u, taj se povrat prilagođava na iznos koji je jednak nižem od sljedeća dva iznosa: i. 0,45 % prihoda ili operativne dobiti u EU-u ili ii. operativne dobiti u EU-u;

(b) ako je povrat društva LuxOpCo utvrđen pod 1. korakom veći od 0,55 % prihoda u EU-u, taj se povrat prilagođava na iznos koji je jednak nižem od sljedeća dva iznosa i. 0,55 % prihoda ili operativne dobiti u EU-u ili ii. operativne dobiti u EU-u.”

20. Osim toga, društvo Amazon.com zatražilo je od luksemburških poreznih tijela potvrdu poreznog tretmana za LuxSCS, za njegove partnere sa sjedištem u Sjedinjenim Američkim Državama i za dividende koje je LuxOpCo primio u okviru te strukture. U tom se dopisu objašnjava da društvo LuxSCS, kao jednostavno komanditno društvo, nije porezni subjekt odvojen od svojih partnera i stoga ne podliježe plaćanju ni poreza na dobit ni poreza na bogatstvo u Luksemburgu.

21. Luksemburška porezna uprava složila se s tom ocjenom i izračunom u prethodnom poreznom mišljenju iz studenoga 2003.

B. Postupak i Odluka Komisije

22. Europska komisija zatražila je 24. lipnja 2014. od Velikog Vojvodstva Luksemburga da joj dostavi informacije o poreznim rješenjima koja su odobrena grupi Amazon. Dana 7. listopada 2014. objavila je odluku o pokretanju službenog istražnog postupka u smislu članka 108. stavka 2. UFEU-a.

23. U okviru tako započete istrage Komisija je od Velikog Vojvodstva Luksemburga i društva Amazon.com zatražila različite informacije. Među odgovorima na zahtjeve za pružanje informacija društvo Amazon.com podnijelo je presliku mišljenja United States Tax Courta (Savezni porezni sud Sjedinjenih Američkih Država) od 23. ožujka 2017., koje je doneseno povodom tužbe koju je podnio Internal Revenue Service (Porezna uprava savezne vlade, Sjedinjene Američke Države, IRS) o iznosu plaćanja povezanih sa sporazumima navedenima u točki 16. ovog mišljenja.

24. Osim toga, društvo Amazon.com podnijelo je Komisiji novo izvješće o transfernim cijenama iz 2017., čiji je cilj bio *a posteriori* provjeriti je li tantijema koju je LuxOpCo platio LuxSCS-u, u skladu sa spornim poreznim rješenjem, bila u skladu s načelom nepristrane transakcije.

25. Komisija je 4. listopada 2017. donijela Odluku (EU) 2018/859 o državnoj potpori SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) koju je proveo Luksemburg za društvo Amazon (u daljnjem tekstu: sporna odluka)⁶.

26. Članak 1. te odluke u ulomcima glasi:

„[Sporno] porezno rješenje [...], kojim je Luksemburg odobrio sustav određivanja transfernih cijena [...] na temelju kojeg je društvo [LuxOpCo] procjenjivalo svoju obvezu plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava u Luksemburgu od 2006. do 2014., i naknadno prihvaćanje godišnje prijave poreza na dobit na temelju tog [sustava] čine potporu [...]”.

27. Pritom je Komisija navela da se, ako se poreznim rješenjem odobrava rezultat koji pouzdano ne odražava rezultat koji bi se ostvario uobičajenom primjenom redovnog poreznog sustava i za to nema opravdanja, tim mišljenjem dodjeljuje selektivna prednost primatelju. Taj selektivni tretman dovodi do smanjenja porezne obveze tog poreznog obveznika u usporedbi s društvima u sličnom činjeničnom i pravnom položaju. Komisija je također smatrala da je spornim poreznim rješenjem LuxOpCo-u u ovom slučaju dodijeljena selektivna prednost u obliku smanjenja njegove porezne obveze plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava u Luksemburgu. To je utvrđeno na temelju jednog glavnog zaključka i triju dodatnih zaključaka.

28. Komisija je u odjeljku 9.2.1. sporne odluke smatrala da je porezno rješenje uzrokovalo rezultat koji odstupa od pouzdane približne vrijednosti rezultata utemeljenog na tržištu. Potvrda sustava određivanja transfernih cijena kojim se društvu LuxOpCo dodjeljuje naknada samo radi obavljanja takozvanih „rutinskih” zadaća i kojim se čitava dobit društva LuxOpCo koja je veća od te naknade dodjeljuje društvu LuxSCS u obliku plaćanja tantijema, nije u skladu s načelom nepristrane transakcije.

⁶ SL 2018., L 153, str. 1.

29. Naime, prema Komisijinu mišljenju, najprikladnija metoda transfernih cijena za procjenu tantijeme koju duguje LuxOpCo na temelju Sporazuma o licenciranju bio je TNMM, a ne metoda CUP. Smatrala je da je stranka koja obavlja jedinstvene i vrijedne zadaće LuxOpCo, a ne LuxSCS. Stoga je ispitana stranka u svrhu primjene TNMM-a morao biti LuxSCS, a ne LuxOpCo. To je dovelo do niže tantijeme, a stoga i do većeg poreza na dobit za LuxOpCo.

30. Komisija je u odjeljku 9.2.2. sporne odluke („Dodatni zaključak o gospodarskoj prednosti”) iznijela svoj dodatan zaključak o prednosti prema kojem se, čak i pod pretpostavkom da je funkcionalna analiza društva LuxSCS iz izvješća o transfernim cijenama iz 2003. bila pravilna, metoda određivanja transfernih cijena koja je odobrena spornim poreznim rješenjem u svakom slučaju temeljila na neprikladnim odlukama koje su dovele do rezultata koji odstupa od pouzdane približne vrijednosti rezultata utemeljenog na tržištu. U tom je pogledu Komisija iznijela tri različita dodatna zaključka.

31. U okviru svojeg prvog dodatnog zaključka Komisija je tvrdila da se za LuxOpCo pogrešno smatralo da izvršava samo „rutinske” zadaće upravljanja i da je trebalo primijeniti metodu podjele dobiti s analizom doprinosa. U okviru svojeg drugog dodatnog zaključka Komisija je utvrdila da je izbor operativnih troškova, kao pokazatelja razine dobiti, bio pogrešan. U okviru svojeg trećeg dodatnog zaključka o prednosti Komisija je smatrala da uključivanje gornje granice od 0,55 % prihoda ostvarenog u Uniji nije bilo prikladno.

C. Postupak pred Općim sudom i pobijana presuda

32. Tužbom podnesenom tajništvu Općeg suda 14. prosinca 2017. Veliko Vojvodstvo Luksemburg pokrenulo je postupak u predmetu T-816/17.

33. Tužbom podnesenom tajništvu Općeg suda 22. svibnja 2018. Amazon EU i Amazon.com (u daljnjem tekstu zajedno nazvani: Amazon) pokrenuli su postupak u predmetu T-318/18.

34. Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 16. travnja 2018. Irska je zatražila intervenciju u predmetu T-816/17 u potporu zahtjevu Velikog Vojvodstva Luksemburga. Rješenjem od 29. svibnja 2018. predsjednik sedmog proširenog vijeća Općeg suda prihvatio je zahtjev za intervenciju Irske.

35. Predmeti T-816/17 i T-318/18 spojeni se u svrhu usmenog dijela postupka i naknadne presude.

36. Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon istaknuli su nekoliko tužbenih razloga koji se većim dijelom preklapaju. Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon u biti su osporavali Komisijin glavni zaključak o postojanju prednosti u korist društva LuxOpCo u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. Pritom su također osporavali Komisijine dodatne zaključke o postojanju porezne prednosti u korist društva LuxOpCo u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. Osobito su osporavali Komisijine glavne i dodatne zaključke o selektivnosti spornog prethodnog poreznog mišljenja. Pritom je Veliko Vojvodstvo Luksemburg također tvrdilo da je Komisija povrijedila isključivu nadležnost država članica u području izravnog oporezivanja. Navedene su stranke osobito osporavale da su u ovom slučaju relevantne Smjernice OECD-a iz 2017., kako ih je Komisija primijenila prilikom donošenja sporne odluke.

37. Irska u svojem intervencijskom podnesku ističe, među ostalim, povredu članka 107. stavka 1. UFEU-a jer Komisija nije dokazala postojanje prednosti u korist društva LuxOpCo i selektivnost mjere te povredu članka 4. i 5. UEU-a jer je Komisija provela prikriveno usklađivanje u području oporezivanja.

