



Zbirka odločb sodne prakse

Zadevi T-778/16 in T-892/16

**Irska in drugi
proti
Evropski komisiji**

Sodba Splošnega sodišča (sedmi razširjeni senat) z dne 15. julija 2020

„Državne pomoči – Pomoč, ki jo je izvedla Irska – Sklep o razglasitvi pomoči za nezdružljivo z notranjim trgov in za nezakonito ter o odreditvi njenega vračila – Davčna stališča (tax rulings) – Selektivne davčne prednosti – Neodvisno tržno načelo“

1. *Pomoči, ki jih dodelijo države – Pojem – Posegi države na področjih, ki v Evropski uniji niso bila usklajena – Neposredno obdavčenje – Vključitev – Določitev davčne osnove in porazdelitev davčnega bremena – Pristojnosti držav članic – Meje – Pristojnosti Komisije (člen 107(1) PDEU)*

(Glej točke od 105 do 109.)

2. *Pomoči, ki jih dodelijo države – Pojem – Obstoj prednosti – Davčna olajšava – Merila presoje (člen 107(1) PDEU)*

(Glej točke 110, 111 in 115.)

3. *Pomoči, ki jih dodelijo države – Pojem – Davčni ukrepi – Skupna preučitev meril selektivnosti in gospodarske prednosti – Dopustnost (člen 107(1) PDEU)*

(Glej točke od 134 do 138.)

4. *Pomoči, ki jih dodelijo države – Pojem – Selektivna prednost – Davčna stališča (tax rulings) – Referenčni okvir za ugotavljanje obstoja prednosti – Vsebinska razmejitev – Merila – Opredelitev skupne ali „običajne“ davčne ureditve – Splošna ureditev davka od dohodkov pravnih oseb, katere cilj je obdavčiti obdavčljivi dobiček družb rezidentk ali nerezidentk, ki opravljajo dejavnosti na ozemlju države članice (člen 107(1) PDEU)*

(Glej točke od 149 do 163.)

5. *Pomoči, ki jih dodelijo države – Pojem – Selektivna prednost – Davčna stališča (tax rulings) – Določitev obdavčljivega dobička – Sklep Komisije, s katerim je dobiček iz poslovnih dejavnosti, ki izhajajo iz intelektualne lastnine, z izključitvijo razporejen k podružnicam družb nerezidentk – Napaka pri presoji nacionalnega davčnega prava (člen 107(1) PDEU)*

(Glej točke od 174 do 187 in od 361 do 362.)

6. *Pomoči, ki jih dodelijo države – Pojem – Selektivna prednost – Davčna stališča (tax rulings) – Določitev davčnih osnov in porazdelitev davčnega bremena – Uporaba neodvisnega tržnega načela – Obseg (člen 107(1) PDEU)*

(Glej točke od 221 do 224.)

7. *Pomoči, ki jih dodelijo države – Pojem – Selektivna prednost – Davčna stališča (tax rulings) – Razporeditev dobička k podružnici družbe nerezidentke – Možnost sklicevanja na odobreni pristop Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD) – Dopustnost – Pogoji (člen 107(1) PDEU)*

(Glej točke od 235 do 239 in od 323 do 324.)

8. *Pomoči, ki jih dodelijo države – Pojem – Selektivna prednost – Davčna stališča (tax rulings) – Preučitev metode razporeditve dobička, ki je bila potrjena z vidika neodvisnega tržnega načela – Ugotovljene metodološke napake, ki ne vodijo nujno do ugodne davčne obravnave (člen 107(1) PDEU)*

(Glej točke 319, 332, 333, od 348 do 350, 416, 434, 435, 479 in 480.)

9. *Pomoči, ki jih dodelijo države – Pojem – Selektivnost ukrepa – Odstopanje od splošne davčne ureditve – Splošen ukrep, ki se uporablja brez razlikovanja za vse gospodarske subjekte – Domnevna diskrecijska pravica pri široki dodelitvi davčne ugodnosti – Polje proste presoje javnih organov, ki je omejeno z objektivnimi merili (člen 107(1) PDEU)*

(Glej točke od 496 do 499.)

