



## Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (veliki senat)

z dne 8. novembra 2022\*

„Pritožba – Državne pomoči – Pomoč, ki jo je dodelilo Veliko vojvodstvo Luksemburg – Sklep, s katerim je bila pomoč razglašena za nezdružljivo z notranjim trgov in za nezakonito ter s katerim je bilo odrejeno, naj se zagotovi njeno vračilo – Vnaprejšnje davčno stališče (*tax ruling*) – Prednost – Selektivnost – Neodvisno tržno načelo – Referenčni okvir – Nacionalno pravo, ki se uporabi – ‚Običajna‘ obdavčitev“

V združenih zadevah C-885/19 P in C-898/19 P,

zaradi dveh pritožb na podlagi člena 56 Statuta Sodišča Evropske unije, vloženih 4. decembra 2019,

**Fiat Chrysler Finance Europe** s sedežem v Luxembourg (Luksemburg), ki jo zastopajo N. de Boynes, avocat, M. Doeding, solicitor, M. Engel, Rechtsanwalt, F. Hoseinian, advokat, G. Maisto, A. Massimiano, avvocati, J. Rodríguez, abogado, M. Severi, avvocato, in A. Thomson, solicitor,

pritožnica (C-885/19 P)

tožeča stranka na prvi stopnji (C-898/19 P),

**Irska**, ki jo zastopajo M. Browne, A. Joyce in J. Quaney, agenti, skupaj z B. Dohertyjem, BL, P. Gallagherjem, SC, in S. Kingston, SC,

pritožnica (C-898/19 P)

intervenientka na prvi stopnji (C-885/19 P),

drugi stranki v postopku sta

**Veliko vojvodstvo Luksemburg**, ki ga zastopajo A. Germeaux in T. Uri, agenta, skupaj z J. Bracker, A. Steichnom in D. Waelbroeckom, avocats,

tožeča stranka na prvi stopnji (C-898/19 P),

**Evropska komisija**, ki jo zastopata P.-J. Loewenthal in B. Stromsky, agenta,

tožena stranka na prvi stopnji (C-885/19 P in C-898/19 P),

SODIŠČE (veliki senat),

\* Jezik postopka: angleščina.

v sestavi K. Lenaerts, predsednik, L. Bay Larsen, podpredsednik, A. Arabadjiev, predsednik senata, K. Jürimäe, predsednica senata, C. Lycourgos, E. Regan, P. G. Xuereb, predsedniki senatov, S. Rodin, F. Biltgen, N. Piçarra, A. Kumin, N. Jääskinen, N. Wahl (poročevalec), sodniki, I. Ziemele, sodnica, in J. Passer, sodnik,

generalni pravobranilec: P. Pikamäe,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 10. maja 2021,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 16. decembra 2021

izreka naslednjo

## Sodbo

- 1 Družba Fiat Chrysler Finance Europe, nekdanja Fiat Finance and Trade Ltd (v nadaljevanju: FFT) (C-885/19 P), in Irska (C-898/19 P) s pritožbama predlagata razveljavitev sodbe Splošnega sodišča Evropske unije z dne 24. septembra 2019, Luksemburg in Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (T-755/15 in T-759/15, v nadaljevanju: izpodbijana sodba, EU:T:2019:670), s katero je navedeno sodišče zavrnilo njuni tožbi za razglasitev ničnosti Sklepa Komisije (EU) 2016/2326 z dne 21. oktobra 2015 o državni pomoči SA.38375 (2014/C ex 2014/NN), ki jo je Luksemburg odobril podjetju Fiat (UL 2016, L 351, str. 1, v nadaljevanju: sporni sklep).

### I. Dejansko stanje

- 2 Za potrebe tega postopka je mogoče dejansko stanje, kot je bilo predstavljeno v točkah od 1 do 46 izpodbijane sodbe, povzeti, kot sledi.

#### A. Vnaprejšnje davčno stališče, ki so ga luksemburški davčni organi izdali družbi FFT

- 3 Davčni svetovalec družbe FFT je 14. marca 2012 luksemburškim davčnim organom poslal dopis, s katerim je zaprosil za odobritev sporazuma v zvezi s transfernimi cenami.
- 4 Luksemburški davčni organi so 3. septembra 2012 sprejeli vnaprejšnje davčno stališče v korist družbe FFT (v nadaljevanju: zadevno vnaprejšnje davčno stališče). Navedeno stališče je bilo vsebovano v dopisu, v katerem je bilo navedeno, da je „v zvezi z dopisom z dne 14. marca 2012, ki se nanaša na dejavnosti financiranja družbe FFT znotraj skupine, potrjeno, da je bila analiza transfernih cen opravljena v skladu z okrožnico 164/2 z dne 28. januarja 2011 in da spoštuje neodvisno tržno načelo“.

## **B. Upravni postopek pred Komisijo**

- 5 Evropska komisija je 19. junija 2013 Velikemu vojvodstvu Luksemburg poslala prvo zahtevo po podatkih, s katero je zahtevala podrobne informacije o nacionalnih praksah izdajanja vnaprejšnjih davčnih stališč. Tej prvi zahtevi po podatkih je sledila izmenjava številnih dopisov med Velikim vojvodstvom Luksemburg in Komisijo, dokler ni ta institucija 24. marca 2014 sprejela sklepa, s katerim je Velikemu vojvodstvu Luksemburg naložila, naj ji predloži podatke.
- 6 Komisija je 11. junija 2014 glede zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča začela formalni postopek preiskave iz člena 108(2) PDEU.

## **C. Sporni sklep**

- 7 Komisija je 21. oktobra 2015 sprejela sporni sklep.

### ***1. Komisijin opis zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča***

- 8 V oddelku 2 izpodbijanega sklepa, naslovljenem „Opis ukrepa“, je Komisija, na prvem mestu, opisala družbo FFT, upravičenko iz zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča, ki je del avtomobilske skupine Fiat/Chrysler (v nadaljevanju: skupina Fiat/Chrysler). Navedla je, da družba FFT zagotavlja zakladniške storitve in financiranje družbam navedene skupine s sedežem v Evropi, razen tistim s sedežem v Italiji, ter da deluje iz Luksemburga, kjer ima sedež. Komisija je podrobneje navedla, da je družba FFT dejavna zlasti na področjih tržnega financiranja in likvidnostnih naložb, odnosov z udeleženci na finančnih trgih, storitev usklajevanja in finančnega svetovanja za družbe v skupini, storitev upravljanja denarnih sredstev za družbe v skupini, kratkoročnega ali srednjeročnega financiranja med družbami v skupini ter usklajevanja z drugimi finančnimi družbami (točke od 34 do 51 obrazložitve spornega sklepa).
- 9 Komisija je, na drugem mestu, navedla, da je bilo zadevno vnaprejšnje davčno stališče izdano na eni strani po dopisu z dne 14. marca 2012, ki ga je davčni svetovalec družbe FFT poslal luksemburški davčni upravi in je vseboval prošnjo za odobritev sporazuma v zvezi s transfernimi cenami, ter na drugi strani po poročilu o transfernih cenah, ki je vsebovalo analizo transfernih cen, ki jo je davčni svetovalec pripravil v podporo prošnji družbe FFT za sprejetje vnaprejšnjega davčnega stališča (točke 9, 53 in 54 obrazložitve spornega sklepa).
- 10 Komisija je zadevno vnaprejšnje davčno stališče opisala tako, da je to stališče potrdilo metodo za dodelitev dobička znotraj skupine Fiat/Chrysler družbi FFT, kar je tej družbi omogočalo, da je določila letni znesek davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga je morala plačati v Velikem vojvodstvu Luksemburg. Pojasnila je, da je bilo to davčno stališče zavezujoče za obdobje petih let, od davčnega leta 2012 do davčnega leta 2016 (točki 52 in 54 obrazložitve spornega sklepa).

### ***2. Opis luksemburških pravil in smernic OECD na področju transfernih cen***

- 11 Komisija je navedla, da je bilo zadevno vnaprejšnje davčno stališče sprejeto na podlagi člena 164(3) luksemburškega code des impôts sur les revenus (zakonik o davku od dohodkov, v nadaljevanju: davčni zakonik) in circulaire L.I.R. n° 164/2 du directeur des contributions (okrožnica L.I.R. št. 164/2 direktorja za davke) z dne 28. januarja 2011 (v nadaljevanju: okrožnica št. 164/2). V zvezi s tem je Komisija na eni strani navedla, da je s to določbo v luksemburškem davčnem

pravu določeno neodvisno tržno načelo, v skladu s katerim morajo biti transakcije med družbami iz iste skupine (v nadaljevanju: povezane družbe) plačane, kot če bi jih sprejele neodvisne družbe, ki poslujejo v primerljivih okoliščinah po običajnih tržnih pogojih (v nadaljevanju: samostojne družbe). Na drugi strani je navedla, da je v okrožnici št. 164/2 med drugim pojasnjeno, kako se določi plačilo po neodvisnem tržnem načelu, zlasti kar zadeva finančne družbe skupine (točke od 74 do 83 obrazložitve spornega sklepa).

- 12 Poleg tega je Komisija predstavila načela Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD), ki se uporabljajo na področju transference cen za multinacionalna podjetja in davčne uprave ter ki jih je sprejel odbor za davčne zadeve OECD (v nadaljevanju: Smernice OECD), in navedla, da se transferne cene nanašajo na cene, zaračunane za komercialne transakcije med različnimi subjekti, ki pripadajo isti skupini družb. Izpostavila je, da bi morale davčne uprave za izognitev temu, da so multinacionalne družbe finančno spodbujene k dodeljevanju čim manj dobička na tista ozemlja, kjer je njihov dobiček bolj obdavčen, transferne cene med povezanimi družbami sprejeti le, če so bile v skladu z neodvisnim tržnim načelom transakcije plačane, kot če bi jih sprejele samostojne družbe, ki poslujejo v primerljivih okoliščinah v običajnih tržnih pogojih (točke od 84 do 87 obrazložitve spornega sklepa).
- 13 Komisija je tudi opozorila, da je v Smernicah OECD naštetih pet metod za določitev približka primerljivih tržnih cen za transakcije in določitev razdelitve dobička med povezanimi družbami. Vendar sta bili po mnenju Komisije v obravnavani zadevi upoštevni samo dve od teh metod, in sicer metoda primerljive cene na prostem trgu in metoda stopnje čistega dobička (točki 88 in 89 obrazložitve spornega sklepa).

