



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 8. června 2023¹

Věc C-457/21 P

**Evropská komise
proti
Lucemburskému velkovévodství,
Amazon.com, Inc.,
Amazon EU Sàrl**

„Kasační opravný prostředek – Státní podpora – Poskytnutí příznivé převodní ceny – Selektivní daňové zvýhodnění – Určení referenčního systému – Pokyny OECD v oblasti převodních cen jako referenční systém – Závaznost referenčního systému zvoleného Komisí a Tribunálem pro Soudní dvůr – Posouzení správné převodní ceny – Rozdíl mezi posouzením skutkového stavu a posouzením právních otázek – Mírnější měřítko přezkumu při posuzování případně nesprávného použití daňového práva vnitrostátními finančními orgány – Daňové rozhodnutí“

I. Úvod

1. Projednávaný kasační opravný prostředek se opět² týká přezkumu daňového rozhodnutí na základě práva v oblasti státní podpory. Zatímco na jedné straně takováto daňová rozhodnutí přispívají k právní jistotě, na druhé straně panuje latentní podezření, že se v některých členských státech zakládají na dohodách mezi daňovými orgány a daňovými poplatníky, které narušují hospodářskou soutěž.

2. Opět³ se jedná o převodní ceny, které zřejmě nejsou v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek. Lucemburské daňové orgány poskytly v roce 2003 společnosti Amazon.com vyjádření týkající se přiměřené výše licenčního poplatku mezi dvěma dceřinými společnostmi. Jejich výše ovlivňuje daň z příjmu právnických osob společnosti Amazon EU S.à.r.l. se sídlem v Lucembursku. Čím vyšší je sjednaný licenční poplatek, tím nižší je daň z příjmu právnických osob v Lucembursku. Pro stanovení přiměřeného licenčního poplatku použilo Lucembursko po dohodě se společností Amazon.com jednu konkrétní metodu. Komise v této dohodě

¹ – Původní jazyk: němčina.

² – Viz zejména poslední rozsudek ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859), a stanovisko generálního advokáta P. Pikamäea ve věci Irsko v. Komise (C-898/19 P, EU:C:2021:1029), jakož i moje stanovisko ve věci Engie Global LNG Holding a další v. Komise a Lucembursko v. Komise (C-454/21 P a C-451/21 P, EU:C:2023:383).

³ – Viz k tomu rozsudek ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859), ze dne 15. července 2020, Irsko a další v. Komise (T-778/16 a T-892/16, EU:T:2020:338 – v současné době projednáváno pod C-465/20 P), a ze dne 24. září 2019, Nizozemsko a další v. Komise (T-760/15, EU:T:2019:669).

o převodních cenách spatřovala podporu, protože nebyla v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek podle OECD. Komise provedla vlastní výpočet přiměřené výše licenčního poplatku jinou metodou a dospěla k nižšímu licenčnímu poplatku. Vzhledem k tomu, že by to vedlo k vyšší dani z příjmu právnických osob, byla daňovým rozhodnutím poskytnuta selektivní výhoda společnosti, která licenční poplatek platila.

3. V řízení proti tomuto rozhodnutí Komise o podpoře před Tribunálem vedli účastníci spor zejména o podrobnostech metody, která byla resp. měla být použita. Spor nebyl veden o otázce, zda může být zásada obvyklých tržních podmínek OECD v projednávané věci tím správným referenčním systémem pro kontrolu existence státní podpory. Tribunál neměl za to, že převodní ceny byly stanoveny nesprávně, a prohlásil toto rozhodnutí za neplatné, protože selektivní výhoda nebyla prokázána.

4. Soudní dvůr ve věci Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise časově po tomto rozsudku Tribunálu konstatoval⁴, že zásady OECD mohou být jako referenční systém pro stanovení selektivní výhody použity nanejvýš tehdy, pokud byly převzaty do vnitrostátního práva. V lucemburském právu tomu tak není. Komise má nicméně za to, že prohlášení neplatnosti jejího rozhodnutí Tribunálem je právním pochybením. Vzhledem k tomu, že o referenčním systému nebyl mezi účastníky řízení veden spor, nemá podle jejího názoru rozsudek ve věci Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise na projednávaný kasační opravný prostředek vliv. Komise se v tomto směru dovolává zásady *ultra petita*.