Povzetek

Evropska komisija je 11. junija 2014 začela formalni postopek preiskave v zvezi z davčnima stališčema, ki sta ju irski davčni organi sprejeli v zvezi z obdavčljivim dobičkom, razporejenim k irskima podružnicama družb Apple Sales International (ASI) in Apple Operations Europe (AOE), ker bi ti stališči lahko pomenili državno pomoč. Družbi ASI in AOE, hčerinski družbi

skupine Apple,¹ sta družbi irskega prava, ki se upravljata in obvladujeta zunaj Irske ter nista irski davčni rezidentki, ustanovili pa sta irski podružnici.²

Komisija je po koncu preiskave s sklepom z dne 30. avgusta 2016³ (v nadaljevanju: izpodbijani sklep) ugotovila, da davčni stališči, ki sta ju sprejeli irski davčni organi, pomenita nezakonito državno pomoč, ki ni združljiva z notranjim trgov in je treba zahtevati njuno vračilo od družb ASI in AOE. Komisija je do te ugotovitve prišla tako, da je v zvezi z merilom selektivne prednosti uporabila tri različne smeri sklepanja (primarno, podredno in alternativno), s katerimi je želela dokazati, da sta izpodbijani davčni stališči družbama ASI in AOE omogočili znižanje zneska davka, ki sta ga dolgovali na Irskem v obdobju, v katerem sta veljali, to je med letoma 1991 in 2014.

Splošno sodišče, pri katerem so Irska ter družbi ASI in AOE vložili tožbi, je izpodbijani sklep razglasilo za ničen. Ta sodba, ki je še ena od sodb, izdanih v zadevah v zvezi z davčnimi stališči (fiscal rulings),⁴ vsebuje pojasnila glede merila selektivnosti ukrepov pomoči, kadar države članice sprejemajo tovrstne odločitve.

Splošno sodišče je v sodbi spomnilo, da intervencije držav članic na področju neposrednih davkov, tudi če se nanašajo na vprašanja, ki niso bila predmet harmonizacije v Uniji, niso izključene s področja uporabe ureditve v zvezi z nadzorom državnih pomoči. Glede tega Komisiji, ker je pristojna za zagotavljanje spoštovanja te ureditve, ni mogoče očitati, da je prekoračila svoje pristojnosti, ko je preučila, ali so irski davčni organi s sprejetjem izpodbijanih davčnih stališč družbama ASI in AOE priznali ugodnejšo davčno obravnavo s tem, da so jima omogočili, da zmanjšata obdavčljivi dobiček v primerjavi z obdavčljivim dobičkom drugih družb, zavezanih za plačilo davka, ki so bile v primerljivem položaju. Pri izvajanju te pristojnosti Komisije se preučitev prednosti in preučitev selektivnosti v zvezi z davčnimi ukrepi prekrivata, ker ti merili vključujeta dokazovanje, da izpodbijani davčni ukrep pripelje do znižanja zneska davka, ki bi ga bil upravičenec do tega ukrepa običajno dolžan plačati na podlagi običajne davčne ureditve, ki se torej uporablja za druge davčne zavezance v enakem položaju.

Splošno sodišče je v obravnavani zadevi razsodilo, da Komisiji ni uspelo dokazati obstoja selektivne prednosti, zaradi katere se je znižal znesek, ki bi ga bili družbi ASI in AOE dolžni plačati iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb na Irskem. Ugotovilo je, da vsaka od smeri sklepanja Komisije v zvezi s tem vsebuje napake, ki posledično vplivajo na zakonitost izpodbijanega sklepa.

Na prvem mestu, Splošno sodišče je primarno sklepanje Komisije potrdilo v zvezi z določitvijo referenčnega okvira, uporabo neodvisnega tržnega načela in odobrenim pristopom OECD⁵.

¹ Znotraj skupine Apple ima družba Apple Inc. v stoddotni lasti hčerinsko družbo Apple Operations International, ki ima v stoddotni lasti hčerinsko družbo AOE, ta pa je stoddotna lastnica hčerinske družbe ASI.