### ***3. Presoja zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča***

- 14 Komisija je v oddelku 7 (točke od 185 do 347 obrazložitve) spornega sklepa navedla razloge, iz katerih je po njenem mnenju zadevno vnaprejšnje davčno stališče izpolnjevalo vse pogoje iz člena 107(1) PDEU za opredelitev kot državna pomoč v smislu te določbe.
- 15 Kar natančneje zadeva pogoj v zvezi z obstojem selektivne prednosti, je Komisija menila, da je bila z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem družbi FFT dana takšna prednost, ker se je zaradi njega znižala davčna obveznost zainteresirane strani v Luksemburgu z odstopanjem od davka, ki bi ga morala plačati v skladu z običajnim sistemom davka od dohodkov pravnih oseb (točka 190 obrazložitve spornega sklepa). Do te ugotovitve je prišla po hkratni preučitvi prednosti in selektivnosti, opravljeni v treh korakih, ki jih je Sodišče določilo za ugotovitev, ali je dani davčni ukrep selektiven (točka 192 obrazložitve spornega sklepa in točka 119 izpodbijane sodbe).
- 16 Glede prvega koraka, povezanega z določitvijo referenčnega sistema, je Komisija menila, da je v obravnavani zadevi navedeni sistem luksemburški splošni sistem davka od dohodkov pravnih oseb, katerega cilj je obdavčitev dobička vseh družb rezidentk v Luksemburgu. V zvezi s tem je pojasnila, da se ta splošni sistem uporablja za domače in tuje družbe, ki so rezidentke Luksemburga, vključno z luksemburškimi podružnicami tujih družb. Komisija je menila, da obstoj razlike pri izračunu obdavčljivega dobička med samostojnimi družbami in povezanimi družbami nikakor ne vpliva na cilj luksemburškega splošnega sistema davka od dohodkov pravnih oseb, ki je obdavčiti dobiček vseh družb rezidentk Luksemburga, ne glede na to, ali so povezane ali ne, ter da sta obe vrsti družb v primerljivem dejanskem in pravnem položaju glede na cilj tega sistema. Komisija je zavrnila vse trditve Velikega vojvodstva Luksemburg in družbe FFT, v skladu s katerimi upoštevni referenčni sistem tvorita člen 164 davčnega zakonika oziroma okrožnica

št. 164/2, ter njuno trditev, da bi bilo treba v referenčni sistem, ki ga je treba upoštevati za presojo selektivnosti zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča, vključiti samo podjetja, za katera veljajo pravila o transfernih cenah (točke od 193 do 215 obrazložitve spornega sklepa).

- 17 Glede drugega koraka je Komisija navedla, da vprašanje, ali davčni ukrep pomeni odstopanje od referenčnega sistema, na splošno sovпада z ugotovitvijo, da je s tem ukrepom upravičencu dodeljena prednost. Menila je, da kadar se zaradi davčnega ukrepa neupravičeno zniža davčna obveznost upravičenca, ki bi moral, če navedenega ukrepa ne bi bilo, na podlagi referenčnega sistema plačati višji davek, to znižanje pomeni hkrati prednost, dodeljeno z davčnim ukrepom, in odstopanje od referenčnega sistema. Poleg tega je Komisija opozorila, da v skladu s sodno prakso v primeru posamičnega ukrepa ugotovitev gospodarske prednosti načeloma omogoča domnevo, da je ukrep selektiven (točke od 216 do 218 obrazložitve spornega sklepa).
- 18 V zvezi z določitvijo prednosti je Komisija v bistvu štela, da je z davčnim ukrepom, na podlagi katerega družba, ki pripada skupini, zaračunava transferne cene, ki ne odražajo cen, ki bi bile zaračunane v pogojih svobodne konkurence, to je cen, ki bi jih neodvisna podjetja izposlovala v primerljivih okoliščinah na podlagi neodvisnega tržnega načela, tej družbi dodeljena prednost, saj ta ukrep privede do znižanja njene davčne osnove in s tem do znižanja njene davčne obveznosti na podlagi splošnega sistema davka od dohodkov pravnih oseb. Po mnenju Komisije je Sodišče tako v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 22. junija 2006, Belgija in Forum 187/Komisija (C-182/03 in C-217/03, EU:C:2006:416), priznalo neodvisno tržno načelo, in sicer „[n]ačelo, v skladu s katerim bi morale biti transakcije, opravljene med družbami iz iste skupine, plačane, kot če bi jih sklenile neodvisne družbe, ki se pogajajo v primerljivih okoliščinah v običajnih tržnih pogojih“, kot referenčno merilo za ugotovitev, ali je družba skupine zaradi ukrepa, s katerim so določene njene transferne cene in s tem njena davčna osnova, dobila prednost v smislu člena 107(1) PDEU. Zato je Komisija štela, da mora v obravnavani zadevi preveriti, ali metoda, ki jo je luksemburška davčna uprava z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem potrdila za določitev obdavčljivega dobička družbe FFT v Luksemburgu, odstopa od metode, s katero se pridobi zanesljiv približek tržno naravnane izida, in s tem od neodvisnega tržnega načela. Če bi bilo tako, naj bi bilo treba po mnenju Komisije šteti, da je bila z vnaprejšnjim davčnim stališčem družbi FFT dana selektivna prednost v smislu člena 107(1) PDEU (točke od 222 do 227 obrazložitve spornega sklepa).
- 19 Komisija je torej menila, da je neodvisno tržno načelo nujno sestavni del njene presoje, ki jo na podlagi člena 107(1) PDEU opravi v zvezi z davčnimi ukrepi, odobrenimi povezanim družbam, ne glede na to, ali je država članica to načelo vključila v svoj nacionalni pravni sistem ali ne. V odgovor na trditve Velikega vojvodstva Luksemburg, navedene v okviru upravnega postopka, je pojasnila, da ni preučila, ali se z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem spoštuje neodvisno tržno načelo, kot je opredeljeno v členu 164(3) davčnega zakonika ali v okrožnici št. 164/2, ampak je želela ugotoviti, ali je luksemburška davčna uprava družbi FFT dodelila selektivno prednost v smislu člena 107(1) PDEU (točke od 228 do 231 obrazložitve spornega sklepa).
- 20 Glede na te preudarke in iz razlogov, navedenih v točkah od 241 do 301 obrazložitve spornega sklepa, je Komisija menila, da nekatere metodološke izbire, ki jih je potrdilo Veliko vojvodstvo Luksemburg in ki so podlaga za analizo transfernih cen v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču, vodijo do znižanja davka od dohodkov pravnih oseb, ki bi ga morale plačati samostojne družbe (točke od 234 do 240 obrazložitve spornega sklepa).

- 21 Podredno je Komisija štela, da zadevno vnaprejšnje davčno stališče vsekakor daje selektivno prednost tudi z vidika bolj omejenega referenčnega sistema, na katerega sta se sklicevala Veliko vojvodstvo Luksemburg in družba FFT ter ki ga tvorita člen 164(3) davčnega zakonika in okrožnica št. 164/2, v katerih je v luksemburškem davčnem pravu določeno neodvisno tržno načelo (točke od 315 do 317 obrazložitve spornega sklepa). Komisija je poleg tega zavrnila trditev družbe FFT, da bi morala ta institucija, zato da bi dokazala obstoj selektivnega obravnavanja v korist te družbe, ki bi izhajalo iz zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča, to vnaprejšnje davčno stališče primerjati z upravno prakso luksemburške davčne uprave na podlagi okrožnice št. 164/2, zlasti z vnaprejšnjimi davčnimi stališči, izdanimi drugim finančnim in zakladniškim družbam, ki jih je Veliko vojvodstvo Luksemburg predložilo Komisiji kot reprezentativen vzorec njegove prakse izdajanja vnaprejšnjih davčnih stališč (točke od 318 do 336 obrazložitve spornega sklepa).
- 22 V okviru tretjega koraka analize je Komisija ugotovila, da niti Veliko vojvodstvo Luksemburg niti družba FFT nista navedla niti najmanjšega razloga, s katerim bi bilo mogoče utemeljiti preferenčno obravnavo družbe FFT, ki izhaja iz zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča, in da nikakor ni bilo mogoče ugotoviti nobenega razloga, za katerega bi se lahko štelo, da izhaja neposredno iz temeljnih načel referenčnega okvira ali iz mehanizmov, ki so lastni samemu sistemu in so potrebni za njegovo delovanje ali učinkovitost (točki 337 in 338 obrazložitve spornega sklepa).
- 23 Zato je Komisija glede na zgornje preudarke ugotovila, da je bila z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem družbi FFT dodeljena selektivna prednost, ker se je zaradi njega znižala davčna obveznost družbe FFT primarno na podlagi luksemburškega splošnega sistema davka od dohodkov pravnih oseb v primerjavi s samostojnimi družbami in podredno na podlagi sistema obdavčitve povezanih družb (točki 339 in 340 obrazložitve spornega sklepa). Štela je, da je upravičenka do zadevne prednosti skupina Fiat/Chrysler v celoti, ker družba FFT skupaj z drugimi subjekti iz navedene skupine tvori gospodarsko enoto, in da je znižanje davčne obveznosti družbe FFT nujno pripeljalo do znižanja cenovnih pogojev posojil, ki jih družba FFT odobri znotraj skupine (točke od 341 do 345 obrazložitve spornega sklepa).
- 24 Člen 1 spornega sklepa je določal:
- „[Zadevno vnaprejšnje d]avčno stališče, ki [...] družbi [FFT] omogoča, da določi svojo letno davčno osnovo v Luksemburgu v obdobju petih let, pomeni pomoč v smislu člena 107(1) PDEU, ki ni združljiva z notranjim trgov in jo je [Veliko vojvodstvo] Luksemburg nezakonito izved[lo], s čimer je kršil[o] člen 108(3) PDEU.“

## II. Postopek pred Splošnim sodiščem in izpodbijana sodba

- 25 Družba FFT (zadeva T-759/15) in Veliko vojvodstvo Luksemburg (zadeva T-755/15) sta 29. oziroma 30. decembra 2015 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložila tožbi za razglasitev ničnosti spornega sklepa.
- 26 S sklepom predsednika sedmega razširjenega senata Splošnega sodišča z dne 18. julija 2016 je bila Irski dovoljena intervencija v podporo predlogom družbe FFT in Velikega vojvodstva Luksemburg.
- 27 S sklepom predsednika sedmega razširjenega senata Splošnega sodišča z dne 27. aprila 2018 sta bili po opredelitvi strank zadevi T-755/15 in T-759/15 združeni za ustni del postopka.