5. Je-li tomu tak, pak by vyvstávala otázka, do jaké míry je Soudní dvůr v kasačním opravném prostředku příslušný k přezkumu „správného“ výpočtu převodní ceny. Komise především namítá, že některé body (právní vlastnictví nehmotných aktiv, smluvní přidělení práv a povinností, funkční analýza zapojených dceřiných společností atd.) Tribunál posoudil odlišně. Posouzení skutkového stavu ovšem zásadně přísluší Tribunálu a v kasačním opravném prostředku před Soudním dvorem lze namítat nanejvýš zkreslení skutečností. Naproti tomu právní otázky spadají v kasačním opravném prostředku do příslušnosti Soudního dvora⁵. Projednávaná věc nicméně ukazuje, že při přezkumu selektivní výhody je toto vymezení spojeno s obtížemi. Provádí-li Soudní dvůr výklad vnitrostátního daňového práva ve vztahu k existenci selektivní výhody, může být případně nezbytné omezit míru soudní kontroly (tedy upravit měřítko přezkumu).

II. Právní rámec

A. Unijní právo

6. Unijně právní rámec tvoří články 107 a násl. SFEU.

⁴ – Rozsudek ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859)

⁵ – Viz článek 58 statutu Soudního dvora Evropské unie.

B. Lucemburské právo

7. Článek 164 odst. 3 zákona ze dne 4. prosince 1967 o dani z příjmu, v pozměněném znění (loi concernant l'impôt sur le revenu, dále jen „ZDP“) stanoví:

„Skryté rozdělení zisku musí být zahrnuto do zdaňovacího základu. O skryté rozdělení zisku se jedná zejména tehdy, když akcionář, společník nebo účastník obdrží od společnosti nebo sdružení přímo či nepřímo zisky, které by bez tohoto postavení za běžných okolností nezískal.“

C. Vzorová smlouva OECD a pokyny

8. Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen „OECD“) vypracovala několik nezávazných dokumentů s pokyny týkajícími se mezinárodního zdanění. Zejména vzorová smlouva OECD představuje v oblasti daní z příjmu a majetku základ mnoha dvojstranných daňových úmluv mezi členskými státy OECD a rostoucím počtem nečlenských zemí. Obsahuje rovněž ustanovení o vhodném rozdělení zisku mezi společnostmi v rámci nadnárodní skupiny podniků. Článek 9 odst. 1 vzorové smlouvy OECD, ve znění platném v období let 2003 až 2014, stanoví:

„Jsou-li [...] dva podniky ve svých obchodních nebo finančních vztazích vázány dohodnutými či uloženými podmínkami, které se liší od podmínek, na nichž by se dohodly dva nezávislé podniky, potom zisk, který by býval bez existence těchto podmínek vytvořil jeden z těchto podniků, ale nedosáhl ho kvůli těmto podmínkám, lze zahrnout do zisku tohoto podniku a zdanit jej příslušným způsobem.“

9. Dále OECD ve svých pokynech v oblasti převodních cen poskytuje daňovým orgánům a nadnárodním skupinám podniků návod k použití zásady obvyklých tržních podmínek; tyto pokyny jsou nepřetržitě dále rozvíjeny. Pro roky dotčené v projednávané věci jsou relevantní zejména pokyny OECD v oblasti převodních cen schválené 13. července 1995 (dále jen „pokyny OECD v oblasti převodních cen z roku 1995“).