² Irska podružnica družbe ASI je odgovorna zlasti za izvajanje nabavnih, prodajnih in distribucijskih dejavnosti, povezanih s prodajo izdelkov znamke Apple povezanim strankam in tretjim strankam v regiji, ki pokriva Evropo, Bližnji vzhod, Indijo in Afriko, ter azijsko-pacifiški regiji. Irska podružnica družbe AOE je odgovorna za proizvodnjo in sestavljanje specializiranega nabora računalniških proizvodov na Irskem, kot so namizni računalniki iMac, prenosni računalniki MacBook in drug računalniški pribor, ki jih dobavljajo povezanim strankam za Evropo, Bližnji vzhod, Indijo in Afriko.

³ Sklep Komisije (EU) 2017/1283 z dne 30. avgusta 2016 o državni pomoči SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), ki jo je Irska odobrila skupini Apple (UL 2017, L 187, str. 1).

⁴ Glej zlasti sodbe z dne 14. februarja 2019, Belgija in Magnetrol International/Komisija (T-131/16 in T-263/16, EU:T:2019:91); z dne 24. septembra 2019, Luksemburg in Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (T-755/15 in T-759/15, EU:T:2019:670), ter z dne 24. septembra 2019, Nizozemska in drugi/Komisija (T-760/15 in T-636/16, EU:T:2019:669).

⁵ Poročilo OECD o pripisovanju dobička stalnim poslovnim enotam iz leta 2010, ki ga je Svet OECD odobril dne 22. julija 2010.

Prvič, Splošno sodišče je ugotovilo, da Komisija ni storila napake pri določitvi referenčnega okvira za preučitev merila selektivne prednosti. Ta referenčni okvir tvori splošna ureditev davka od dohodkov pravnih oseb, katere cilj je obdavčiti obdavčljivi dobiček družb, ki opravljajo dejavnost na Irskem, ne glede na to, ali so rezidentke ali nerezidentke, integrirane ali samostojne. V irskem davčnem pravu ju namreč poleg obdavčitve družb rezidentk določeno, da družbe nerezidentke na Irskem niso obdavčene, razen če tam poslujejo prek podružnice ali zastopstva, v tem primeru pa so te družbe obdavčene za vse njihove dohodke iz poslovanja, ustvarjene neposredno ali posredno prek ali iz podružnice ali zastopstva in s premoženjem ali pravicami, ki jih uporablja ali poseduje podružnica ali zastopstvo ali so namenjeni podružnici ali zastopstvu, ter za obdavčljivi kapitalski dobiček, ki ga je mogoče pripisati podružnici ali zastopstvu.⁶ Zato so družbe rezidentke in družbe nerezidentke, ki na Irskem poslujejo prek podružnice, v primerljivem položaju glede na cilj, ki ga uresničuje irska davčna ureditev, in sicer obdavčiti obdavčljivi dobiček.

Drugič, Splošno sodišče je razsodilo, da se je Komisija, ker se v irskem davčnem pravu dobiček, ustvarjen s poslovnimi dejavnostmi podružnice družbe nerezidentke, obdavči enako, kot če bi ga določali tržni pogoji, upravičeno lahko oprla na neodvisno tržno načelo, da je preverila obstoj davčne ugodnosti, kljub neobstoju formalne vključitve tega načela v irsko pravo. Uporaba tega načela Komisiji omogoča, da v okviru izvajanja pristojnosti, ki jih ima na podlagi člena 107(1) PDEU, preveri, ali je obdavčljivi dobiček podružnice družbe nerezidentke za namene davka od dohodkov pravnih oseb določen na način, ki zagotavlja, da se družbam nerezidentkam, ki poslujejo prek podružnice na Irskem, ne zagotovi ugodnejša obravnava kot samostojnim družbam rezidentkam, katerih obdavčljivi dobiček odraža cene, izpogajane na trgu v skladu z neodvisnim tržnim načelom. Splošno sodišče je v zvezi z obsegom neodvisnega tržnega načela v okviru nadzora državnih pomoči opozorilo, da je sicer v obravnavanem primeru to načelo orodje, ki omogoča preverjanje obstoja davčne ugodnosti, vendar Komisija ne more trditi, da obstaja samostojna obveznost, na podlagi katere so države članice zavezane uporabiti to načelo horizontalno na vseh področjih svojega nacionalnega davčnega prava. Ob neobstoju ureditve Unije glede določitve davčnih osnov in razdelitve davčnega bremena na različne proizvodne dejavnike in različne gospodarske sektorje Komisija v tej fazi razvoja prava Unije nima pristojnosti, na podlagi katere bi lahko samostojno opredelila tako imenovano „običajno“ obdavčitev integriranega podjetja in pri tem prezrla nacionalna davčna pravila.