- 28 Veliko vojvodstvo Luksemburg in družba FFT sta v utemeljitev vsak svoje tožbe navedla pet sklopov tožbenih razlogov, ki so se v bistvu nanašali:
- prvi sklop na kršitev členov 4 in 5 PEU ter člena 114 PDEU, ker naj bi analiza Komisije pripeljala do prikritih davčne harmonizacije (tretji del prvega tožbenega razloga v zadevi T-755/15);
  - drugi sklop na kršitev člena 107 PDEU, obveznosti obrazložitve iz člena 296 PDEU ter načel pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj, ker je Komisija presodila, da zadevno vnaprejšnje davčno stališče zagotavlja prednost, zlasti z obrazložitvijo, da navedeno vnaprejšnje davčno stališče ni v skladu z neodvisnim tržnim načelom (drugi del prvega tožbenega razloga in prvi del drugega tožbenega razloga v zadevi T-755/15; drugi in tretji očitek prvega dela prvega tožbenega razloga, prvi del drugega tožbenega razloga, tretji tožbeni razlog in četrti tožbeni razlog v zadevi T-759/15);
  - tretji sklop na kršitev člena 107 PDEU, ker je Komisija ugotovila selektivnost te prednosti (prvi del prvega tožbenega razloga v zadevi T-755/15 in prvi očitek prvega dela prvega tožbenega razloga v zadevi T-759/15);
  - četrti sklop na kršitev člena 107 PDEU in obveznosti obrazložitve iz člena 296 PDEU, ker je Komisija ugotovila, da zadevni ukrep omejuje konkurenco in izkrivlja trgovino med državami članicami (drugi del drugega tožbenega razloga v zadevi T-755/15; drugi del prvega in drugi del drugega tožbenega razloga v zadevi T-759/15), in
  - peti sklop na kršitev načela pravne varnosti in pravice do obrambe, ker je Komisija odredila vračilo zadevne pomoči (tretji tožbeni razlog v zadevi T-759/15).
- 29 Potem ko je Splošno sodišče zadevi T-755/15 in T-759/15 združilo za izdajo izpodbijane sodbe, je z navedeno sodbo zavrnilo vse te tožbene razloge in zato tožbi v teh zadevah v celoti.
- 30 V zvezi z drugim sklopom tožbenih razlogov in zlasti v zvezi s tožbenimi razlogi, ki se nanašajo na napačno uporabo neodvisnega tržnega načela pri nadzoru državnih pomoči, je Splošno sodišče najprej navedlo, da v okviru ugotavljanja davčnega položaja povezane družbe cene transakcij znotraj skupine niso določene pod tržnimi pogoji. Štelo je, da lahko Komisija za namene ugotovitve morebitnega obstoja prednosti v smislu člena 107(1) PDEU pri preučitvi davčnega ukrepa, odobrenega taki povezani družbi, primerja davčno breme, ki zanjo izhaja iz uporabe tega davčnega ukrepa, z davčnim bremenom, izhajajočim iz uporabe običajnih pravil obdavčitve v nacionalnem pravu za družbo, ki opravlja dejavnosti pod tržnimi pogoji, kadar se v nacionalnem davčnem pravu pri zavezanosti za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb ne razlikuje med povezanimi „podjetji“ in samostojnimi „podjetji“ in se želi torej dobiček prvonavedenih podjetij obdavčiti tako, kot če bi izhajal iz transakcij, izvedenih po tržnih cenah (točki 140 in 141 izpodbijane sodbe).
- 31 V tem okviru je Splošno sodišče poudarilo, da je neodvisno tržno načelo „orodje“ ali, kot je Komisija navedla v točki 225 obrazložitve spornega sklepa, „referenčno načelo [merilo]“, na podlagi katerega je mogoče preveriti, ali cene transakcij znotraj skupine, ki so jih nacionalni organi sprejeli, ustrezajo cenam, ki se uporabljajo v tržnih razmerah, da bi se ugotovilo, ali ima povezana družba na podlagi davčnega ukrepa, ki določa njene transferne cene, prednost v smislu člena 107(1) PDEU (točka 143 izpodbijane sodbe).

- 32 Dalje, Splošno sodišče je navedlo, da se v obravnavani zadevi zadevno vnaprejšnje davčno stališče nanaša na določitev obdavčljivega dobička družbe FFT na podlagi davčnega zakonika, pri čemer je namen tega zakonika ta, da se dobiček, ki izhaja iz gospodarske dejavnosti tega povezanega „podjetja“, obdavči tako, kot če bi izhajal iz transakcij, izvedenih po tržnih cenah. Na tej podlagi je štelo, da je Komisija obdavčljivi dobiček družbe FFT, izhajajoč iz uporabe zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča, lahko primerjala z obdavčljivim dobičkom, izhajajočim iz uporabe običajnih pravil obdavčitve v luksemburškem pravu, pri podjetju, ki je v primerljivem dejanskem položaju in opravlja dejavnosti v pogojih svobodne konkurence (točki 145 in 148 izpodbijane sodbe). V tem okviru je pojasnilo, da Komisiji ni mogoče očitati, da je uporabila metodo določanja cen, ki je po njenem mnenju primerna, vendar pa mora svojo metodološko izbiro utemeljiti (točka 146 izpodbijane sodbe).
- 33 Nazadnje, Splošno sodišče je zavrnilo trditve Velikega vojvodstva Luksemburg in družbe FFT, s katerimi sta želela ovreči to ugotovitev.
- 34 Na prvem mestu, v zvezi s trditvami, da Komisija ni navedla nobene pravne podlage za neodvisno tržno načelo, ki je bilo uporabljeno v spornem sklepu, in ni pojasnila njegove vsebine, je Splošno sodišče presodilo, da je Komisija vendarle navedla, prvič, da je neodvisno tržno načelo nujno sestavni del preučitve davčnih ukrepov, odobrenih družbam skupine, na podlagi člena 107(1) PDEU, in drugič, da je to načelo splošno načelo enakega obravnavanja pri obdavčenju, ki spada na področje uporabe tega člena (točki 150 in 151 izpodbijane sodbe). V zvezi z vsebino neodvisnega tržnega načela pa je Splošno sodišče štelo, da iz spornega sklepa izhaja, da gre za orodje, s katerim je mogoče preveriti, ali so transakcije znotraj skupine plačane, kot če bi bile sklenjene med samostojnimi podjetji (točka 155 izpodbijane sodbe).
- 35 Na drugem mestu, v zvezi s trditvijo, da je neodvisno tržno načelo, uporabljeno v spornem sklepu, merilo, ki ga luksemburško davčno pravo ne pozna, in da je torej Komisija na njegovi podlagi navsezadnje lahko izvedla prikrito harmonizacijo na področju neposrednih davkov navkljub davčni avtonomiji držav članic, je Splošno sodišče presodilo, da ta trditev ni utemeljena, ker je bila uporaba tega načela dovoljena, saj luksemburška davčna pravila določajo, da so povezane družbe obdavčene enako kot samostojne družbe. Iz tega naj bi sledilo, da Komisija z uporabo tega merila v obravnavani zadevi ni prekoračila svojih pristojnosti (točke od 156 do 158 izpodbijane sodbe).
- 36 Na tretjem mestu, v zvezi s trditvijo, da je Komisija v spornem sklepu neutemeljeno trdila, da obstaja splošno načelo enakega obravnavanja pri obdavčenju, je Splošno sodišče ugotovilo, da se ta formulacija Komisije ne sme ločevati od sobesedila in je torej ni mogoče razlagati tako, da je Komisija priznala obstoj načela enakega obravnavanja v zvezi z davki, ki bi ga vseboval člen 107(1) PDEU (točki 160 in 161 izpodbijane sodbe).

### **III. Predlogi strank**

#### **A. Zadeva C-885/19 P**

- 37 Družba FFT s pritožbo Sodišču predlaga, naj:
- izpodbijano sodbo razveljavi;



- sporni sklep razglasi za ničen ali, podredno, če Sodišče ne bi moglo sprejeti dokončne odločitve, zadevo vrne v razsojanje Splošnemu sodišču ter
- Komisiji naloži plačilo stroškov v zvezi s pritožbenim postopkom in postopkom pred Splošnim sodiščem.

38 Komisija Sodišču predlaga, naj:

- pritožbo zavrne in
- družbi FFT naloži plačilo stroškov.

39 Irska Sodišču predlaga, naj:

- izpodbijano sodbo razveljavi;
- sporni sklep razglasi za ničen in
- Komisiji naloži plačilo stroškov.

#### **B. Zadeva C-898/19 P**

40 Irska s pritožbo Sodišču predlaga, naj:

- izpodbijano sodbo razveljavi;
- sporni sklep razglasi za ničen in
- Komisiji naloži plačilo stroškov.

41 Komisija Sodišču predlaga, naj:

- pritožbo zavrne in
- Irski naloži plačilo stroškov.

42 Družba FFT Sodišču predlaga, naj:

- pritožbi ugotovi in
- Komisiji naloži plačilo njenih stroškov, povezanih z odgovorom na pritožbo in njenim nadaljnjim sodelovanjem v postopku, ki se je začel s pritožbo.

43 Veliko vojvodstvo Luksemburg Sodišču predlaga, naj:

- predlogom Irske ugotovi;
- izpodbijano sodbo razveljavi;
- sporni sklep razglasi za ničen in

– Komisiji naloži plačilo stroškov, ki so mu nastali.