10. Bod 1.13 pokynů OECD pro stanovování převodních cen z roku 1995 zní:

„Zásada obvyklých tržních podmínek je ověřeným teoretickým přístupem, protože se při výměně zboží [...] nebo poskytování služeb mezi propojeným podniky nejvíce blíží fungování volného trhu. I když její použití není v praxi vždy snadné, pokud jde o zisky, vede obecně k odpovídajícím poměrům mezi podniky nadnárodní skupiny podniků, které jsou přijatelné i pro daňové orgány. Odráží hospodářskou realitu příslušných skutečností a okolností propojeného podniku a jako měřítko používá obvyklé dění na trhu.“

11. Pokyny OECD v oblasti převodních cen pro stanovování popisují v tomto ohledu pět metod určení ceny transakcí ve skupině podle zásady obvyklých tržních podmínek: i) metoda srovnatelné nezávislé ceny (metoda CUP), ii) metoda nákladů a přírážky („náklady plus přírážka“), iii) metoda ceny při opětovném prodeji, iv) transakční metoda čistého rozpětí („Transactional Net Margin Method“) a v) transakční metoda čistého ziskového rozpětí. Obecně se nejvhodnější metoda stanovení převodních cen musí uplatňovat s ohledem na okolnosti případu. Avšak ve složitých případech, kde není průkazný žádný přístup, by flexibilní přístup umožnil použít společně důkazy získané za pomoci více než jedné metody. Nadnárodní skupiny podniků mají možnost uplatňovat metody, které v těchto pokynech v oblasti převodních cen popsány nejsou, pokud jsou tyto ceny v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek.

III. Skutečnosti předcházející sporu

12. Základem právního sporu jsou daňová rozhodnutí, která Lucemburské velkovévodství vydalo v roce 2003 pro roky 2006 až 2014 na žádost společnosti Amazon.com týkající zacházení se dvěma společnostmi nově založenými v Lucembursku pro účely lucemburské daně z příjmu právnických osob.

A. Popis daňového rozhodnutí

13. Důvodem byla plánovaná restrukturalizace činností společnosti Amazon.com, Inc. se sídlem ve Spojených státech a jí kontrolovaných podniků (dále společně jen „skupina Amazon“). Podniky skupiny Amazon v Evropě vykonávají online činnosti, zejména online maloobchod a poskytování nejrůznějších služeb online. Za tímto účelem skupina Amazon spravuje několik internetových stránek v různých jazycích Evropské unie, mezi nimi amazon.de, amazon.fr, amazon.it a amazon.es.

14. Před květnem 2006 byly evropské činnosti skupiny Amazon řízeny ze Spojených států. Konkrétně činnosti maloobchodního prodeje a služeb na evropských internetových stránkách byly provozovány dvěma subjekty usazenými ve Spojených státech, a sice Amazon.com International Sales, Inc. (dále jen „AIS“) a Amazon International Marketplace (dále jen „AIM“), jakož i dalšími subjekty usazenými ve Francii, Německu a Spojeném království.

15. Restrukturalizace, která byla provedena v roce 2006, se týkala založení dvou společností se sídlem v Lucembursku. Konkrétně se jednalo o společnost Amazon Europe Holding Technologies SCS (dále jen „LuxSCS“), lucemburskou komanditní společnost (Société en Commandite Simple), jejímiž společníky byly americké podniky, a dále o společnost Amazon EU S.à.r.l (dále jen „LuxOpCo“).

16. Společnost LuxSCS nejprve uzavřela několik dohod s některými subjekty skupiny Amazon usazenými ve Spojených státech, a to:

- dohodu o licenci a převodu již existujících práv duševního vlastnictví (License and Assignment Agreements for Preexisting Intellectual Property, dále jen „dohoda o vstupu“) se společností Amazon Technologies, Inc. (dále jen „ATI“), subjektem skupiny Amazon usazeným ve Spojených státech;
- dohodu o rozdělení nákladů uzavřenou v roce 2005 se společnostmi ATI a A 9.com, Inc., subjektem skupiny Amazon usazeným ve Spojených státech. Na základě dohody o vstupu a dohody o rozdělení nákladů získala LuxSCS právo využívat určitá práva duševního vlastnictví a „díla od nich odvozená“, která byla držena a dále vyvíjena společnostmi A 9.com a ATI. Nehmotná aktiva uvedená v dohodě o rozdělení nákladů obsahovala v zásadě tři kategorie duševního vlastnictví, a sice technologii, údaje o zákaznících a ochranné známky. Podle dohody o rozdělení nákladů a dohody o vstupu mohla společnost LuxSCS rovněž poskytovat nehmotná aktiva na základě podlicence, zejména za účelem provozování evropských internetových stránek. Jako protiplnění za tato práva musela LuxSCS hradit vstupní platby a svůj roční podíl na nákladech spojených s programem vývoje stanoveným v dohodě o rozdělení nákladů.