Tretjič, Splošno sodišče je razsodilo, da se je Komisija lahko upravičeno v bistvu oprla na odobreni pristop OECD,⁷ ko je presodila, da je treba za uporabo določb irskega davčnega prava pri razporejanju dobička k irski podružnici družbe nerezidentke upoštevati porazdelitev sredstev, funkcij in tveganj med podružnico in drugimi deli te družbe. Čeprav Komisija v izpodbijanem sklepu ni neposredno uporabila niti določb vzorčne davčne konvencije OECD niti smernic OECD o razporejanju dobička ali določanju transfernih cen, se je namreč v bistvu oprla na odobreni pristop OECD. Splošno sodišče je v zvezi s tem ugotovilo, da ta odobreni pristop OECD sicer ni bil vključen v irsko davčno pravo, vendar se v bistvu funkcionalna in dejanska analiza v okviru prve faze analize, predlagane z navedenim pristopom, na eni strani ter uporaba določb irskega davčnega prava v zvezi z družbami nerezidentkami na drugi prekrivata.

⁶ Člen 25 Taxes Consolidation Act iz leta 1997.

⁷ Odobreni pristop OECD temelji na delu, ki so ga opravile skupine strokovnjakov, in izraža soglasje, doseženo na mednarodni ravni glede razporejanja dobička k stalnim poslovnim enotam; ima določen praktični pomen pri razlagi vprašanj v zvezi z navedenim razporejanjem dobička.

Vendar je Splošno sodišče navedlo, da je Komisija storila napake pri uporabi določb irskega davčnega prava v zvezi z družbami nerezidentkami. V skladu s temi določbami namreč dobička, ki izhaja iz premoženja, kot so licence za uporabo intelektualne lastnine, ki je pod nadzorom družbe nerezidentke, tudi če je bilo to premoženje dano na voljo irski podružnici te družbe, kot takega ni mogoče šteti za obdavčljiv dobiček, ki ga je mogoče pripisati podružnicam. Za določitev dobička podružnice je upoštevno vprašanje, ali ta irska podružnica nadzoruje navedeno premoženje. Splošno sodišče pa je ugotovilo, da je Komisija s tem, da je menila, da bi bilo treba licence za uporabo intelektualne lastnine skupine Apple razporediti k irskima podružnicama, ker se je za družbi ASI in AOE štelo, da nista imeli zaposlenih in fizično nista obstajali, da bi zagotavljali njihovo upravljanje, uporabila razporeditev dobička „z izključitvijo“, kar ni v skladu z določbami irskega davčnega prava v zvezi z družbami nerezidentkami. Poleg tega je Splošno sodišče ugotovilo, da Komisija v okviru presoj, ki so se nanašale na dejavnosti znotraj skupine Apple, ni uspela dokazati, da bi bilo treba – da bi se določil letni obdavčljivi dobiček družb ASI in AOE na Irskem – ob upoštevanju na eni strani dejavnosti in funkcij, ki sta jih dejansko opravljali irski podružnici družb ASI in AOE, ter na drugi strani strateških odločitev, ki so se sprejemale in izvajale zunaj teh podružnic, k navedenima irskima podružnicama razporediti licence za intelektualno lastnino skupine Apple. Zato je Splošno sodišče razsodilo, da Komisija v okviru svojega primarnega sklepanja ni uspela dokazati, da so irski davčni organi s sprejetjem davčnih stališč družbama ASI in AOE zagotovili prednost.