#### **IV. Postopek pred Sodiščem**

- 44 Predsednik Sodišča je 9. marca 2020 stranke pozval, naj se opredelijo glede morebitne združitve zadev C-885/19 P in C-898/19 P za nadaljevanje postopka.
- 45 Družba FFT, Irska, Komisija in Veliko vojvodstvo Luksemburg so z dopisi z dne 16. marca 2020 Sodišče obvestili, da nikakor ne nasprotujejo združitvi teh zadev. Vendar je Komisija v dopisu z dne 14. aprila 2020 navedla, da po preučitvi vsebine vlog, ki sta jih predložili pritožnici, meni, da navedenih zadev ni primerno združiti za nadaljevanje postopka.
- 46 S sklepom predsednika Sodišča z dne 20. aprila 2020 so bile stranke obveščene, da se v tej fazi postopka zadevi ne združita.

#### **V. Pritožbi**

- 47 Obravnavani zadevi je treba v skladu s členom 54(1) Poslovnika Sodišča zaradi medsebojne povezanosti združiti za izdajo skupne sodbe.

##### **A. Pritožba v zadevi C-898/19 P**

- 48 V utemeljitev pritožbe v zadevi C-898/19 P, ki jo je treba preučiti najprej, Irska, ki se ji pridružujeta Veliko vojvodstvo Luksemburg in družba FFT, navaja pet pritožbenih razlogov.
- 49 Irska s prvim pritožbenim razlogom, ki ima osem delov, trdi, da je Splošno sodišče napačno uporabilo pravo in člen 107(1) PDEU pri pristopu, ki mu je sledilo v zvezi z uporabo neodvisnega tržnega načela s strani Komisije v spornemu sklepu. Irska z drugim pritožbenim razlogom trdi, da je Splošno sodišče storilo napako pri presoji selektivnosti zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča. Tretji pritožbeni razlog se nanaša na kršitev obveznosti obrazložitve. Četrty pritožbeni razlog se nanaša na kršitev načela pravne varnosti. Nazadnje, peti in zadnji pritožbeni razlog se nanaša na kršitev členov 4 in 5 PEU ter člena 114 PDEU z obrazložitvijo, da so bila v obravnavanem primeru pravila o državnih pomočeh uporabljena za harmonizacijo pravil držav članic na področju neposrednega obdavčenja.
- 50 Komisija predlaga, naj se pritožba razglasi za delno nedopustno, in dodaja, da je treba razloge, navedene v utemeljitev pritožbe, vsekakor zavriniti kot neutemeljene.

##### **1. Dopustnost**

- 51 Komisija trdi, da je pritožba delno nedopustna. V bistvu trdi, da se s trditvami, ki jih je Irska navedla v okviru prvega, tretjega, četrtega in petega pritožbenega razloga, v glavnem primarno izpodbijajo sporni sklep, splošna praksa Komisije glede vnaprejšnjih davčnih stališč in nekateri dokumenti te institucije, v katerih je opisan njen pristop v zvezi s temi stališči, ne pa natančne točke izpodbijane sodbe.

- 52 V zvezi s tem je treba navesti, da iz člena 256(1), drugi pododstavek, PDEU, člena 58, prvi odstavek, Statuta Sodišča Evropske unije ter člena 168(1)(d) in člena 169(2) Poslovnika izhaja, da je treba v pritožbi natančno navesti grajane točke sodbe, katere razveljavitev se predlaga, in pravne trditve, ki posebej utemeljujejo ta predlog, sicer pritožba oziroma zadevni pritožbeni razlog nista dopustna (sodba z dne 23. novembra 2021, Svet/Hamas, C-833/19 P, EU:C:2021:950, točka 50 in navedena sodna praksa).
- 53 V obravnavani zadevi so v pritožbi v vsakem od pritožbenih razlogov dovolj natančno opredeljene grajane točke izpodbijane sodbe ter so v njej navedeni razlogi, iz katerih naj te točke po mnenju Irske ne bi bile obrazložene in naj bi bilo v zvezi z njimi pravo napačno uporabljeno, kar Sodišču torej omogoča, da opravi nadzor zakonitosti. Zlasti in kot priznava Komisija je iz vlog Irske razvidno, da se pritožbeni razlogi, ki jih navaja v utemeljitev pritožbe, izrecno nanašajo na preudarke Splošnega sodišča, navedene zlasti v točkah 113, od 140 do 142, 145, 147, 149, od 150 do 152, 161 in od 180 do 184 izpodbijane sodbe.
- 54 Iz tega izhaja, da je treba ugovor nedopustnosti dela pritožbe, ki ga je podala Komisija, zavrnilo.

## **2. Utemeljenost**

- 55 Najprej je treba preučiti peti in šesti del prvega pritožbenega razloga ter peti pritožbeni razlog.

### **a) Trditve strank**

- 56 Irska v okviru petega dela prvega pritožbenega razloga trdi, da mora referenčni okvir, glede na katerega je treba raziskati morebiten obstoj selektivne prednosti v smislu člena 107(1) PDEU, temeljiti na zadevnem nacionalnem davčnem sistemu, ne pa na hipotetičnem davčnem sistemu. Trdi, da se neodvisno tržno načelo za preverjanje obstoja take prednosti v položaju, kakršen je ta v obravnavani zadevi, lahko uporabi samo, če je to načelo vključeno v nacionalni davčni sistem, ki pomeni „običajno“ obdavčitev. Kadar se postavlja vprašanje, ali ukrep odstopa od „običajne“ davčne ureditve, bi naj bilo namreč treba upoštevati pravila, ki se konkretno uporabljajo v zadevni državi članici, ne pa pravila, ki ne spadajo v ta sistem ali ki so hipotetična. Splošno sodišče pa naj v obravnavani zadevi ne bi izpolnilo te zahteve, ko se je v točkah 141 in 145 izpodbijane sodbe strinjalo s tem, da je Komisija uporabila neodvisno tržno načelo na podlagi domnevnega cilja luksemburškega davčnega prava. Splošno sodišče naj tako ne bi upoštevalo posebnih pravil nacionalnega prava, ki se uporabljajo za povezane družbe v okviru priprave vnaprejšnjih davčnih stališč, s katerimi davčna uprava dane države članice na zahtevo povezane družbe sprejme stališče glede transfernih cen, ki se uporabljajo za to družbo.
- 57 Irska s šestim delom prvega pritožbenega razloga Splošnemu sodišču očita, da je v točki 142 izpodbijane sodbe ugotovilo, da se je Komisija v spornem sklepu pravilno sklicevala na sodbo z dne 22. junija 2006, Belgija in Forum 187/Komisija (C-182/03 in C-217/03, EU:C:2006:416). Irska meni, da ta sodba ne podpira ugotovitve Komisije, da neodvisno tržno načelo izhaja iz člena 107(1) PDEU ne glede na to, ali je bilo vključeno v nacionalno pravo ali ne. Nasprotno, v zadevi, v kateri je bila izdana navedena sodba, naj bi Sodišče odstopanje od neodvisnega tržnega načela štelo za upošteveno le zato, ker je bilo to načelo vključeno v zadevno nacionalno pravo, in sicer belgijsko pravo.

- 58 Irska s petim pritožbenim razlogom, usmerjenim proti točkam od 100 do 117 izpodbijane sodbe, Splošnemu sodišču očita, da je zavrnilo njene trditve, v skladu s katerimi je bila s spornim sklepom – navkljub členom 3, 4 in 5 PEU ter členu 114 PDEU – potrjena prikrita davčna harmonizacija, ki je v nasprotju s pravili o prenosu pristojnosti. Po njenem mnenju naj bi se Komisija v spornem sklepu sklicevala na pravila, ki niso del nacionalne davčne ureditve, veljavnih določb te ureditve pa naj ne bi upoštevala. Irska navaja, da če bi Komisija v tej zadevi uspela, bi neodvisno tržno načelo, kot ga je zasnovala Komisija, veljalo za vse države članice ne glede na to, kar je določeno v njihovih davčnih zakonodajah.
- 59 Komisija meni, da so trditve Irske brezpredmetne. Te trditve, ki naj bi v veliki meri temeljile na napačnem in pristranskem razumevanju izpodbijane sodbe, naj bi bile vsekakor neutemeljene.
- 60 Na prvem mestu, Komisija v zvezi s petim delom prvega pritožbenega razloga trdi, da se v delu, v katerem se s trditvami Irske izpodbijajo ugotovitve Splošnega sodišča iz točke 145 izpodbijane sodbe – in sicer, da na podlagi davčnega zakonika izhaja, prvič, da so povezane družbe in samostojne družbe v Luksemburgu obdavčene enako, kar zadeva davek od dohodkov pravnih oseb, in drugič, da se po luksemburškem pravu dobiček, ki izhaja iz gospodarske dejavnosti take povezane družbe, obdavči tako, kot če bi izhajal iz transakcij, opravljenih po tržnih cenah – z navedenimi trditvami navsezadnje izpodbijajo ugotovitve dejanskega stanja, ki v okviru pritožbe ne morejo biti ponovno preučene.
- 61 Komisija meni, da v obravnavani zadevi nikakor ni pomembno, ali se v davčnem pravu in pravu družb pogosto razlikuje med samostojnimi družbami in družbami skupine, temveč ali se v teh pravih razlikuje med temi družbami, ko gre za ugotavljanje njihovega obdavčljivega dobička v okviru splošnega sistema davka od dohodkov pravnih oseb. Kot naj bi Splošno sodišče pravilno ugotovilo v točki 145 izpodbijane sodbe, naj luksemburški davčni zakonik takšnega razlikovanja ne bi vseboval. Splošno sodišče naj bi torej pravilno ugotovilo, da je namen luksemburške davčne zakonodaje, da se dobiček, ki izhaja iz gospodarske dejavnosti take povezane družbe, obdavči tako, kot če bi izhajal iz transakcij, opravljenih po tržnih cenah.
- 62 Na drugem mestu, Komisija v odgovor na šesti očitke iz prvega pritožbenega razloga Irske trdi, da se je Splošno sodišče pravilno oprlo na sodbo z dne 22. junija 2006, Belgija in Forum 187/Komisija (C-182/03 in C-217/03, EU:C:2006:416), pri ugotovitvi, da kadar davčni sistem države članice družbe, ki pripadajo skupini, in samostojne družbe na področju davka od dohodkov pravnih oseb obravnava enako, se z ukrepom na področju transfernih cen, ki družbi skupine omogoča, da svoje transakcije znotraj skupine ovrednoti nižje, kot bi to bilo v skladu z neodvisnim tržnim načelom, daje prednost v smislu člena 107(1) PDEU.
- 63 Referenčno merilo, ki ga je Sodišče uporabilo za ugotovitev obstoja prednosti v točkah 95 in 96 navedene sodbe, naj bi bilo prav tisto, ki ga je Komisija navedla v oddelku 7.2.2.1 spornega sklepa in ki ga je Splošno sodišče potrdilo v točkah 141 in 145 izpodbijane sodbe, in sicer gre za obravnavo samostojnih družb v okviru davčnih pravil iz splošne ureditve. Po mnenju Komisije ni nobenega dvoma, da je Sodišče tako v sodbi z dne 22. junija 2006, Belgija in Forum 187/Komisija (C-182/03 in C-217/03, EU:C:2006:416), uporabilo neodvisno tržno načelo. Čeprav to načelo v navedeni sodbi ni izrecno omenjeno, Komisija meni, da uporaba izrazov „ki dejavnosti opravlja v razmerah svobodne konkurence“ v točki 95 navedene sodbe in „transferne cene“ v točki 96 iste sodbe ne dopušča nobene drugačne razlage.