17. Zadruhé společnost LuxSCS uzavřela se společností LuxOpCo licenční dohodu, která nabyla účinnosti dne 30. dubna 2006 a týkala se výše uvedených nehmotných aktiv (dále jen „licenční dohoda“). Podle této dohody získala společnost LuxOpCo jako držitelka licence za úhradu licenčního poplatku společnosti LuxSCS (dále jen „licenční poplatek“) právo používat nehmotná aktiva.

18. Společnost LuxSCS nakonec uzavřela dohodu o licenci a převodu práv duševního vlastnictví se společnostmi Amazon.co.uk Ltd, Amazon.fr S.à.r.l a Amazon.de GmbH, na jejímž základě LuxSCS získala některé ochranné známky a práva duševního vlastnictví na evropských internetových stránkách.

19. V roce 2003 požádala Amazon.com o příslušné daňové rozhodnutí. Týkalo se výpočtu výše licenčního poplatku, který měla společnost LuxOpCo platit společnosti LuxSCS od 30. dubna 2006 a který vycházel ze zprávy o převodních cenách. Autoři této zprávy v podstatě navrhli metodu stanovení převodních cen, která podle nich umožňovala určit dlužnou daň z příjmu právnických osob, kterou měla společnost LuxOpCo odvést v Lucembursku. Amazon.com zejména žádal o potvrzení, že metoda stanovení převodních cen pro účely stanovení sazby ročního poplatku poskytuje společnosti LuxOpCo „patřičný a přijatelný zisk“ s ohledem na politiku v oblasti převodních cen a na článek 56 a čl. 164 odst. 3 ZDP. Metoda výpočtu licenčního poplatku dlužného společností LuxOpCo společnosti LuxSCS, byla v žádosti popsána následovně:

„1. Výpočet a přidělení ‚návratnosti LuxOpCo‘ společnosti LuxOpCo, přičemž tato návratnost se rovná nižší částce z těchto hodnot: a) [důvěrné] % celkových provozních výdajů společnosti LuxOpCo v Evropské unii za rok a b) provozní zisk v Evropské unii. připisatelný evropským webovým stránkám za takový rok.

2. Roční licenční poplatek se musí rovnat provoznímu zisku v EU minus návratnost LuxOpCo s tím, že licenční poplatek nesmí být nižší než nula.

3. Sazba poplatků za rok se rovná licenčnímu poplatku vydělenému celkovými výnosy v EU za rok.

4. Bez ohledu na výše uvedené, nesmí být návratnost LuxOpCo za žádný rok nižší než 0,45 % výnosů v EU ani vyšší než 0,55 % výnosů v EU;

5. a) V případě, že by návratnost LuxOpCo určená v kroku 1 byla nižší než 0,45 % výnosů v EU, musí být návratnost LuxOpCo upravena tak, aby se rovnala nižší částce z těchto hodnot: i) 0,45 % výnosů nebo provozního zisku v EU nebo ii) zisku v EU.

b) V případě, že by návratnost LuxOpCo určená v kroku 1 byla vyšší než 0,55 % výnosů v EU, musí být návratnost LuxOpCo upravena tak, aby se rovnala nižší částce z těchto hodnot: i) 0,55 % výnosů v EU nebo ii) zisku v EU.“

20. Dále Amazon požádal lucemburskou daňovou správu o potvrzení daňového zacházení vyhrazeného společnosti LuxSCS, jejím společníkům usazeným ve Spojených státech a dividendám obdržným společností LuxOpCo v rámci této struktury. Tento dopis vysvětluje, že společnost LuxSCS, jakožto société en commandite simple (komanditní společnost), nebyla samostatným daňovým subjektem odděleným od svých společníků, a tedy se na ni nevztahovala daň z příjmu právnických osob ani daň z majetku v Lucembursku.