38. Pobijanom presudom Opći sud prihvatio je tužbu i poništio Komisijinu spornu odluku. Međutim, u točki 133. i sljedećim točkama pobijane presude Opći sud odbacio je kao nedopuštene argumente Irske, u kojima se tvrdi da je Komisija primijenila načelo nepristrane transakcije u skladu sa Smjernicama OECD-a koje se ne propisuje luksemburškim pravom, jer argumenti Irske nisu povezani s razmatranjima Velikog Vojvodstva Luksemburga u njegovim tužbenim razlozima.

39. Irska se u svojim argumentima u biti poziva na pravnu osnovu na koju se poziva Komisija u pogledu obveze nametnute Velikom Vojvodstvu Luksemburgu da primijeni načelo nepristrane transakcije. Irska stoga dovodi u pitanje pravne izvore tog načela, kako ga je Komisija primijenila u spornoj odluci. Štoviše, argumenti Irske odnose se na tumačenje sadržaja tog načela, a ne na njegovu primjenu metodom određivanja transfernih cijena. Međutim, prvi tužbeni razlog Velikog Vojvodstva Luksemburga ne odnosi se na pitanje pravnog izvora tog načela ni na pitanja tumačenja tog načela.

IV. Postupak pred Sudom

40. Komisija je 27. srpnja 2021. podnijela predmetnu žalbu protiv presude Općeg suda. Komisija od Suda zahtijeva da:

- ukine presudu Općeg suda Europske unije (sedmo prošireno vijeće) od 12. svibnja 2021. u spojenim predmetima T-816/17 i T-318/18, Luksemburg i dr./Komisija (EU:T:2021:252);
- odbije prvi tužbeni razlog u predmetu T-816/17 te drugi, četvrti, peti i osmi tužbeni razlog u predmetu T-318/18;
- vrati predmet Općem sudu Europske unije radi ocjene tužbenih razloga koji nisu bili ocijenjeni;
- podredno, konačno odluči o meritumu u skladu s člankom 61. Statuta Suda;
- naknadno odluči o troškovima, u slučaju vraćanja predmeta na ponovno odlučivanje, ili naloži Luksemburgu i društvima Amazon EU i Amazon.com da snose troškove postupka ako donese konačnu presudu.

41. Luksemburg, Amazon EU i Amazon.com zahtijevaju da Sud odbije žalbu i Komisiji naloži snošenje troškova. Podredno, Luksemburg zahtijeva vraćanje postupka Općem sudu Europske unije na ponovno odlučivanje.

42. Sve su stranke osim Irske pred Sudom podnijele pisana očitovanja o pitanjima Suda i sudjelovale na raspravi o žalbi održanoj 16. ožujka 2023., na kojoj je sudjelovala i Irska.

V. Pravna analiza

43. U prilog svojoj žalbi Komisija ističe dva žalbena razloga. Prvi žalbeni razlog odnosi se na osporavanje prednosti utvrđene u spornoj odluci koje proizlazi iz točaka 162. do 297. pobijane presude. S jedne strane, Opći sud pogrešno je primijenio načelo nepristrane transakcije kad je Komisijinu funkcionalnu analizu ocijenio pogrešnom. S druge strane, Opći sud pogrešno je osporavao izračun odgovarajuće tantijeme u spornoj odluci.

44. Drugim žalbenim razlogom Komisija osporava odbijanje postojanja prednosti koja je podredno potvrđena u odluci, kako ono proizlazi iz točaka 314. do 538. pobijane presude. Opći sud u tom je pogledu, s jedne strane, pogriješio kad je riječ o standardu za dokazivanje prednosti. S druge strane, pogrešno je primijenio načelo nepristrane transakcije i usto je, kako bi osporio selektivnu prednost, naveo vlastite argumente koje nisu naveli tužitelji.

45. S obzirom na te žalbene razloge najprije se postavlja pitanje treba li Sud razmotriti pojedinosti izračuna „točne” transferne cijene za tantijemu u skladu s OECD-ovim načelima nepristrane transakcije. To bi pretpostavljalo da su ta načela relevantan referentni sustav, što je upitno od odluke Suda u predmetu Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija⁷ (odjeljak A.1.b.3). Međutim, Sud bi trebao razmotriti pojedinosti izračuna „točne” transferne cijene ako u ovom slučaju više nije upitan odgovarajući referentni sustav jer u postupku pred Općim sudom nije iznesen nijedan s time povezani tužbeni razlog (odjeljak A.1.b.2).

46. U slučaju da treba uzeti u obzir Smjernice OECD-a o načelu nepristrane transakcije iz 1995., potrebno je pojasniti opseg u kojem Sud može u okviru žalbe ispitati „točan” izračun transferne cijene koji je proveo Opći sud. U tom je pogledu također potrebno razgraničiti ocjenu činjenica i ocjenu pravnih pitanja (odjeljak A.2.b.1). Nadalje, važan je relevantan kriterij ispitivanja prilikom ocjene primjene nacionalnog poreznog prava (odjeljak A.2.b.2). Ta se pitanja odnose i na drugi žalbeni razlog (odjeljak B.).

A. Prvi žalbeni razlog: pogrešno osporavanje prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a utvrđene u spornoj odluci

1. Postojanje potpore (selektivna prednost)

47. Prvim žalbenim razlogom Komisija ističe da je Opći sud u točkama 162. do 297. pobijane presude pogrešno osporavao Komisijin pristup, u skladu s kojim LuxOpCo obavlja jedinstvene i vrijedne zadaće, zbog čega su tantijeme plaćene LuxSCS-u bile previsoke. Opći sud u tom je pogledu pogrešno primijenio načelo nepristrane transakcije i stoga pogrešno poništio spornu odluku.

48. Naposljetku, Komisija prigovara da Opći sud, u skladu sa stajalištem Luksemburga i Amazona, nije smatrao da su prethodna porezna mišljenja potpora u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

⁷ Presuda od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859)

a) Utvrđenja Općeg suda

49. Opći sud obrazložio je nepostojanje potpore u točki 296. pobijane presude time da Komisija nije dokazala postojanje selektivne prednosti. Elementi navedeni u svrhu utvrđenja prednosti nisu omogućili utvrđenje da je porezno opterećenje LuxOpCo-a umjetno smanjeno zbog previsoke procjene tantijeme. Izračun odgovarajuće tantijeme koju je LuxOpCo platio LuxSCS-u koji je primijenio Luksemburg ne sadržava pogrešku koja se tiče prava. Luksemburg je pravilno primijenio relevantne Smjernice OECD-a.

50. Opći sud u tom je pogledu u točki 137. utvrdio da se načelo nepristrane transakcije, kako se primjenjuje u ovom slučaju, može izvesti iz članka 164. stavka 3. LIR-a. To proizlazi iz uvodne izjave 241. sporne odluke, pri čemu stranke nisu dovele u pitanje taj zaključak.

51. Opći sud utvrdio je u točki 154. da se Komisija u svrhu utvrđenja selektivne prednosti mogla osloniti na Smjernice OECD-a iz 1995. Suprotno tomu, nisu se mogle primijeniti Smjernice OECD-a iz 2017., koje tada još nisu bile na snazi, a koje su pak primijenjene u odluci. Nadalje, Opći sud utvrdio je u točki 162. i sljedećim točkama da su Komisijin odabir TNMM-a i njegova primjena na LuxSCS bili pogrešni.

52. Naposljetku, prilikom ispitivanja tužbenih razloga koje su Luksemburg i Amazon iznijeli protiv postojanja selektivne prednosti Opći sud smatrao je da je članak 164. stavak 3. LIR-a u vezi sa Smjernicama OECD-a iz 1995. relevantan referentni sustav koji je primijenila Komisija. Primjenom tog referentnog sustava zaključio je da je Komisija pogriješila kad je u svojoj odluci odabirom TNMM-a i njegovom primjenom na LuxSCS smatrala da postoji selektivna prednost.

b) Analiza

1) Postojanje selektivne prednosti

53. Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, kako bi se nešto kvalificiralo „državnom potporom” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, mora, kao prvo, biti riječ o državnoj intervenciji ili intervenciji putem državnih sredstava. Kao drugo, ta intervencija mora biti takva da može utjecati na trgovinu među državama članicama. Kao treće, ona mora pružati selektivnu prednost svojem korisniku. Kao četvrto, mora narušavati ili prijetiti da će narušiti tržišno natjecanje⁸.