64 Na tretjem mestu, Komisija v odgovor na peti pritožbeni razlog navaja, da je zadevno vnaprejšnje davčno stališče presojala z vidika splošne ureditve davka od dohodkov pravnih oseb v Luksemburgu in da če bi bila sodba Splošnega sodišča potrjena glede ugotovitve v zvezi z obstojem selektivne prednosti, bi to pomenilo samo, da se države članice, ki podružnice ali hčerinske družbe multinacionalnih družb obdavčijo na podlagi svojih običajnih pravil, kot da gre za ločene pravne subjekte, ne bi mogle izogniti temu, da se njihova vnaprejšnja davčna stališča preverijo z vidika predpisov o državnih pomočeh, samo zato, ker v njihovih davčnih zakonodajah niso izrecno kodificirana objektivna merila za razporejanje dobička k tem podružnicam ali hčerinskim družbam.

## **b) Presoja Sodišča**

### *1) Uvodna opozorila*

- 65 Opozoriti je treba, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča posegi držav članic na področjih, ki v pravu Unije niso bila harmonizirana, niso izključeni s področja uporabe določb Pogodbe DEU o nadzoru državnih pomoči. Države članice se morajo tako vzdržati sprejetja kakršnega koli davčnega ukrepa, ki bi lahko pomenil državno pomoč, nezdružljivo z notranjim trgovom (sodba z dne 16. marca 2021, Komisija/Poljska, C-562/19 P, EU:C:2021:201, točka 26 in navedena sodna praksa).
- 66 V zvezi s tem iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da morajo biti za to, da se nacionalni ukrep opredeli kot „državna pomoč“ v smislu člena 107(1) PDEU, izpolnjeni vsi pogoji, navedeni v nadaljevanju. Prvič, iti mora za poseg države ali iz državnih sredstev. Drugič, ta poseg mora biti tak, da lahko prizadene trgovino med državami članicami. Tretjič, z njim mora biti upravičencu podeljena selektivna prednost. Četrtič, mora biti tak, da izkrivlja ali bi lahko izkrivljal konkurenco (sodba z dne 6. oktobra 2021, World Duty Free Group in Španija/Komisija, C-51/19 P in C-64/19 P, EU:C:2021:793, točka 30 in navedena sodna praksa).
- 67 Pogoj v zvezi s selektivno prednostjo zahteva, da se ugotovi, ali je v okviru dane pravne ureditve zadevni nacionalni ukrep tak, da daje prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ v primerjavi z drugimi podjetji in proizvodnjami drugega blaga, ki so glede na cilj, ki se uresničuje z navedeno ureditvijo, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju ter so tako deležni različnega obravnavanja, ki ga je v bistvu mogoče opredeliti kot diskriminacijo (sodba z dne 16. marca 2021, Komisija/Poljska, C-562/19 P, EU:C:2021:201, točka 28 in navedena sodna praksa).
- 68 Komisija mora za to, da bi nacionalni davčni ukrep opredelila kot „selektiven“, na prvem mestu opredeliti referenčni sistem, in sicer „običajno“ davčno ureditev, ki se uporablja v zadevni državi članici, in na drugem mestu dokazati, da zadevni davčni ukrep odstopa od tega referenčnega sistema, ker se z njim uvaja razlikovanje med subjekti, ki so glede na cilj, ki se uresničuje s tem referenčnim sistemom, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju. Ukrepi, s katerimi se uvaja razlikovanje med podjetji, ki so z vidika cilja, ki se uresničuje z zadevno pravno ureditvijo, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju ter ki so torej *a priori* selektivni, pa niso zajeti s pojmom „državna pomoč“, če na tretjem mestu zadevna država članica dokaže, da je to razlikovanje upravičeno, ker izhaja iz narave ali sistematike sistema, v katerega spadajo ti ukrepi (glej v tem smislu sodbo z dne 6. oktobra 2021, World Duty Free Group in Španija/Komisija, C-51/19 P in C-64/19 P, EU:C:2021:793, točki 35 in 36 ter navedena sodna praksa).

- 69 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je določitev referenčnega okvira zlasti pomembna pri davčnih ukrepih, ker je obstoj gospodarske prednosti v smislu člena 107(1) PDEU mogoče dokazati le na podlagi primerjave s tako imenovano „običajno“ obdavčitvijo. Tako je določitev vseh podjetij, ki so v primerljivem dejanskem in pravnem položaju, odvisna od predhodne opredelitve pravne ureditve, glede na cilj katere je treba po potrebi preučiti primerljivost dejanskega in pravnega položaja podjetij, ki jim zadevni ukrep koristi, in tistih, ki jim ne (sodba z dne 6. oktobra 2021, World Duty Free Group in Španija/Komisija, C-51/19 P in C-64/19 P, EU:C:2021:793, točka 60 in navedena sodna praksa).
- 70 Vendar je treba pojasniti, da zakonodajna tehnika ne more biti odločilna za ugotovitev selektivnosti davčnega ukrepa, tako da ni vedno potrebno, da ta ukrep pomeni odstopanje od skupne ali običajne davčne ureditve. Kot je namreč razvidno zlasti iz točke 101 sodbe z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732), je lahko tudi ukrep, ki formalno ne pomeni odstopanja in ki temelji na splošnih merilih, selektiven, če dejansko diskriminira med družbami, ki so v primerljivem položaju z vidika cilja, ki mu sledi zadevna davčna ureditev (glej v tem smislu sodbo z dne 19. decembra 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, točki 32 in 33 ter navedena sodna praksa).
- 71 Za presojo selektivnosti davčnega ukrepa je torej pomembno, da sta splošna davčna ureditev ali referenčni sistem, ki se uporablja v zadevni državi članici, v sklepu Komisije pravilno opredeljena in da ju sodišče, ki odloča o sporu v zvezi s to opredelitvijo, preuči. Ker je določitev referenčnega sistema izhodišče primerjalne preučitve, ki jo je treba opraviti v okviru presoje selektivnosti, napaka, storjena pri tej določitvi, nujno omaje celotno analizo pogoja selektivnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 6. oktobra 2021, World Duty Free Group in Španija/Komisija, C-51/19 P in C-64/19 P, EU:C:2021:793, točka 61 in navedena sodna praksa).
- 72 V tem okviru je treba na prvem mestu pojasniti, da mora določitev referenčnega okvira, ki jo je treba opraviti po kontradiktorni razpravi z zadevno državo članico, izhajati iz objektivnega preizkusa vsebine, povezanosti in konkretnih učinkov določb, ki se uporabljajo na podlagi nacionalnega prava te države (sodba z dne 6. oktobra 2021, World Duty Free Group in Španija/Komisija, C-51/19 P in C-64/19 P, EU:C:2021:793, točka 62 in navedena sodna praksa).
- 73 Na drugem mestu, zunaj področij, na katerih je davčno pravo Unije harmonizirano, je zadevna država članica tista, ki z izvajanjem svojih pristojnosti na področju neposrednega obdavčenja in ob spoštovanju svoje davčne avtonomije določi konstitutivne značilnosti davka, ki načeloma opredeljujejo referenčni sistem ali „običajno“ davčno ureditev, na podlagi katerih je treba analizirati pogoj v zvezi s selektivnostjo. To velja zlasti za določitev davčne osnove in obdavčljivega dogodka (glej v tem smislu sodbi z dne 16. marca 2021, Komisija/Poljska, C-562/19 P, EU:C:2021:201, točki 38 in 39, in z dne 16. marca 2021, Komisija/Madžarska, C-596/19 P, EU:C:2021:202, točki 44 in 45).
- 74 Iz tega sledi, da je treba pri opredelitvi referenčnega sistema na področju neposrednega obdavčenja upoštevati le nacionalno pravo, ki se uporablja v zadevni državi članici, pri čemer je ta opredelitev nujen pogoj za presojo ne le obstoja prednosti, ampak tudi vprašanja, ali je ta selektivna.