21. Lucemburská daňová správa schválila toto posouzení a výpočet v listopadu 2003 daňovým rozhodnutím.

B. Řízení před Komisí a její rozhodnutí

22. Dne 24. června 2014 požádala Evropská komise Lucemburské velkovévodství, aby jí poskytlo informace o daňových rozhodnutích přijatých vůči skupině Amazon. Dne 7. října 2014 zveřejnila Komise rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení podle čl. 108 odst. 2 SFEU.

23. V rámci takto zahájeného šetření si Komise od Lucemburského velkovévodství a Amazon.com vyžádala různé informace. Mezi odpověďmi na žádosti o informace předložila Amazon.com kopii stanoviska United States Tax Court (Federální daňový soud Spojených států) ze dne 23. března 2017, které bylo vydáno v rámci žaloby podané Internal Revenue Service (Daňová výběrčí agentura federální vlády, Spojené státy, IRS) ve věci výše plateb souvisejících s dohodami uvedenými v bodě 16 výše.

24. Společnost Amazon.com navíc Komisi předložila novou zprávu o převodních cenách z roku 2017, jejímž účelem bylo ověřit *a posteriori*, zda licenční poplatky placené společností LuxOpCo společnosti LuxSCS v souladu se sporným daňovým rozhodnutím odpovídá zásadě obvyklých tržních podmínek.

25. Dne 4. října 2017 přijala Komise rozhodnutí (EU) 2018/859 o státní podpoře SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN), kterou Lucembursko poskytlo společnosti Amazon (dále jen „sporné rozhodnutí“)⁶.

26. Článek 1 tohoto rozhodnutí zní ve výňatcích následovně:

„[Sporné daňové rozhodnutí], kterým Lucemburské velkovévodství schválilo metodu stanovování převodních cen [...], která umožnila [LuxOpCo] vypočítat daň z příjmu právnických osob, již musí uhradit v Lucembursku za období mezi lety 2006 a 2014, a následné přijetí každoročního přiznání k dani z příjmu právnických osob založeného na tomto rozhodnutí, představuje [státní] podporu [...]“

27. Komise přitom uvedla, že pokud daňové rozhodnutí schválí výsledek, který neodráží spolehlivě to, co by vyplývalo z běžného uplatnění obvyklého daňového režimu, pak toto rozhodnutí adresáta selektivně zvýhodní. Takové selektivní zacházení vede ke snížení daňové povinnosti daňového poplatníka ve srovnání s podniky v podobné skutkové a právní situaci. Komise měla rovněž za to, že v projednávané věci sporné rozhodnutí společnost LuxOpCo selektivně zvýhodnilo, když snížilo její daň z příjmu právnických osob, kterou měla zaplatit v Lucembursku. Tento závěr spočívá na jednom hlavním a třech podpurných zjištěních.

28. V oddílu 9.2.1. sporného rozhodnutí měla Komise za to, že daňové rozhodnutí vede k výsledku, který se odchyluje od spolehlivého odhadu výsledku založeného na trhu. Schválení metody stanovení převodních cen, která pro společnost LuxOpCo stanoví odměnu výlučně za takzvané „rutinní“ funkce vykonávané touto společností, a zisk, který společnost LuxOpCo vytvoří, připisuje v rozsahu, v němž překročí zaplacenou odměnu ve formě licenčních poplatků, v plném rozsahu společnosti LuxSCS, podle ní není v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek.

⁶ – Úř. věst. 2018, L 153, s. 1

29. Podle Komise by místo metody CUP byla v projednávané věci metoda TNM nejvhodnější metodou stanovení převodní ceny pro posouzení licenčního poplatku, který měla společnost LuxOpCo platit na základě licenční dohody. Komise měla za to, že stranou, která vykonává jedinečné a hodnotné funkce, je společnost LuxOpCo, a nikoli LuxSCS. Proto měla být stranou testovanou pro účely použití TNMM společnost LuxSCS, a nikoli LuxOpCo. Z toho by vyplynul nižší licenční poplatek a následně vyšší zdanění společnosti LuxOpCo daní z příjmu právnických osob.