54. U ovom je slučaju problematično samo postojanje selektivne prednosti. Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda selektivnost poreznih mjera određuje se u nekoliko koraka. Kao prvo, treba utvrditi redovni ili „uobičajeni” porezni sustav koji je na snazi u predmetnoj državi članici (takozvani referentni sustav)⁹. Na temelju tog redovnog ili „uobičajenog” poreznog sustava treba, kao drugo, ocijeniti odstupa li odnosna porezna mjera od tog redovnog sustava u mjeri u kojoj se njome uvodi razlikovanje između subjekata koji se, s obzirom na cilj tog zajedničkog sustava, nalaze u činjenično i pravno usporedivim situacijama¹⁰. Ako je utvrđeno odstupanje od „uobičajenog oporezivanja”, u posljednjem koraku treba ispitati je li odstupanje opravdano.

⁸ Presude od 16. ožujka 2021., Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, t. 27.); od 28. lipnja 2018., Andres (Stečaj Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 82.); od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 53.) i od 21. prosinca 2016., Komisija/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, t. 40.)

⁹ Presude od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 57.) i od 21. prosinca 2016., Komisija/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, t. 53. i 55.)

¹⁰ Presude od 19. prosinca 2018., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, t. 36.); od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 57.) i od 8. rujna 2011., Paint Graphos (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 49.)

55. Polazišna točka prilikom utvrđivanja referentnog okvira pritom uvijek može biti samo odluka nacionalnog zakonodavca koja se odnosi na ono što on smatra „uobičajenim” oporezivanjem. Za temeljne odluke o oporezivanju, osobito odluke o metodi oporezivanja, ali i o ciljevima i načelima oporezivanja, stoga je nadležna država članica¹¹. Slijedom toga, ni Komisija ni Sud ne mogu uspoređivati nacionalno porezno pravo s idealnim ili fiktivnim poreznim sustavom¹². Naime, u područjima u kojima porezno pravo Unije nije predmet usklađivanja, predmetna država članica mora, izvršavanjem svojih nadležnosti i u skladu sa svojom poreznom autonomijom, utvrditi bitne značajke poreza, koje određuju referentni sustav ili „normalni” porezni sustav koji je polazišna točka za analizu uvjeta koji se odnosi na selektivnost¹³.

56. Utvrđivanje tog referentnog sustava polazišna je točka usporednog ispitivanja koje treba provesti u kontekstu ocjene selektivnosti. Stoga pogreška počinjena prilikom tog utvrđivanja nužno utječe na cjelokupnu analizu uvjeta koji se odnosi na selektivnost, a time i na potporu u smislu članka 107. UFEU-a¹⁴. Posljedično, Komisijina žalba može se prihvatiti samo ako je Opći sud pogrešno osporio postojanje potpore, čak i da je referentni sustav koji je primijenila Komisija bio točan (odjeljak A.1.b.3). Isto bi moglo vrijediti da je Sud vezan za referentni sustav koji je primijenio Opći sud i koji se smatra točnim (odjeljak A.1.b.2).

2) *Provjera referentnog sustava u okviru žalbe*

57. Najprije je potrebno pojasniti može li moguća pogreška u utvrđivanju referentnog sustava u spornoj odluci utjecati na presudu Općeg suda. Komisija to osporava jer ni Luksemburg ni Amazon nisu u svojim tužbama doveli u pitanje utvrđenje referentnog sustava. Opći sud također je polazio od referentnog sustava koji je primijenila Komisija. Stoga Sud više ne može osporavati taj odabir referentnog sustava. Međutim, ne može se prihvatiti takva argumentacija.

58. Luksemburg, koji podupire Irska, kao i Amazon, osporavali su postojanje selektivne prednosti i time doveli u pitanje zakonitost sporne odluke s obzirom na objektivni pojam potpore u skladu s člankom 107. stavkom 1. UFEU-a. Opći sud poništio je nakon toga odluku zbog nedostatka dokaza o selektivnoj prednosti. Stoga Komisija osporava poništenje odluke zbog zanemarivanja tog pojma potpore.

59. Međutim, to poništenje odluke pogrešno je samo ako je spornom odlukom pravilno utvrđeno postojanje selektivne prednosti. U tom slučaju trebalo bi ukinuti suprotnu presudu Općeg suda. Međutim, kao što se to navodi u točki 56. ovog mišljenja, zakonitost tog utvrđenja i utvrđenja koje se odnosi na postojanje zabranjene potpore u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a nužno zahtijevaju da je točno utvrđen referentni sustav. Bez tog utvrđenja nije moguće usporedno

¹¹ Mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Pikamäea u predmetu Irska/Komisija (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, t. 60. i sljedeće); vidjeti također moje mišljenje u predmetu Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:181, t. 57.), u predmetu Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2020:834, t. 39.) i u predmetu Komisija/Mađarska (C-596/19 P, EU:C:2020:835, t. 43.).

Potvrđeno: presudama od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, t. 73.); od 15. rujna 2022., Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, t. 59.); od 16. ožujka 2021., Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, t. 38. i 39.) i od 16. ožujka 2021., Komisija/Mađarska (C-596/19 P, EU:C:2021:202, t. 44. i 45.).

¹² Mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Pikamäea u predmetu Irska/Komisija (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, t. 64.).

Vidjeti u tom smislu i presudu od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, t. 74.: iz toga slijedi da se samo nacionalno pravo koje se primjenjuje u dotičnoj državi članici mora uzeti u obzir radi utvrđivanja referentnog sustava u području izravnog oporezivanja).

¹³ Vidjeti u tom smislu presude od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, t. 73.); od 16. ožujka 2021., Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, t. 38. i 39.) i od 16. ožujka 2021., Komisija/Mađarska (C-596/19 P, EU:C:2021:202, t. 44. i 45.).

¹⁴ Presude od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, t. 71.) i od 6. listopada 2021., World Duty Free Group i Španjolska/Komisija (C-51/19 P i C-64/19 P, EU:C:2021:793, t. 61. i navedena sudska praksa)

ispitivanje, koje je uvjet za ocjenu selektivnosti prednosti. Pitanje je li referentni sustav točno utvrđen u spornoj odluci neodvojivo je povezano s pitanjem postojanja selektivne prednosti. Stoga je kao *conditio sine qua non* pravno pitanje koje treba ispitati u okviru žalbe.

60. Luksemburg i Amazon doveli su u pitanje zakonitost sporne odluke zbog nepostojanja selektivne prednosti. Utvrđenje referentnog sustava u toj spornoj odluci ne može se razmatrati zasebno. Ono također nije moglo zasebno postati pravomoćno i time izbjeći daljnji nadzor koji provode sudovi Unije. To ne mijenja ni okolnost da ni Luksemburg ni Amazon nisu izričito osporavali referentni sustav koji je upotrijebila Komisija. Naprotiv, oni su tužbenim razlozima, kojima se osporava postojanje selektivne prednosti, istodobno pobijali sve uvjete potrebne za potvrdu selektivne prednosti. To također uključuje točno utvrđen referentni sustav jer je u suprotnom ispitivanje selektivne prednosti samo po sebi pogrešno, kao što je to već u nekoliko navrata odlučio Sud¹⁵.

61. Zbog toga također nije sporno to što je Opći sud u točki 136. i sljedećim točkama pobijane presude na temelju isključivo formalnih razloga odbacio argumente intervenijenta Irske kao nedopuštene. Irska se usredotočila na referentni sustav. Točno je da Irska nije osporavala to odbacivanje. Međutim, pitanje točnog referentnog sustava kao *conditio sine qua non* obuhvaćeno je pitanjem postojanja selektivne prednosti koje su postavile druge stranke (Luksemburg i Amazon).

62. Suprotno Komisijinu mišljenju u njezinu odgovoru na pisana pitanja Suda¹⁶, time se ne povređuje ni načelo *ultra petita*. Poništenjem sporne odluke zbog pogrešnog odabira referentnog sustava nije se sudilo preko tužbenih zahtjeva. Oni su bili usmjereni upravo na poništenje odluke zbog nepostojanja selektivne prednosti. Isto vrijedi za žalbu jer Komisija smatra da je Opći sud pogrešno osporio postojanje selektivne prednosti.

63. U tom pogledu Sud može (i mora) najprije provjeriti je li točno utvrđen referentni sustav koji su primijenili Opći sud i Komisija te je li točno da iz tog referentnog sustava ne proizlazi selektivna prednost, kao što je to smatrao Opći sud. Ako to nije slučaj, Sud ne može naposljetku prigovoriti Općem sudu da je počinio pogrešku koja se tiče prava.