- 75 V obravnavani zadevi se s trditvami Irske, povzetimi v točkah od 56 do 58 te sodbe, postavlja vprašanje, ali je Splošno sodišče napačno uporabilo pravo s tem, da je iz razlogov, na katere je opozorjeno v točkah od 30 do 36 navedene sodbe, potrdilo referenčni sistem, ki ga je Komisija uporabila v spornem sklepu.
- 76 V zvezi s tem je treba navesti, da je Komisija v skladu s točko 228 obrazložitve spornega sklepa menila, da je neodvisno tržno načelo nujno sestavni del njene presoje davčnih ukrepov, odobrenih družbam skupine, na podlagi člena 107(1) PDEU, ne glede na to, ali je država članica to načelo vključila v svoj nacionalni pravni sistem.
- 77 Komisija je v tej točki 228 obrazložitve spornega sklepa podrobneje navedla, da se neodvisno tržno načelo uporabi za določitev, ali je bil obdavčljivi dobiček družbe, ki pripada skupini, za izračun davka od dohodkov pravnih oseb določen z uporabo metode, ki se približa tržnim pogojem, tako da se ta družba na podlagi splošnega sistema davka od dohodkov pravnih oseb ne obravnava ugodneje kot nepovezane družbe, katerih obdavčljivi dobiček je tržno pogojen.
- 78 Poleg tega je iz sistematike spornega sklepa, zlasti iz analize referenčnega sistema, ki je vsebovana v točkah od 193 do 209 obrazložitve tega sklepa, razvidno, da je Komisija upoštevala okoliščino, da splošni sistem obdavčitve družb v Luksemburgu ne razlikuje med povezanimi družbami in nepovezanimi družbami, ker je cilj tega sistema obdavčitev vseh družb rezidentk.
- 79 Glede na te preudarke je Splošno sodišče v točki 161 izpodbijane sodbe pojasnilo, da navedbe iz točke 228 obrazložitve spornega sklepa, v skladu s katero je neodvisno tržno načelo splošno načelo enakega obravnavanja pri obdavčenju, ki spada na področje uporabe člena 107(1) PDEU, ni mogoče ločiti od njenega sobesedila in je ni mogoče razlagati tako, da je Komisija potrdila obstoj splošnega načela enakega obravnavanja v zvezi z davki, ki bi ga vseboval člen 107(1) PDEU.
- 80 Kot je razvidno iz točke 141 izpodbijane sodbe, je Splošno sodišče ugotovilo, da se neodvisno tržno načelo uporablja, kadar upoštevno nacionalno davčno pravo pri zavezanosti za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb ne razlikuje med povezanimi „podjetji“ in samostojnimi „podjetji“, saj naj bi bil v takem primeru namen tega prava dobiček, ki izhaja iz gospodarske dejavnosti takega povezanega podjetja, obdavčiti tako, kot če bi izhajal iz transakcij, izvedenih po tržnih cenah. Po opredelitvi te pravne podlage je Splošno sodišče v točki 145 izpodbijane sodbe v bistvu ugotovilo, da se to načelo v obravnavani zadevi uporablja, ker je bil namen davčnega zakonika povezane in samostojne družbe, kar zadeva davek od dohodkov pravnih oseb, obdavčiti enako.

*2) Obstoj napačne uporabe prava pri določitvi „običajne“ davčne ureditve, ki se uporablja v zadevni državi članici*

- 81 Najprej je treba zavrnilo trditve Komisije, da pritožnica z očitki, ki jih navaja, v resnici izpodbija ugotovitve Splošnega sodišča v zvezi z nacionalnim pravom, ki se uporabi, vsebovane zlasti v točki 145 izpodbijane sodbe, ki naj bi bile ugotovitve dejanskega stanja, ki na podlagi sodne prakse Sodišča ne morejo biti predmet ponovne preučitve v okviru pritožbe.
- 82 Res je, da je Sodišče v okviru pritožbe pri preizkusu presoj, ki jih je Splošno sodišče opravilo v zvezi z nacionalnim pravom in ki na področju državnih pomoči pomenijo presoje dejstev, pristojno le za preveritev, ali je bilo to pravo izkrivljeno (sodba z dne 28. junija 2018, Andres (stečaj družbe Heitkamp BauHolding)/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, točka 78 in navedena sodna praksa).

- 83 Vendar v obravnavani zadevi Irska s svojimi trditvami ne izpodbija razlage nacionalnega prava, ki jo je podalo Splošno sodišče, ampak poziva Sodišče, naj ugotovi, ali navedeno sodišče pri tem, ko je potrdilo opredelitev upoštevnega referenčnega okvira kot odločilno merilo za preizkus obstoja selektivne prednosti, ne da bi upoštevalo posebna pravila luksemburškega prava na področju transfernih cen, ki se uporabljajo za povezane družbe, ni napačno uporabilo prava.
- 84 Irska namreč izpodbija le uporabo – s strani Splošnega sodišča – pravnega merila za ugotovitev, ali se z vnaprejšnjim davčnim stališčem, kot je to v obravnavani zadevi, daje selektivna prednost.
- 85 Vprašanje, ali je Splošno sodišče ustrezno opredelilo upoštevni referenčni sistem in zato pravilno uporabilo pravno merilo, kot je neodvisno tržno načelo, pa je pravno vprašanje, ki je lahko predmet nadzora Sodišča v fazi pritožbe. Trditve, s katerimi se izpodbija izbira referenčnega sistema v okviru prvega koraka analize obstoja selektivne prednosti, so namreč dopustne, saj ta analiza temelji na pravni opredelitvi nacionalnega prava na podlagi določbe prava Unije (glej po analogiji sodbo z dne 28. junija 2018, *Andres* (stečaj družbe Heitkamp BauHolding)/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, točki 80 in 81).
- 86 V zvezi z utemeljenostjo trditev Irske je treba opozoriti, da sta družba FFT in Veliko vojvodstvo Luksemburg, kot je v bistvu razvidno iz točke 210 obrazložitve spornega sklepa, pred Komisijo trdila, da bi moral referenčni sistem vključevati le družbe skupine ali celo družbe skupine, ki opravljajo dejavnosti financiranja, na katere se nanaša člen 164(3) davčnega zakonika, tako da bi bilo treba zadevno vnaprejšnje davčno stališče primerjati z vnaprejšnjimi davčnimi stališči za obdobje 2010–2013, nanašajočimi se na 21 drugih davčnih zavezancev, ki so bila Komisiji poslana 15. januarja 2014. Veliko vojvodstvo Luksemburg in družba FFT menita, da glede na to, da je bilo obravnavanje, odobreno družbi FFT, skladno s členom 164(3) davčnega zakonika, okrožnico št. 164/2 in upravno prakso na tem področju, s tem vnaprejšnjim davčnim stališčem ni bila dana nobena selektivna prednost.
- 87 Vendar je Komisija v točkah od 211 do 215 obrazložitve spornega sklepa menila, da teh posebnih določb ni treba upoštevati pri določitvi upoštevnega referenčnega sistema, in v zvezi s tem navedla, da bi bilo tako upoštevanje v nasprotju s ciljem splošnega sistema davka od dohodkov pravnih oseb v Luksemburgu, ki ga je ta institucija v točkah od 193 do 209 obrazložitve spornega sklepa že opredelila kot referenčni sistem. V obravnavani zadevi je štela, da je bil cilj tega sistema obdavčiti dobičke vseh družb, ki spadajo v njegovo davčno pristojnost, ne glede na to, ali gre za povezane ali nepovezane družbe (točki 198 in 212 obrazložitve spornega sklepa).
- 88 Komisija je navedla, da ne bo preučila, ali je bilo z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem spoštovano neodvisno tržno načelo, kot je opredeljeno v členu 164(3) davčnega zakonika ali v okrožnici št. 164/2 (točka 229 obrazložitve spornega sklepa). Če naj bi bilo namreč mogoče dokazati, da metoda za določitev obdavčljivega dobička družbe FFT v Luksemburgu, ki jo je luksemburška davčna uprava potrdila s tem vnaprejšnjim davčnim stališčem, odstopa od metode, s katero se pridobi zanesljiv približek tržno naravnane izida, in s tem od neodvisnega tržnega načela, naj bi se za navedeno stališče štelo, da družbi FFT daje selektivno prednost v smislu člena 107(1) PDEU (točka 231 obrazložitve spornega sklepa).
- 89 Iz točk od 149 do 151 izpodbijane sodbe je razvidno, da je Splošno sodišče potrdilo metodologijo Komisije, s katero se je v bistvu štelo, da je v primeru davčnega sistema, s katerim se uresničuje cilj obdavčiti dobiček vseh družb rezidentk ne glede na to, ali gre za povezane ali nepovezane družbe, uporaba neodvisnega tržnega načela za namene uporabe člena 107(1) PDEU upravičena ne glede na to, ali je to načelo vključeno v nacionalno pravo.



- 90 Ugotoviti je torej treba, ali je Splošno sodišče napačno uporabilo pravo s tem, da je potrdilo pristop Komisije, s katerim se v bistvu to načelo, kot je določeno v členu 164(3) davčnega zakonika in pojasnjeno v z njim povezani okrožnici št. 164/2, ne upošteva v okviru preizkusa, opravljenega na podlagi člena 107(1) PDEU, in sicer zlasti pri opredelitvi referenčnega sistema za namene ugotovitve, ali se z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem upravičencu daje selektivna prednost.
- 91 Glede tega je Komisija s tem, da je zavrnila upoštevnost člena 164(3) davčnega zakonika in okrožnice št. 164/2, uporabila neodvisno tržno načelo, ki se razlikuje od tistega, ki je opredeljeno v luksemburškem pravu. Tako se je omejila na to, da je v cilju, ki se uresničuje s splošnim sistemom davka od dohodkov pravnih oseb v Luksemburgu, odkrila abstrakten izraz tega načela in zadevno vnaprejšnje davčno stališče preučila, ne da bi upoštevala, kako je navedeno načelo konkretno vključeno v to pravo, zlasti kar zadeva povezane družbe.
- 92 Splošno sodišče s tem, da je potrdilo tak pristop, ni upoštevalo zahteve, ki izhaja iz sodne prakse, navedene v točkah od 68 do 74 te sodbe, v skladu s katero mora Komisija za ugotovitev, ali je bilo podjetje zaradi davčnega ukrepa deležno selektivne prednosti, opraviti primerjavo s sistemom obdavčitve, ki se običajno uporablja v zadevni državi članici, po opravljeni objektivni preučitvi vsebine, povezanosti in konkretnih učinkov pravnih pravil, ki se uporabljajo na podlagi nacionalnega prava te države. S tem je napačno uporabilo pravo pri uporabi člena 107(1) PDEU.
- 93 Res je, kot se strinjajo vse stranke, da je namen nacionalnega prava, ki se uporablja za družbe v Luksemburgu, da se na področju obdavčitve povezanih družb pridobi zanesljiv približek tržne cene. Ta cilj sicer na splošno ustreza cilju neodvisnega tržnega načela, vendar se ob neobstoju harmonizacije v pravu Unije konkretna pravila za uporabo tega načela opredelijo z nacionalnim pravom in jih je treba upoštevati pri določitvi referenčnega okvira za ugotavljanje obstoja selektivne prednosti.
- 94 Poleg tega je Splošno sodišče s tem, da je v točki 113 izpodbijane sodbe sprejelo, da se Komisija lahko sklicuje na pravila, ki niso del luksemburškega prava, čeprav je v točki 112 navedene sodbe opozorilo, da ta institucija v tej fazi razvoja prava Unije nima pristojnosti, ki bi ji omogočila, da samostojno opredeli tako imenovano „običajno“ obdavčitev povezane družbe in pri tem ne upošteva nacionalna davčna pravila, kršilo določbe Pogodbe DEU v zvezi s sprejetjem ukrepov Evropske unije za približevanje zakonodaj držav članic na področju neposrednega obdavčenja, zlasti člen 114(2) PDEU in člen 115 PDEU. Avtonomije države članice na področju neposrednega obdavčenja, kot je priznana z ustaljeno sodno prakso, na katero je bilo opozorjeno v točki 73 te sodbe, namreč ni mogoče v celoti zagotoviti, če zunaj katerega koli tovrstnega ukrepa približevanja preizkus, ki se opravi na podlagi člena 107(1) PDEU, ne temelji izključno na običajnih pravilih obdavčitve, ki jih je določil zakonodajalec zadevne države članice.
- 95 V zvezi s tem je treba na prvem mestu poudariti, da je ob neobstoju harmonizacije glede tega vprašanja morebitna določitev metod in meril, na podlagi katerih je mogoče določiti izid „v skladu z običajnimi tržnimi pogoji“, predmet proste presoje držav članic. Čeprav države članice OECD priznavajo prednosti uporabe neodvisnega tržnega načela za določitev pravilne razporeditve dobička družb med različnimi državami, med temi državami obstajajo pomembne razlike pri podrobni uporabi metod določanja transference cen. Kot je Komisija sama omenila v točki 88 obrazložitve spornega sklepa, je v Smernicah OECD naštetih več metod za določitev približka primerljivih tržnih cen za transakcije in razdelitve dobička med družbami v isti skupini.