Na drugem mestu, Splošno sodišče je enako ugotovilo v zvezi s podrednim sklepanjem, v skladu s katerim naj bi metode razporejanja dobička, odobrene v davčnih stališčih, pripeljale do rezultata, ki odstopa od zanesljivega približka tržno naravnane izida, skladnega z neodvisnim tržnim načelom. V podani obrazložitvi je poudarilo, da zgolj neupoštevanje metodoloških zahtev, zlasti v okviru Smernic OECD za določanje transference cen, ne zadostuje za ugotovitev, da izračunani dobiček ni zanesljiv približek tržno naravnane izida, in še manj za ugotovitev, da je izračunani dobiček nižji od dobička, ki bi moral biti dobljen, če bi se pravilno uporabila metoda določanja transference cen. Le ugotovljena metodološka napaka tako sama po sebi ni zadosten dokaz, da so sporni davčni ukrepi zagotovili prednost upravičencem do teh ukrepov. Potrebno je namreč še, da Komisija dokaže, da so ugotovljene metodološke napake pripeljale do zmanjšanja obdavčljivega dobička in torej davčnega bremena, ki ga nosijo upravičenci, glede na davčno breme, ki bi ga nosili na podlagi običajnih pravil obdavčitve v nacionalnem pravu, če spornih davčnih ukrepov ne bi bilo.

V zvezi s tem je Splošno sodišče sicer ugotovilo, da sta davčni stališči pomanjkljivi in včasih nedosledni zaradi pomanjkljivosti pri metodah izračuna obdavčljivega dobička družb ASI in AOE, vendar je razsodilo, da Komisiji ni uspelo dokazati, da so metodološke napake, ki jih je navedla v zvezi z metodami razporejanja dobička, potrjenimi z davčnima stališčema, zlasti v zvezi z izbiro stroškov poslovanja kot pokazatelja ravni dobička in stopenj donosa, ki so bile sprejete v okviru davčnih stališč, pripeljale do zmanjšanja obdavčljivega dobička družb ASI in AOE na Irskem.

Splošno sodišče je nazadnje, in sicer na tretjem mestu, v zvezi z alternativnim sklepanjem zlasti razsodilo, da ker Komisija s primarnim in podrednim sklepanjem ni uspela dokazati obstoja prednosti, obstoja selektivne prednosti ne more dokazati zgolj z alternativnim sklepanjem. Tako je Splošno sodišče navedlo, da tudi ob predpostavki, da je obstoj diskrecijske pravice davčnih organov dokazan, tak obstoj diskrecijske pravice ne pomeni nujno, da se je ta izvajala tako, da je bilo davčno breme upravičenca davčnega stališča zmanjšano v primerjavi z davčnim bremenom, ki bi ga običajno moral nositi. Splošno sodišče je navedlo, da Komisija nikakor ni uspela dokazati, da so irski davčni organi izvajali široko diskrecijsko pravico, ki bi lahko prinesla korist družbama

ASI in AOE. V zvezi s tem je Splošno sodišče, da bi zavrnilo trditev Komisije, da uporaba davčnih določb s strani irskih organov ne vključuje nobenega doslednega merila za določitev dobička, ki ga je treba razporediti k irskim podružnicam nerezidenčnih družb, poudarilo, da uporaba teh določb zahteva objektivno analizo dejstev, ki v bistvu ustreza analizi iz pristopa, ki ga predlaga OECD. Poleg tega je Splošno sodišče navedlo, da metodološke pomanjkljivosti, ugotovljene pri izračunu obdavčljivega dobička družb ASI in AOE, same po sebi ne morejo dokazovati, da sta bili davčni stališči sprejeti kot posledica izvajanja široke diskrecijske pravice irskih davčnih organov.