64. Moguće je da je obrazloženje Općeg suda bilo pogrešno, ali i u tom bi slučaju rezultat bio točan, tako da pogreška nije utjecala na izreku odluke Općeg suda¹⁷. Naime, ako obrazloženje presude Općeg suda sadržava povredu prava Unije, ali je izreka osnovana zbog drugih pravnih razloga, takva povreda ne može dovesti do ukidanja pobijane presude. Umjesto toga, treba samo zamijeniti obrazloženje¹⁸.

3) Odabir točnog referentnog sustava

65. Stoga je potrebno pojasniti je li pravilno odabran referentni sustav koji je Komisija primijenila u spornoj odluci.

¹⁵ Presude od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, t. 71.) i od 6. listopada 2021., World Duty Free Group i Španjolska/Komisija (C-51/19 P i C-64/19 P, EU:C:2021:793, t. 61. i navedena sudska praksa)

¹⁶ Točka 24. podneska od 22. veljače 2023.

¹⁷ Presuda od 9. lipnja 2011., Comitato „Venezia vuole vivere” i dr./Komisija (C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P, EU:C:2011:368, t. 65.)

¹⁸ To se izričito navodi u presudi od 9. lipnja 2011., Comitato „Venezia vuole vivere” i dr./Komisija (C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P, EU:C:2011:368, t. 118.), vidjeti u tom smislu presudu od 9. rujna 2008., FIAMM i dr./Vijeće i Komisija (C-120/06 P i C-121/06 P, EU:C:2008:476, t. 187. i navedena sudska praksa). Vidjeti u tom pogledu i moje mišljenje u predmetu Telefónica/Komisija (C-274/12 P, EU:C:2013:204, t. 16.).

66. Komisija je u uvodnoj izjavi 241. sporne odluke utvrdila da je članak 164. stavak 3. LIR-a mjerodavni nacionalni pravni okvir koji je do kraja 2016. utjelovljivao načelo nepristrane transakcije. Budući da se u tom članku ne pravi razlika između međunarodnih i nacionalnih transakcija, valja utvrditi da se luksemburška pravila o određivanju transfernih cijena temelje na Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama, iako se u članku 164. stavku 3. LIR-a te smjernice ne spominju. Međutim, u bilješci iz te uvodne izjave Komisija upućuje na uvodnu izjavu 294. sporne odluke, u kojoj se navodi mišljenje Luksemburga da se u luksemburškom zakonodavstvu nije upućivalo na Smjernice OECD-a o transfernim cijenama iz 1995. Naprotiv, primjenjivala su se nacionalna pravila o određivanju transfernih cijena.

67. U tom pogledu ostaje nejasan relevantan referentni sustav na temelju kojeg je Komisija ispitala i potvrdila postojanje selektivne prednosti. U razmatranjima ocjene mjere s aspekta prava državnih potpora u uvodnoj izjavi 392. i sljedećim uvodnim izjavama sporne odluke Komisija govori o cijenama koje nisu dogovorene u uvjetima slobodnog tržišnog natjecanja (uvodna izjava 402.) ili o odstupanju od pouzdane procjene rezultata utemeljenog na tržištu (uvodna izjava 406. i uvodna izjava 584.), ali ne navodi konkretna pravna pravila luksemburškog prava iz kojih proizlaze navedeni aspekti.

68. Međutim, iz bilješki proizlazi da Komisija upućuje isključivo na smjernice OECD-a o transfernim cijenama iz različitih razdoblja. Primjerice, u svrhu preispitivanja poreznog rješenja iz 2003. poziva se na Smjernice OECD-a o transfernim cijenama iz 2010. (vidjeti samo bilješke 409., 419., 429., 646. i 677.) ili pak na Smjernice OECD-a o transfernim cijenama iz 2017. (vidjeti bilješke 410., 417., 447. i 679.) odnosno na Smjernice OECD-a o transfernim cijenama iz 1995. (vidjeti bilješke 411., 418., 430. i 647.) ili na sve tri zajedno (vidjeti samo bilješke 426., 427. i 428., 635. i 649.).

69. Suprotno tomu, čini se da luksemburško zakonodavstvo nije bilo bitno prilikom tog ispitivanja. To je vidljivo u uvodnim izjavama 410. i 411. sporne odluke. Komisija vidi selektivnu prednost u pogrešnoj funkcionalnoj analizi, kako ona proizlazi iz smjernica OECD-a o transfernim cijenama iz 1995., 2010. i 2017.

70. Međutim, kao što je to nedavno naveo Sud¹⁹, eventualno određivanje metoda i kriterija na temelju kojih se može odrediti rezultat „nepristrane transakcije” ulazi u diskrecijsku ovlast država članica. Iako države članice OECD-a priznaju važnost načela nepristrane transakcije radi utvrđivanja pravilne raspodjele dobiti društava između različitih zemalja, između tih država postoje znatne razlike u pogledu detaljne primjene metoda utvrđivanja transfernih cijena. Kao što je to navela sama Komisija u uvodnoj izjavi 255. i sljedećim uvodnim izjavama sporne odluke, u Smjernicama OECD-a navodi se nekoliko metoda za utvrđivanje približne vrijednosti cijena nepristrane transakcije i raspodjele dobiti između društava iste grupe.

71. Prilikom ispitivanja postojanja selektivne porezne prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a i u svrhu utvrđivanja normalnog poreznog opterećenja koje tereti poduzetnika ne mogu se uzeti u obzir parametri i pravila koji su vanjski u odnosu na predmetni nacionalni porezni sustav, osim ako se taj porezni sustav na njih izričito ne poziva²⁰. Sud je nadalje istaknuo²¹ da je to utvrđenje izraz načela zakonitosti poreza, koje je dio pravnog poretka Unije kao opće načelo prava,

¹⁹ Presuda od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, t. 95.)

²⁰ Presuda od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, t. 96. na kraju)

²¹ Presuda od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, t. 97.)

a zahtijeva da sve obveze plaćanja poreza, kao i svi bitni elementi koji definiraju njegove temeljne značajke, budu predviđeni zakonom. Naime, porezni obveznik treba biti u stanju predvidjeti i izračunati iznos dužnog poreza i odrediti u kojem će ga trenutku biti dužan platiti²².

72. Ako se načelo zakonitosti poreza shvati ozbiljno, primjena Smjernica OECD-a o transfernim cijenama kao mjerodavnog zakonodavstva i referentnog sustava moguća je samo ako se u mjerodavnom zakonodavstvu izričito upućuje na te smjernice. Smatram da bi i ustaljena upravna praksa za konkretizaciju zakonskog uvjeta (u ovom slučaju skrivene raspodjele dobiti) mogla biti dovoljna kako bi se referentni sustav potpuno ili djelomično proširio tako da obuhvaća i Smjernice OECD-a o transfernim cijenama. Međutim, kako bi se ustaljena upravna praksa²³ smatrala referentnim sustavom, Komisija treba utvrditi tu upravnu praksu u dotičnoj državi članici i navesti je u svojoj odluci. To se nije dogodilo u ovom slučaju. Osim toga, činjenica da su se u upravnoj praksi u Luksemburgu već 2003. uzele u obzir smjernice o transfernim cijenama iz 2010. i 2017. koje još nisu bile donesene čini se objektivno nemogućom.

73. Time što se prilikom provjere odgovarajućeg iznosa tantijeme oslonila isključivo na smjernice OECD-a o transfernim cijenama iz 1995., 2010., pa čak i 2017., Komisija je konačno, kao i prethodno u predmetu Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija²⁴, primijenila načelo nepristrane transakcije koje se razlikuje od načela utvrđenog u luksemburškom pravu. Naime, kao što to proizlazi iz uvodnih izjava 241. i 294. sporne odluke, u luksemburškom zakonodavstvu ne upućuje se na smjernice OECD-a o transfernim cijenama.

74. Suprotno Komisijinim navodima na raspravi, to ne mijenja ni činjenica da su se u luksemburškoj upravnoj praksi 2003. prilikom određivanja transfernih cijena uzele u obzir Smjernice OECD-a o transfernim cijenama iz 1995. Potonje su konačno potvrdili i Luksemburg i Amazon. Međutim, obje su stranke također naglasile da uzimanje u obzir tih smjernica OECD-a o transfernim cijenama treba razlikovati od njihove primjene kao obvezujućeg zakona. Bila je riječ samo o neobvezujućim smjernicama koje su uključene u razmatranja prilikom primjene članka 164. stavka 3. LIR-a. Luksemburg je u odgovoru na pisano pitanje Suda na raspravi pojasnio da su Smjernice OECD-a o transfernim cijenama važne kao načela tumačenja. Međutim, one tada nisu bile pravno obvezujuće i nisu se smatrale iscrpnima. Stoga su se mogle primijeniti i druge metode određivanja transfernih cijena.