- 96 Poleg tega tudi ob predpostavki, da na področju mednarodne obdavčitve obstaja nekakšen konsenz, da je treba transakcije med gospodarsko povezanimi družbami, zlasti transakcije znotraj skupine, za davčne namene presoјati, kot če bi bile sklenjene med gospodarsko neodvisnimi družbami, in da zato številni nacionalni organi, pristojni za davčne zadeve, pri pripravi in nadzoru transfernih cen izhajajo iz smernic OECD, velja, da so – brez poseganja v preudarke iz točk od 120 do 122 te sodbe – zgolj nacionalne določbe tiste, ki so upoštevne za analizo, ali je treba dane transakcije preučiti z vidika neodvisnega tržnega načela in ali glede na okoliščine primera transferne cene, ki so podlaga za davčno osnovo obdavčljivih dohodkov davčnega zavezanca in njeno razporeditev med zadevnimi državami, odstopajo ali ne od rezultata po neodvisnem tržnem načelu. Pri preučitvi obstoja selektivne davčne prednosti v smislu člena 107(1) PDEU in pri ugotavljanju davčnega bremena, ki ga mora običajno nositi podjetje, torej ni mogoče upoštevati parametrov in pravil, ki niso del zadevnega nacionalnega davčnega sistema, razen če se ta nanje izrecno sklicuje.
- 97 Ta ugotovitev je izraz načela zakonitosti davka, ki je del pravnega reda Unije kot splošno pravno načelo in ki zahteva, da so vse obveznosti plačila davka in vsi bistveni elementi, ki opredeljujejo njegove temeljne značilnosti, določeni z zakonom, davčni zavezanec pa mora biti sposoben predvideti in izračunati znesek davka, ki ga mora plačati, ter ugotoviti, v katerem trenutku nastane obveznost plačila (glej v tem smislu sodbo z dne 8. maja 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, točka 39).
- 98 Na drugem mestu, Veliko vojvodstvo Luksemburg je na obravnavi navedlo, da so poleg tega, da smernice OECD za države članice te organizacije niso zavezujoče, v okrožnici št. 164/2, s katero se razlaga člen 164(3) davčnega zakonika, določena posebna pravila v zvezi z izračunom transfernih cen glede finančnih družb skupine, kot je družba FFT, kar povzroči, da se pri izračunu teh cen ne upoštevajo dejavnosti v zvezi z imetništvom deležev. Točka 79 obrazložitve spornega sklepa, ki je v oddelku 2.3.2 tega sklepa in vsebuje opis vsebine navedene okrožnice, potrjuje, da je ta država članica določila posebna pravila za določitev plačila po tržnem načelu v zvezi s takimi družbami in da je bila Komisija o teh pravilih v okviru upravnega postopka obveščena.
- 99 Vendar v analizi referenčnega sistema in, posledično, obstoja selektivne prednosti, dodeljene družbi FFT, ki jo je opravila Komisija in kot jo je potrdilo Splošno sodišče, te normative izbire, katerih namen je podrobneje opredeliti obseg neodvisnega tržnega načela in njegovo izvajanje v luksemburškem pravu, niso upoštevane.
- 100 V zvezi s tem je treba poudariti, da je Komisija v odgovoru na vprašanje, postavljeno na obravnavi, navedla, da je luksemburška davčna uprava v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču „napačno uporabila pravila, ki jih običajno uporablja“ v zvezi z neodvisnim tržnim načelom in izračunom transfernih cen. Vendar je treba ugotoviti, da Komisija v spornem sklepu, pri čemer je Splošno sodišče njen pristop potrdilo, nikakor ni preučila, kako se je neodvisno tržno načelo, kot je v bistvu priznано s členom 164(3) davčnega zakonika, razlagalo in uporabljalo.
- 101 Splošno sodišče je to analizo izrecno potrdilo v točki 146 izpodbijane sodbe, ko je navedlo, da Komisiji ni mogoče očitati, da je uporabila metodo določanja transfernih cen, za katero je menila, da je v obravnavani zadevi primerna, zato da bi preverila višino transfernih cen za transakcijo ali za več tesno povezanih transakcij, ki so del izpodbijanega ukrepa, in v točki 147 iste sodbe, v kateri je poudarilo, da smernice OECD, na katere se je oprla Komisija, „temeljijo na pomembnem delu, ki

so ga opravile skupine uglednih strokovnjakov“, da „izražajo soglasje, doseženo na mednarodni ravni glede transfernih cen“, in da „imajo zato določen praktični pomen pri razlagi vprašanj v zvezi s transfernimi cenami“.

- 102 Na tretjem mestu, v nasprotju s tem, kar je Splošno sodišče ugotovilo v točki 142 izpodbijane sodbe, sodba z dne 22. junija 2006, Belgija in Forum 187/Komisija (C-182/03 in C-217/03, EU:C:2006:416), ne podpira stališča, da se neodvisno tržno načelo uporablja, kadar je namen nacionalnega davčnega prava enako obdavčiti povezane družbe in samostojne družbe, in sicer ne glede na to, ali in kako je to načelo vključeno v to pravo.
- 103 Sodišče je namreč v navedeni sodbi štelo, da kadar se je država članica odločila, da v nacionalno pravo vključi metodo za določanje obdavčljivega dobička povezanih družb, ki je podobna metodi „*cost plus*“ OECD in katere cilj je torej obdavčiti te družbe na podlagi, ki je primerljiva s podlago, ki bi izhajala iz uporabe splošnega davčnega sistema, ta država daje gospodarsko prednost navedenim družbam, če v to metodo vključi določbe, katerih posledica je zmanjšanje davčnega bremena, ki bi ga te družbe običajno morale nositi na podlagi navedenega sistema.
- 104 Tako je Sodišče v navedeni sodbi to, da je treba uporabiti neodvisno tržno načelo, ugotovilo glede na pravila obdavčitve iz upoštevnega nacionalnega prava, in sicer belgijskega prava, ki so določala mehanizem obdavčitve dobičkov po metodi „*cost plus*“ OECD. Zato iz iste sodbe ni mogoče sklepati, da je Sodišče nameravalo izpeljati avtonomno neodvisno tržno načelo, ki bi se za namene preučitve davčnih ukrepov v okviru uporabe člena 107(1) PDEU uporabljalo neodvisno od vključitve tega načela v nacionalno pravo.
- 105 Iz vseh teh preudarkov izhaja, da je bilo v delu obrazložitve izpodbijane sodbe – ki se nanaša na preučitev razlogovanja, ki ga je primarno uporabila Komisija in v skladu s katerim je zadevno vnaprejšnje davčno stališče odstopalo od luksemburškega splošnega sistema davka od dohodkov pravnih oseb – na katerega je bilo opozorjeno v točkah od 17 do 20 te sodbe, napačno uporabljeno pravo, ker je Splošno sodišče potrdilo pristop Komisije, v skladu s katerim se v bistvu pri opredelitvi referenčnega sistema v okviru preizkusa, ki se opravi na podlagi člena 107(1) PDEU, ni upoštevalo neodvisno tržno načelo, kot je določeno v členu 164(3) davčnega zakonika in pojasnjeno v povezani okrožnici št. 164/2, da bi se ugotovilo, ali se z navedenim vnaprejšnjim davčnim stališčem upravičencu daje selektivna prednost.
- 106 Vendar je treba preučiti, ali napačna uporaba prava s strani Splošnega sodišča lahko povzroči razveljavitev izpodbijane sodbe.
- 107 Komisija je namreč trdila, da morebitna napačna uporaba prava v točkah od 125 do 286 izpodbijane sodbe ne bi mogla povzročiti razveljavitve izpodbijane sodbe, če bi bilo treba potrditi analizo Splošnega sodišča iz točk od 290 do 299 te sodbe.
- 108 Komisija zato meni, da je pritožba brezpredmetna, ker tudi ob predpostavki, da bi bil kateri od navedenih pritožbenih razlogov razglašen za utemeljen, taka okoliščina ne more povzročiti razveljavitve izpodbijane sodbe. Sporni sklep naj bi namreč vseboval podredno razlogovanje, ki temelji na členu 164(3) davčnega zakonika in okrožnici št. 164/2, Irska pa naj tega, da je Splošno sodišče to podredno razlogovanje potrdilo, nikakor ne bi izpodbijala.

- 109 V zvezi s tem je treba poudariti, da je Splošno sodišče z obrazložitvijo, navedeno v točkah od 290 do 299 izpodbijane sodbe, v bistvu potrdilo razlogovanje, ki ga je Komisija navedla „podredno“ v točkah od 315 do 317 obrazložitve spornega sklepa in v skladu s katerim je zadevno vnaprejšnje davčno stališče odstopalo od referenčnega sistema, ki ga tvorita člen 164(3) davčnega zakonika in okrožnica št. 164/2.
- 110 Čeprav Irska ni neposredno izpodbijala obrazložitve, navedene v tem delu izpodbijane sodbe, vseeno ni mogoče trditi, kot trdi Komisija, da je treba pritožbo razglasiti za brezpredmetno, ker naj trditve Irske ne bi mogle vplivati na izrek izpodbijane sodbe.
- 111 Kot je namreč generalni pravobranilec navedel v točki 42 sklepnih predlogov, razlogovanje iz točk od 290 do 299 izpodbijane sodbe ne vsebuje ločene in neodvisne analize od tiste, ki izhaja iz referenčnega sistema, ki ga je Komisija uporabila primarno, in tako ne omogoča odprave napake, ki jo vsebuje ta sistem. Res je, da je Komisija v točki 317 obrazložitve spornega sklepa ugotovila, da je vnaprejšnje davčno stališče povzročilo znižanje davčnega bremena družbe FFT „v primerjavi s položajem, v katerem bi se neodvisno tržno načelo iz [člena 164(3) davčnega zakonika] pravilno uporabilo“. Vendar, kot je Splošno sodišče navedlo v točki 294 izpodbijane sodbe, se je glede te pravilne uporabe v celoti sklicevala na svojo primarno analizo referenčnega sistema, ki je temeljila na splošnem sistemu obdavčitve družb v Luksemburgu.
- 112 Iz tega sledi, da razlogovanje, na katero se je Komisija oprla podredno, le navidezno popravi napako, ki jo je storila pri opredelitvi referenčnega sistema, ki bi moral biti podlaga za njeno analizo v zvezi z obstojem selektivne prednosti. V teh okoliščinah napačna uporaba prava s strani Splošnega sodišča pri analizi razlogovanja, ki mu je Komisija primarno sledila v zvezi z referenčnim sistemom, vpliva tudi na njegovo analizo podrednega razlogovanja, ki ga vsebuje sporni sklep v zvezi s tem vidikom.
- 113 Iz navedenega izhaja, da je treba peti in šesti del prvega pritožbenega razloga ter peti pritožbeni razlog sprejeti in zato izpodbijano sodbo razveljaviti, ne da bi bilo treba odločiti o drugih delih prvega pritožbenega razloga in o drugih pritožbenih razlogih.

## **B. Pritožba v zadevi C-885/19 P**

- 114 Glede na to, da se izpodbijana sodba razveljavi, se postopek s pritožbo družbe FFT ustavi.

## **VI. Tožbi pred Splošnim sodiščem**

- 115 V skladu z drugim stavkom prvega odstavka člena 61 Statuta Sodišča Evropske unije lahko Sodišče ob razveljavitvi odločitve Splošnega sodišča samo dokončno odloči o zadevi, če stanje postopka to dovoljuje.
- 116 Tako je v obravnavanem primeru, saj so bili tožbeni razlogi, s katerimi se predlaga razglasitev ničnosti spornega sklepa, predmet kontradiktorne razprave pred Splošnim sodiščem in njihova preučitev ne zahteva sprejetja nobenega dodatnega ukrepa procesnega vodstva ali pripravljalnega ukrepa.
- 117 V zvezi s tem zadošča navesti, da je treba iz razlogov, navedenih v točkah od 81 do 112 te sodbe, sporni sklep razglasiti za ničen, ker je Komisija s tem, da je ugotovila obstoj selektivne prednosti glede na referenčni okvir, ki vključuje neodvisno tržno načelo, ki ne izhaja iz celovite preučitve

upoštevne nacionalnega davčnega prava po kontradiktorni razpravi z zadevno državo članico o tem vprašanju, napačno uporabila pravo in je tako tudi kršila določbe Pogodbe DEU v zvezi s sprejetjem ukrepov Unije za približevanje zakonodaj držav članic na področju neposrednega obdavčenja, zlasti člen 114(2) PDEU in člen 115 PDEU.

- 118 Kot izhaja iz sodne prakse, navedene v točki 71 te sodbe, taka napaka pri določitvi pravil, ki se dejansko uporabljajo na podlagi upoštevne nacionalnega prava, in torej pri opredelitvi tako imenovane „običajne“ obdavčitve, glede na katero je bilo treba presojati zadevno vnaprejšnje davčno stališče, nujno vpliva na celotno razlogovanje glede obstoja selektivne prednosti.
- 119 Vendar taka ugotovitev ne izključuje, da je mogoče ukrepe na področju neposrednega obdavčenja, kot so vnaprejšnja davčna stališča, ki jih izdajo države članice, opredeliti za državne pomoči, če so izpolnjeni vsi pogoji za uporabo člena 107(1) PDEU, na katere je opozorjeno v točki 66 te sodbe.
- 120 Kot je bilo namreč opozorjeno v točki 65 te sodbe, posegi držav članic na področjih, ki niso bila predmet harmonizacije v pravu Unije, niso izključeni s področja uporabe določb Pogodbe DEU o nadzoru nad državnimi pomočmi.
- 121 Tako morajo države članice svojo pristojnost na področju neposrednega obdavčenja, kakršna je ta, ki jo imajo na področju sprejemanja vnaprejšnjih davčnih stališč, izvajati ob spoštovanju prava Unije in zlasti pravil, določenih s Pogodbo DEU na področju državnih pomoči. Zato se morajo pri izvajanju te pristojnosti vzdržati sprejetja ukrepov, ki bi lahko pomenili državne pomoči, ki niso združljive z notranjim trgov, v smislu člena 107 PDEU (glej v tem smislu sodbo z dne 16. septembra 2021, Komisija/Belgija in Magnetrol International, C-337/19 P, EU:C:2021:741, točki 161 in 162 ter navedena sodna praksa).
- 122 To zlasti pomeni, da mora biti Komisija – potem ko ugotovi, da se je država članica odločila uporabiti neodvisno tržno načelo za določitev transfernih cen povezanih družb – v skladu s sodno prakso, na katero je opozorjeno v točki 70 te sodbe, sposobna dokazati, da so parametri, določeni v nacionalnem pravu na tem področju, očitno nedosledni s ciljem nediskriminatorne obdavčitve vseh družb rezidentk, ne glede na to, ali so povezane ali ne, ki mu sledi nacionalni davčni sistem, ker sistematično povzročijo določitev prenizke vrednosti transfernih cen, ki se uporabljajo za povezane družbe ali za nekatere od teh družb, kot so finančne družbe, v primerjavi s tržnimi cenami za primerljive transakcije nepovezanih družb.
- 123 V obravnavani zadevi pa, kot je bilo ugotovljeno v točki 105 te sodbe, Komisija v spornem sklepu take preučitve ni opravila, ker njena analiza ni vključevala vseh upoštevne pravil za izvajanje neodvisnega tržnega načela na podlagi luksemburškega prava.
- 124 Iz vseh teh preudarkov izhaja, da je treba sprejeti prvi in tretji del prvega tožbenega razloga, ki ga je Veliko vojvodstvo Luksemburg navedlo v zadevi T-755/15, ter prvi očitke prvega tožbenega razloga, ki ga je družba FFT navedla v zadevi T-759/15. Zato je treba sporni sklep razglasiti za ničn, ne da bi bilo treba preučiti druge razloge iz ničnostnih tožb.

## VII. Stroški

- 125 Člen 184(2) Poslovnika določa, da če je pritožba utemeljena in če Sodišče samo dokončno odloči o sporu, odloči tudi o stroških.

- 126 Člen 138(1) tega poslovnika, ki se na podlagi njegovega člena 184(1) uporablja za pritožbeni postopek, določa, da se plačilo stroškov na predlog naloži neuspeli stranki.
- 127 Ker je v obravnavanem primeru v zvezi s pritožbo, vloženo v zadevi C-898/19 P, Irska uspela, je treba v skladu z njenimi predlogi Komisiji naložiti, da poleg svojih stroškov nosi tudi stroške Irske.
- 128 Kar zadeva pritožbo v zadevi C-885/19 P, člen 149 Poslovnika, ki se na podlagi člena 190 tega poslovnika uporablja za pritožbeni postopek, določa, da če se postopek ustavi, Sodišče odloči o stroških. V skladu s členom 142 Poslovnika, ki se na podlagi člena 184 tega poslovnika uporablja za pritožbeni postopek, Sodišče v tem primeru odloči po prostem preudarku. V obravnavani zadevi je treba odločiti, da vsaka stranka nosi svoje stroške v zvezi s pritožbo v zadevi C-885/19 P.
- 129 Ker se poleg tega tožbama, ki sta bili vloženi pri Splošnem sodišču, ugotovi, se Komisiji naloži plačilo vseh stroškov postopka na prvi stopnji.

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

- 1. Zadevi C-885/19 P in C-898/19 P se združita za izdajo skupne sodbe.**
- 2. Sodba Splošnega sodišča Evropske unije z dne 24. septembra 2019, Luksemburg in Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (T-755/15 in T-759/15, EU:T:2019:670), se razveljavi.**
- 3. Sklep Komisije (EU) 2016/2326 z dne 21. oktobra 2015 o državni pomoči SA.38375 (2014/C ex 2014/NN), ki jo je Luksemburg dodelil podjetju Fiat, se razglasi za ničen.**
- 4. Postopek s pritožbo v zadevi C-885/19 P se ustavi.**
- 5. V zadevi C-885/19 P vsaka stranka nosi svoje stroške.**
- 6. Evropski komisiji se naloži plačilo stroškov pritožbe v zadevi C-898/19 P.**
- 7. Evropski komisiji se naloži plačilo stroškov postopka na prvi stopnji.**

Podpisi