75. Iz sporne odluke ne proizlazi konkretan opseg u kojem su se u Luksemburgu uzele u obzir Smjernice OECD-a o transfernim cijenama iz 1995. Štoviše, činjenica da se u spornoj odluci iznova upućuje na smjernice OECD-a o transfernim cijenama iz 2010. i 2017., koje tada još nisu bile na snazi, pokazuje da Komisija prilikom donošenja prethodnog poreznog mišljenja 2003. nije uzela u obzir luksemburško pravno stanje i upravnu praksu.

76. Ništa drugo ne proizlazi ni iz argumenata koje je Komisija navela na raspravi, u skladu s kojima je OECD, prema Komisijinu mišljenju, smjernicama o transfernim cijenama iz 2010. i 2017. samo nastojao na nov (deklaratorni) način opisati postojeću Direktivu o transfernim cijenama iz 1995., pri čemu nije mijenjao njihov sadržaj. OECD je smjernicama OECD-a o transfernim cijenama iz 2010. i 2017. uistinu pokušao sadržajno razviti odredbu o transfernim cijenama. Tako su na razini OECD-a u okviru mjera 8. – 10. takozvanog projekta BEPS razvijene

²² Vidjeti u tom smislu i presudu od 8. svibnja 2019., *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego* (C-566/17, EU:C:2019:390, t. 39.).

²³ U pogledu relevantnosti ustaljene upravne prakse s aspekta prava državnih potpora vidjeti samo moje mišljenje u predmetu *Komisija/Belgija i Magnetrol International* (C-337/19 P, EU:C:2020:990, t. 63. i sljedeće) i presudu od 16. rujna 2021., *Komisija/Belgija i Magnetrol International* (C-337/19 P, EU:C:2021:741, t. 71. i sljedeće).

²⁴ Presuda od 8. studenoga 2022., *Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija* (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859)

takozvane funkcije DEMPE (što se odnosi na područja dodane vrijednosti, odnosno razvoj (*development*), poboljšanje (*enhancement*), održavanje (*maintenance*), zaštita (*protection*) i iskorištavanje (*exploitation*))²⁵.

77. Cilj tog razvoja bilo je usklađivanje odredbi o transfernim cijenama s dodanom vrijednošću među povezanim poduzećima kako bi se osiguralo da transferne cijene odražavaju ekonomske okolnosti transakcije. Tijekom 2017. u aktualnu verziju Smjernica OECD-a o transfernim cijenama unesen je takozvani koncept DEMPE. Međutim, taj koncept ne nalazi se u Smjernicama o transfernim cijenama iz 1995. Stoga taj koncept još nije bio poznat 2003., kao što je to na raspravi također naveo Luksemburg. Komisija unatoč tomu u spornoj odluci (vidjeti samo uvodnu izjavu 262. i sljedeće) naposljetku upravo to uzima u obzir.

78. Stoga je Komisija, u skladu s ciljem općeg sustava poreza na dobit trgovačkih društava u Luksemburgu, samo utvrdila apstraktni izraz načela nepristrane transakcije i ispitala predmetno prethodno porezno mišljenje, a da nije uzela u obzir način na koji je navedeno načelo konkretno uključeno odnosno primijenjeno u luksemburškom pravu, osobito kada je riječ o integriranim društvima.

79. Iz svega navedenog proizlazi da Komisija prilikom ispitivanja selektivne prednosti nije kao relevantan referentni sustav primijenila luksemburško nacionalno pravo koje je bilo na snazi u trenutku donošenja prethodnog poreznog mišljenja. Stoga i sva daljnja razmatranja u spornoj odluci sadržavaju pogrešku koja se tiče prava. Posljedično, Komisija je počinila pogrešku koja se tiče prava prilikom primjene članka 107. stavka 1. UFEU-a. Slijedom toga, Opći sud pravilno je poništio Komisijinu spornu odluku jer nije dokazana selektivna prednost, iako se poništenje Općeg suda temeljilo na drugim razlozima. Sud ne treba odlučiti jesu li opravdani ti drugi razlozi koje Komisija izričito osporava u žalbi.

4) Zaključak

80. Budući da Komisija nije primijenila luksemburško pravo (po potrebi u vezi s tadašnjom luksemburškom upravnom praksom) kao relevantan referentni sustav prilikom ispitivanja selektivne prednosti, utvrđenja u spornoj odluci sadržavaju pogrešku. Opći sud pravilno je poništio Komisijinu spornu odluku jer nije dokazana selektivna prednost, iako se poništenje Općeg suda temeljilo na drugim razlozima. Stoga je Komisijin prvi žalbeni razlog neosnovan.

2. Podredno: pogrešna funkcionalna analiza Općeg suda – činjenično ili pravno pitanje?

81. Komisijin prvi žalbeni razlog trebalo di detaljnije preispitati ako Sud, suprotno tomu, prihvati Komisijinu argumentaciju, u skladu s kojom više ne treba ispitivati odabir odgovarajućeg referentnog sustava jer stranke nisu izričito osporavale taj odabir u tužbenim razlozima.

82. Komisija u tom razlogu ističe da je Opći sud počinio pogrešku koja se tiče prava kad je primijenio načelo nepristrane transakcije jer je Komisijinu funkcionalnu analizu ocijenio pogrešnom. S druge strane, Opći sud pogrešno je osporavao izračun odgovarajuće tantijeme u spornoj odluci.

²⁵ Smjernice OECD-a o transfernim cijenama iz 2017., poglavlje VI. i Završno izvješće o mjerama BEPS-a 8. – 10., str. 141. – 160. Izvješće je objavljeno 5. listopada 2015. i Vijeće OECD-a odobrilo ga je 23. srpnja 2016.

a) Utvrđenja Općeg suda

83. Opći sud obrazložio je nepostojanje potpore u točki 156. i sljedećim točkama pobijane presude nepostojanjem selektivne prednosti. Izračun odgovarajuće tantijeme koju je LuxOpCo platio LuxSCS-u koji je primijenio Luksemburg ne sadržava pogrešku koja se tiče prava. Smjernice OECD-a pravilno su primijenjene, kao što se to navodi u točki 49. i sljedećim točkama ovog mišljenja.

b) Analiza

1) Je li pravilna primjena načela nepristrane transakcije činjenično ili pravno pitanje?

84. Komisija naposljetku ističe da je Opći sud prilikom primjene načela nepristrane transakcije počinio pogreške koje se tiču prava. U tom je pogledu pogrešno osporavao funkcionalnu analizu koju je Komisija provela u spornoj odluci. Komisijina ocjena da je LuxSCS najmanje složena stranka na koju je trebalo primijeniti metodu nepristrane transakcije koju je odabrala Komisija (u ovom slučaju TNMM) bila je točna. Suprotno tomu, ocjena Općeg suda da je LuxSCS obavljao aktivne funkcije (zbog čega je LuxOpCo bilo društvo koje je trebalo ispitati) bila je pogrešna.

85. Upitno je mogu li se te navodne pogreške preispitati u okviru žalbe. Naime, ocjena činjenica, kojom je u načelu obuhvaćena i ocjena nacionalnog prava koju je proveo Opći sud²⁶, i dokaza nije pravno pitanje koje Sud može ispitati u okviru žalbe²⁷. Sud je nadležan samo utvrditi je li došlo do iskrivljavanja tog prava²⁸. Međutim, u Komisijinoj žalbi nije istaknuto iskrivljavanje činjenica i čini se da je isključeno u ovom slučaju. Opći sud „samo” je drukčije ocijenio funkcije predmetnih društava (LuxOpCO i LucxSCS), zbog čega je smatrao da je pravilna druga metoda nepristrane transakcije te je na temelju te metode ispitao prethodno porezno mišljenje o kojem je riječ. Pritom za razliku od Komisije nije prepoznao nikakvu selektivnu prednost u iznosu tantijema koje je LuxOpCO-a plaćao LucxSCS-u, a koji je odobren u tom mišljenju.

86. Sudskom praksom Suda u međuvremenu je pojašnjeno da je pravilno utvrđivanje odgovarajućeg referentnog sustava koje su proveli Komisija ili Opći sud pravno pitanje koje se može ispitati u okviru žalbe²⁹. Naime, Sud može ispitati pravnu kvalifikaciju nacionalnog prava koju je izvršio Opći sud u skladu s pravom Unije kao pravno pitanje³⁰. To je odlučujuće u okviru područja primjene članka 107. stavka 1. UFEU-a jer selektivna prednost koja je nužna za postojanje potpore proizlazi tek iz odstupanja od „uobičajenog” nacionalnog poreznog sustava,

²⁶ Vidjeti presude od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, t. 82.); od 28. lipnja 2018., Andres (Stečaj Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 78.); od 3. travnja 2014., Francuska/Komisija (C-559/12 P, EU:C:2014:217, t. 79.) i od 24. listopada 2002., Aéroports de Paris/Komisija (C-82/01 P, EU:C:2002:617, t. 63.).

²⁷ Vidjeti članak 58. Statuta Suda Europske unije.

²⁸ Vidjeti presude od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, t. 82.) i od 28. lipnja 2018., Andres (Stečaj Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 78. i navedena sudska praksa).

²⁹ Vidjeti (u pogledu načela nepristrane transakcije koje navodno postoji u nacionalnom pravu) nedavnu presudu od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, t. 85.), vidjeti po analogiji presudu od 28. lipnja 2018., Andres (Stečaj Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 80. i 81. o pogrešnom tumačenju članka 8.c Körperschaftsteuergesetz (Zakon o porezu na dobit) (KStG) koje je pružio Opći sud).

³⁰ Presude od 28. lipnja 2018., Andres (Stečaj Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 78.), vidjeti u tom smislu i presude od 21. prosinca 2016., Komisija/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, t. 61. do 63.) i od 3. travnja 2014., Francuska/Komisija (C-559/12 P, EU:C:2014:217, t. 83.).

odnosno referentnog sustava. Stoga su argumenti kojima se dovodi u pitanje odabir odgovarajućeg referentnog sustava u okviru prve faze ispitivanja selektivne prednosti dopušteni i u žalbenom postupku.

87. Suprotno tomu, još nije izričito pojašnjeno pitanje treba li konkretno podvođenje pod taj referentni sustav (i, stoga, primjenu nacionalnog prava u konkretnom slučaju) smatrati pravnim pitanjem koje Sud može preispitati u okviru žalbe, odnosno treba li tu primjenu nacionalnog prava zapravo smatrati ocjenom činjenica.

88. Slažem se s Komisijinim stajalištem da s odgovarajućim utvrđivanjem (tumačenjem) referentnog sustava i odgovarajućim podvođenjem (primjenom) pod taj referentni sustav naposljetku treba postupati jednako. Naime, ta dva aspekta teško se mogu razdvojiti, kao što to pokazuje ovaj postupak.

89. Je li i metoda određivanja transfernih cijena koja proizlazi iz pravilne primjene smjernica OECD-a o načelu nepristrane transakcije (metoda CUP ili TNMM) dio referentnog sustava i stoga pravno pitanje? Odnosno, je li odabir metode određivanja transfernih cijena podvođenje pod referentni sustav (smjernice OECD-a o načelu nepristrane transakcije) i stoga činjenično pitanje? Eventualna razlika je gradacijske prirode. Budući da utvrđivanje odgovarajuće metode određivanja transfernih cijena, poput činjenica, pruža okvir za izračun transferne cijene, smatram da je i to utvrđivanje odgovarajuće metode određivanja transfernih cijena dio pravnog referentnog sustava.

90. Međutim, to dovodi do problema da Sud u okviru žalbe mora detaljno preispitati činjenično i pravno složeno pitanje postojanja selektivne prednosti. Ako to u kontekstu poreznih potpora pretpostavlja odstupanje od nacionalnog referentnog sustava, Sud u tom pogledu mora tumačiti i primijeniti nacionalno pravo (u ovom slučaju to su luksemburška načela nepristrane transakcije odnosno, prema Komisijinu mišljenju, OECD-ova načela nepristrane transakcije). Kao što sam to nedavno detaljno pojasnila na jednom drugom mjestu³¹, to zapravo nije zadaća Suda. S time povezane probleme potrebno je uzeti u obzir na temelju izmijenjenog kriterija ispitivanja (vidjeti u tom pogledu točku 91. i sljedeće točke ovog mišljenja).

2) Bolja mogućnost: izmijenjeni kriterij ispitivanja

91. Ne može se svako odstupanje od nacionalnog referentnog sustava (u ovom slučaju poreznog zakona) koje je povoljno za poreznog obveznika, a time ni pogrešno prethodno porezno mišljenje u korist poreznog obveznika, smatrati potporom u smislu Ugovorâ.

92. Čak i da je takvo tumačenje obuhvaćeno tekstem članka 107. stavka 1. UFEU-a, taj zaključak protivio bi se kriteriju ispitivanja koji je Sud utvrdio za programe potpora koji imaju oblik općih poreznih zakona. Sud ističe da su države članice slobodne, prema sadašnjem stanju harmonizacije poreznog prava Unije, uspostaviti sustav oporezivanja koji smatraju

³¹ Vidjeti moje mišljenje u predmetu Engie Global LNG Holding i dr./Komisija i Luksemburg/Komisija (C-454/21 P i C-451/21 P, EU:C:2023:383, t. 86. i sljedeće).

najprikladnijim³². To izričito vrijedi i za područje državnih potpora³³. Ta diskrecijska ovlast država članica obuhvaća utvrđivanje temeljnih značajki svakog poreza, a osobito vrijedi za provedbu i uređenje načela nepristrane transakcije za transakcije između povezanih poduzeća³⁴.

93. Ta diskrecijska ovlast država članica prekoračena je tek ako države članice zloupotrebljavaju svoje porezno pravo kako bi, „zaobilazeći pravila o državnim potporama”, pojedinim poduzetnicima ipak dodijelile prednost³⁵. Takva zlouporaba porezne autonomije može se pretpostaviti u slučaju očito neusklađene strukture poreznog zakona³⁶. Tako Sud u svojoj novijoj sudskoj praksi provodi nadzor općenitih odluka o oporezivanju s aspekta prava državnih potpora samo ako su *zamišljene očito diskriminatorno* kako bi se zaobišlo zahtjeve koji proizlaze iz prava Unije u području državnih potpora³⁷.

94. Nije vidljiv razlog zbog kojeg tu sudsku praksu ne bi trebalo prenijeti na pogrešnu primjenu prava u korist poreznog obveznika. Iz toga zatim proizlazi da ne može svako pogrešno prethodno porezno mišljenje predstavljati selektivnu prednost, nego samo očito pogrešna prethodna porezna mišljenja u korist poreznog obveznika. Očita su ona odstupanja od primjenjivog nacionalnog referentnog sustava koja se ne mogu uvjerljivo obrazložiti trećoj strani kao što su Komisija ili sudovi Unije te su očita i poreznom obvezniku na kojeg se odnose. Takvi slučajevi predstavljaju izbjegavanje prava državnih potpora *očito diskriminirajućom primjenom zakona*.

95. U tom je smislu nezavisni odvjetnik P. Pikamäe naveo da su za kriterije za utvrđivanje „normalnog” oporezivanja relevantna pravila *pozitivnog* prava³⁸. Prilikom primjene tog normativnog okvira treba priznati određenu marginu prosudbe, primjerice u određivanju relevantnih transfernih cijena³⁹. Sud također ističe da eventualno određivanje metoda i kriterija na temelju kojih se može odrediti rezultat „nepristrane transakcije” ulazi u diskrecijsku ovlast država članica⁴⁰.

96. Stoga bi prilikom ispitivanja pojedinačnih poreznih rješenja (uobičajena porezna rješenja i prethodna porezna mišljenja), osobito ako se u njima nalaze utvrđenja o odgovarajućoj transfernoj cijeni, trebalo primijeniti samo ograničen kriterij ispitivanja. Ako je taj kriterij ograničen na provjeru uvjerljivosti, selektivna prednost ne proizlazi iz svake pogrešne primjene nacionalnog poreznog prava. Samo očito odstupanje prethodnog poreznog mišljenja (ili poreznog rješenja) od referentnog sustava u korist poreznog obveznika može predstavljati selektivnu prednost. Ako ne

³² Presuda od 16. ožujka 2021., Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, t. 37.), vidjeti u tom smislu i u pogledu temeljnih sloboda presude od 3. ožujka 2020., Vodafone Magyarorszá (C-75/18, EU:C:2020:139, t. 49.) i od 3. ožujka 2020., Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, t. 69. i navedena sudska praksa).

³³ Presude od 15. rujna 2022., Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, t. 59.) i od 16. ožujka 2021., Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, t. 37.), vidjeti u tom smislu, među ostalim, presudu od 26. travnja 2018., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, t. 50. i navedena sudska praksa).

³⁴ Vidjeti u tom smislu i presudu od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, t. 95. i sljedeće).

³⁵ Presuda od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 72.)

³⁶ Kao primjerice u slučaju Gibraltara: presuda od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 101. i sljedeće). U tom predmetu Ujedinjena Kraljevina također nije mogla pojasniti smisao primijenjenih poreznopravnih parametara (t. 149.).

³⁷ Presude od 15. rujna 2022., Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, t. 61.); od 16. ožujka 2021., Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, t. 42. i sljedeće, osobito t. 44.) i od 16. ožujka 2021., Komisija/Mađarska (C-596/19 P, EU:C:2021:202, t. 48. i sljedeće, osobito t. 50.). Već u presudi od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 101., Sud govori o pravnim osnovama koje „u praksi očito (moje isticanje) dovode do diskriminacije” među poreznim obveznicima).

³⁸ Mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Pikamäea u predmetu Irska/Komisija (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, t. 106.)

³⁹ Mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Pikamäea u predmetu Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P, EU:C:2021:1028, t. 118.)

⁴⁰ Presuda od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, t. 95.)

postoji takvo očito odstupanje, rješenje je možda nezakonito, ali na temelju tog mogućeg odstupanja od referentnog sustava još ne predstavlja potporu u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

97. Stoga Sud ne mora ispitati treba li primijeniti metodu CUP ili, točnije, TNMM. Ako su Smjernice OECD-a odgovarajući referentni sustav, Sud samo treba odlučiti je li metoda koju su primijenila luksemburška porezna tijela (u ovom slučaju metoda CUP) bila očito pogrešna.

98. U ovom slučaju ne može se smatrati da je ta metoda bila pogrešna. Obje metode navode se u Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama. Između metoda ne postoji nužni odnos nadređenosti ili podređenosti. Naprotiv, općenito treba odabrati najprikladniju metodu⁴¹. Međutim, u teškim slučajevima, kada se nijednim pristupom ne može dobiti konačno rješenje, fleksibilnim pristupom omogućila bi se zajednička uporaba više metoda. Multinacionalne grupe trgovačkih društava čak zadržavaju slobodu primjene metoda koje nisu opisane u tim smjernicama kako bi odredile transferne cijene, pod uvjetom da te cijene ispunjuju načelo nepristrane transakcije.

99. U uvodnoj izjavi 252. sporne odluke sama Komisija priznaje da je u ovom slučaju relevantna metoda CUP koju je odabrao Luksemburg. U uvodnim izjavama 253. i 254. sporne odluke Komisija opisuje metodu CUP kao izravnu metodu određivanja transfernih cijena, a TNMM kao neizravnu metodu. Komisiji su zatim potrebna opsežna pojašnjenja u uvodnim izjavama 392. do 561. sporne odluke i smjernice OECD-a o transfernim cijenama iz 2010. i 2017., koje u to vrijeme još nisu bile na snazi, kako bi prikazala da je umjesto metode CUP relevantna metoda TNMM te da umjesto društva LuxOpCo u tu svrhu treba ispitati LuxSCS. Iako je to možda točno (od 2017.), to također pokazuje da odabir metode CUP i ispitivanje LuxOpCo-a (u to vrijeme) na prvi pogled nije trebalo smatrati pogrešnim.

100. Tumačenje na kojem je Luksemburg temeljio prethodna porezna mišljenja stoga je možda pogrešno, ali to nije očito pogrešno tumačenje nacionalnog prava (odnosno u ovom slučaju Smjernica OECD-a o transfernim cijenama koje su u ovom slučaju primijenili Komisija i Opći sud). Slijedom toga, naposljetku se ne može osporiti ni odluka Općeg suda da se prethodnim poreznim mišljenjem ne dodjeljuje selektivna prednost.

101. Stoga Komisijin prvi žalbeni razlog nije osnovan. To također vrijedi ako se podredno prihvati referentni sustav koji je Komisija pogrešno odabrala, a Opći sud pogrešno smatrao odgovarajućim.

3. Zaključak o prvom žalbenom razlogu

102. Stoga i dalje vrijedi da se Komisijin prvi žalbeni razlog ne može prihvatiti ni s jednog aspekta. Pobjana presuda Općeg suda naposljetku je pravilna jer je Komisija u spornoj odluci primijenila pogrešan referentni sustav i stoga nije mogla dokazati selektivnu prednost.

103. Čak i da se kao polazišna točka uzme pogrešno primijenjen referentni sustav (smjernice OECD-a o transfernim cijenama iz 1995., 2010., a možda čak i iz 2017.), metoda CUP koja je odabrana u luksemburškom prethodnom poreznom mišljenju nije očito pogrešna metoda i nije očito pogrešno primijenjena. Zbog toga Komisija u spornoj odluci ni glavnim zaključcima (uvodne izjave 409. do 561. sporne odluke) nije mogla dokazati da je prethodnim poreznim mišljenjem dodijeljena selektivna prednost Amazonu.

⁴¹ Na to upućuje i Komisija u uvodnoj izjavi 250. sporne odluke.

B. Drugi žalbeni razlog: pogrešni standard dokazivanja postojanja prednosti i pogrešna primjena načela nepristrane transakcije

104. Drugim žalbenim razlogom Komisija osporava to što je u točkama 314. do 538. pobijane presude odbijena prednost koja je podredno i na tri različita načina potvrđena u odluci. Opći sud u tom je pogledu, s jedne strane, pogriješio kad je riječ o standardu za dokazivanje prednosti. S druge strane, pogrešno je primijenio načelo nepristrane transakcije i nije dovoljno obrazložio svoju odluku.

1. Utvrđenja Općeg suda

105. U točki 308. pobijane presude Opći sud utvrdio je da Komisija mora dokazati da se obvezujućim poreznim mišljenjem upotrijebljenim za izračun naknade poduzetnika dodjeljuje gospodarska prednost. U tu svrhu mora utvrditi da ta naknada odstupa od rezultata po tržišnim uvjetima u takvim razmjerima da se ne može smatrati naknadom koja bi bila naplaćena na tržištu u uvjetima tržišnog natjecanja.

106. U tom je pogledu (vidjeti točku 310. pobijane presude) na Komisiji da konkretno dokaže da je metodološka pogreška dovela do smanjenja poreznog opterećenja korisnika obvezujućeg poreznog mišljenja. Međutim, Opći sud nije isključio da u određenim slučajevima metodološka pogreška može biti takva da ni na koji način ne može dovesti do procjene rezultata po tržišnim uvjetima i da nužno dovodi do preniske procjene naknade koju je trebalo naplatiti u tržišnim uvjetima.

107. U točki 312. pobijane presude Opći sud utvrdio je pak da je Komisija samo utvrdila pogreške u analizi transfernih cijena. To u načelu nije dovoljno za utvrđivanje da je stvarno došlo do smanjenja poreznog opterećenja LuxOpCo-a. Razlog tomu jest činjenica da u spornoj odluci nema usporedbe između rezultata koji bi se dobio primjenom metode transferne cijene koju je zagovarala Komisija i rezultata dobivenog primjenom spornog poreznog rješenja.

108. U pogledu prvog podrednog utvrđenja gospodarske prednosti Opći sud utvrdio je u točki 520. pobijane presude da Komisija nije dokazala postojanje prednosti, nego u najboljem slučaju vjerojatnost postojanja prednosti.

109. Iz točke 530. pobijane presude proizlazi da Komisija nije uspjela dokazati da bi, da je primijenjena metoda podjele dobiti u varijanti analize doprinosa, naknada LuxOpCo-a bila veća. Stoga se na temelju prvog podrednog utvrđenja ne može poduprijeti zaključak prema kojem je sporno porezno rješenje dodijelilo gospodarsku prednost LuxOpCo-u. Naime, osim činjenice da Komisija nije pokušala utvrditi koja bi bila naknada po tržišnim uvjetima za LuxOpCo s obzirom na funkcije koje je ona utvrdila u vlastitoj funkcionalnoj analizi, prvo podredno utvrđenje ne sadržava konkretne elemente na temelju kojih bi se dovoljno pravno moglo utvrditi da su pogreške u funkcijskoj analizi kao i metodička pogreška koju je utvrdila Komisija, a koja se odnosi na odabir metode kao takve, stvarno dovele do smanjenja poreznog opterećenja LuxOpCo-a.

110. Nadalje, u pogledu drugog podrednog utvrđenja gospodarske prednosti (točka 547. pobijane presude) valja utvrditi da Komisija nije pokušala dokazati da bi to bila naknada po tržišnim uvjetima ni *a fortiori* je li naknada LuxOpCo-a odobrena spornim poreznim rješenjem bila niža od naknade koju bi LuxOpCo dobio u tržišnim uvjetima.

111. Osim toga, u točki 585. pobijane presude u pogledu trećeg podrednog utvrđenja gospodarske prednosti Opći sud utvrdio je da, iako mehanizam gornje granice možda jest neprikladan i nije predviđen u Smjernicama OECD-a u verziji iz 1995., Komisija nije dokazala da je taj mehanizam imao utjecaja na to je li naknada koju je LuxOpCo platio LuxSCS-u bila po tržišnim uvjetima.

112. Iz toga proizlazi da Komisija sa svojim trima podrednim utvrđenjima nije uspjela dokazati postojanje prednosti (točke 537., 548. i 586. pobijane presude).

2. Analiza

113. Drugi žalbeni razlog također je neosnovan jer je presuda Općeg suda i u tom slučaju pravilna, iako zbog drugih razloga. Kao što to proizlazi iz razmatranja u točki 53. i sljedećim točkama ovog mišljenja, spornu odluku treba poništiti jer je pogrešno utvrđen već primijenjeni referentni sustav. Umjesto luksemburškog prava (članak 164. stavak 3. LIR-a) primijenjene su isključivo Smjernice OECD-a o transfernim cijenama iz 1995. iz prethodnih godina i smjernice OECD-a o transfernim cijenama iz 2010. i 2017. koje su donesene nakon prethodnog poreznog mišljenja iz 2003.

114. Drugi žalbeni razlog trebalo bi detaljnije ispitati samo ako Sud pretpostavi da je vezan za odabir pogrešnog referentnog sustava jer Luksemburg i Amazon nisu izričito osporavali taj odabir u tužbi.

115. Međutim, ni u tom slučaju ne bi se mogli prihvatiti Komisijini argumenti. Naime, kao što je to pravilno utvrdio Opći sud, Komisija u spornoj odluci nije dokazala da je prethodno porezno mišljenje očito odstupalo od referentnog sustava i time Amazonu dodijelilo selektivnu prednost.

116. Prva dva neovisna utvrđenja nisu pokazala očitu povredu načela nepristrane transakcije u skladu sa Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama. Suprotno tomu, Komisija je u okviru trećeg podrednog utvrđenja u spornoj odluci (uvodna izjava 575. i sljedeće) istaknula da ograničenje oporezivog prihoda stjecatelja licencije na 0,55 % njegove godišnje prodaje nije u skladu s određivanjem odgovarajuće naknade na temelju transferne cijene, što je po mojem mišljenju točno. Budući da treće osobe u pravilu međusobno ne uređuju plaćanje tantijeme na takav način da stjecatelj licencije nikada ne treba platiti više od određenog iznosa (u ovom slučaju 0,55 % godišnje prodaje), taj element nije u skladu s načelom nepristrane transakcije, što čak smatram očitim.

117. Međutim, to je utvrdio i Opći sud u točki 575. i sljedećim točkama pobijane presude. Kao što je to Opći sud dalje pravilno utvrdio (t. 578.), ta metodološka greška (čak i kad je očita) ne opravdava postojanje selektivne prednosti jer je naknada ostala u rasponu po tržišnim uvjetima, čak i nakon primjene mehanizma gornje granice. Stoga Komisija nije dokazala postojanje selektivne prednosti.

118. Ta razmatranja ne sadržavaju pogrešku koja se tiče prava. Iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da je na Komisiji da podnese dokaz o postojanju „državne potpore” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a te stoga i dokaz da je ispunjen uvjet dodjele prednosti korisnicima⁴². To znači da Komisija u ovom slučaju treba dokazati da je Amazon ostvario prednost. Međutim, selektivna

⁴² To se izričito navodi u: presudi od 4. ožujka 2021., Komisija/Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, EU:C:2021:169, t. 62.). Vidjeti u tom smislu presudu od 19. rujna 2018., Komisija/Francuska i IFP Énergies nouvelles (C-438/16 P, EU:C:2018:737, t. 110. i navedena sudska praksa). Vidjeti i presudu od 11. studenoga 2021., Autostrada Wielkopolska/Komisija i Poljska (C-933/19 P, EU:C:2021:905, t. 108.).

prednost proizlazi tek iz poreznog tretmana koji je povoljniji u usporedbi s uobičajenim oporezivanjem i koji se temelji na prethodnom poreznom mišljenju. Komisija mora dokazati taj povoljniji tretman.

119. Komisija mora provesti opću ocjenu u okviru koje uzima u obzir sve relevantne dokaze koji joj u pojedinom slučaju omogućuju da utvrdi da poduzetnik korisnik sličnu prednost ne bi mogao dobiti u okviru uobičajenog poreznog sustava (referentnog sustava). To u području primjene transfernih cijena pretpostavlja da Komisija može izračunati „točnu” transfernu cijenu.

120. Pravilan je Komisijin prigovor da je to vrlo složeno. Međutim, taj prigovor ponovno potvrđuje da ne može svaka pogrešna primjena nacionalnog poreznog prava istodobno predstavljati selektivnu prednost⁴³, nego to mogu biti samo očito pogrešna utvrđenja iz poreznog rješenja koja utječu na iznos poreznog duga.

121. Da je, unatoč upitnoj metodologiji, izračun tantijeme odobren u prethodnom poreznom mišljenju bio niži od uobičajene transferne cijene, ne bi bila riječ o tretmanu Amazona koji je povoljniji u usporedbi s uobičajenim oporezivanjem. Naime, uobičajena viša transferna cijena rezultirala bi još manjim poreznim opterećenjem. Opći sud pravilno je osporio nepostojanje takve usporedbe. U tom je pogledu neosnovan i drugi žalbeni razlog.

C. Zaključak

122. Naposljetku, oba su Komisijina žalbena razloga neosnovana. Pobijana presuda u konačnici je pravilna, iako zbog razloga koji su drukčiji od onih na koje se oslanjao Opći sud. Odluku je trebalo poništiti već zbog toga što je Komisija primijenila pogrešan referentni sustav (Smjernice OECD-a o transfernim cijenama umjesto luksemburškog prava).

123. Osim toga, iz prethodnog poreznog mišljenja ne može se zaključiti da je priznat iznos tantijeme bio očito pogrešan i pretjerano povoljan za poreznog obveznika. Čak i da uključivanje gornje granice oporezivog iznosa stjecatelja licencije očito nije u skladu s metodom izračuna tantijeme koja je uobičajena u odnosima među trećim stranama, Komisija u odluci nije dokazala da je time ujedno dodijeljena prednost.

VI. Troškovi

124. Na temelju članka 184. stavka 2. Poslovnika Suda, kad žalba nije osnovana, Sud odlučuje o troškovima.

125. U skladu s člankom 138. stavkom 1. tog poslovnika, koji se na temelju njegova članka 184. stavka 1. primjenjuje na žalbeni postupak, stranka koja ne uspije u postupku dužna je, na zahtjev protivne stranke, snositi troškove. Budući da su Amazon i Luksemburg postavili takav zahtjev, Komisiji valja naložiti snošenje troškova Amazona i Luksemburga nastalih u okviru ovog žalbenog postupka.

126. Članak 184. stavak 4. Poslovnika Suda predviđa da, kad stranka koja je intervenirala u prvostupanjski postupak, a nije sama podnijela žalbu, sudjeluje u pisanom ili usmenom dijelu postupka pred Sudom, Sud može odlučiti da sama snosi vlastite troškove. U ovom slučaju Irska

⁴³ Vidjeti u tom pogledu točku 91. i sljedeće točke ovog mišljenja.

koja je kao intervenijent u prvostupanjskom postupku sudjelovala u usmenom dijelu postupka pred Sudom, iako sama nije podnijela žalbu, nije zatražila da se Komisiji naloži snošenje troškova. U tim okolnostima valja odlučiti da će Irska snositi vlastite troškove žalbenog postupka⁴⁴.

VII. Zaključak

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

1. Žalba se odbija.
2. Europska komisija snosi vlastite troškove te troškove Velikog Vojvodstva Luksemburga i društava Amazon EU S.à.r.l i Amazon.com Inc.
3. Irska snosi vlastite troškove.

⁴⁴ Vidjeti u tom smislu presude od 16. ožujka 2021., Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, t. 60.) i od 28. lipnja 2018., Andres (Stečaj Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 113. i 114.).