30. V oddíle 9.2.2 sporného rozhodnutí („Podpůrné zjištění existence hospodářské výhody“), Komise uvedla alternativní zjištění zvýhodnění, podle kterého i kdyby byla analýza funkcí společnosti LuxSCS provedená ve zprávě o převodních cenách z roku 2003 správná, byla by metoda stanovení převodních cen schválená ve sporném rozhodnutí každopádně založena na nevhodných metodických volbách, které vedly k výsledku odchylicímu se od spolehlivého odhadu tržního výsledku. Komise v tomto ohledu učinila tři samostatná podpůrná zjištění.

31. V rámci prvního podpůrného zjištění Komise tvrdila, že společnost LuxOpCo byla nesprávně považována za společnost vykonávající pouze „rutinní“ řídicí funkce a že měla být použita metoda rozdělení zisků s analýzou přínosů. V rámci druhého podpůrného zjištění Komise uvedla, že volba provozních nákladů jako ukazatele zisků byla nesprávná. V rámci třetího podpůrného zjištění týkajícího se zvýhodnění měla Komise za to, že zahrnutí maximální výše 0,55 % obrátu dosaženého v Unii není vhodné.

C. Řízení před Tribunálem a napadený rozsudek

32. Návrhem došlým kanceláři Tribunálu dne 14. prosince 2017 podalo Lucemburské velkovéodství žalobu ve věci T-816/17.

33. Návrhem došlým kanceláři Soudu dne 22. května 2018 podaly společnosti Amazon EU a Amazon.com (dále společně jen „Amazon“) žalobu ve věci T-318/18.

34. Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 16. dubna 2018 navrhlo Irsko vstoupit do řízení ve věci T-816/17 jako vedlejší účastník na podporu návrhových žádání Lucemburského velkovéodství. Usnesením ze dne 29. května 2018 předseda sedmého rozšířeného senátu Tribunálu návrhu Irska na vstup do řízení jako vedlejší účastník vyhověl.

35. Věci T-816/17 a T-318/18 byly spojeny pro účely ústní části řízení a později rozsudku.

36. Lucemburské velkovéodství a Amazon uvedly na podporu svých žalob několik důvodů, které se z velké části překrývají. Lucemburské velkovéodství a Amazon v podstatě napadají zjištění Komise týkající se existence zvýhodnění ve prospěch společnosti LuxOpCo ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Rovněž zpochybňují podpůrná zjištění Komise týkající se existence daňového zvýhodnění ve prospěch společnosti LuxOpCo ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Odmítají zejména zjištění a podpůrná zjištění Komise ohledně selektivity dotčeného daňového rozhodnutí. Lucemburské velkovéodství přitom rovněž tvrdilo, že Komise porušila výlučnou pravomoc členských států v oblasti přímých daní. Zejména zpochybňují skutečnost, že pokyny OECD ve znění z roku 2017, které použila Komise pro účely přijetí napadeného rozhodnutí, jsou v projednávané věci relevantní..

37. Irsko ve vyjádření vedlejšího účastníka vytýká mimo jiné porušení čl. 107 odst. 1 SFEU, protože Komise existenci zvýhodnění ve prospěch společnosti LuxOpCo a selektivitu opatření neprokázala, a porušení článků 4 a 5 SEU, protože se Komise dopustila skryté daňové harmonizace.

38. Tribunál napadeným rozsudkem žalobě vyhověl a sporné rozhodnutí Komise zrušil. Argumenty Irska, podle nichž Komise použila zásadu obvyklých tržních podmínek podle směrnice OECD, která není zakotvena v lucemburském právu, ovšem Tribunál v bodě 133 a násl. napadeného rozsudku zamítl jako nepřípustný, protože argument Irska nemá nic společného s úvahami Lucemburského velkovévodství v jeho žalobních důvodech.

39. Uvedl, že Irsko svými argumenty v podstatě míří na právní základ uplatněný Komisí, pokud jde o povinnost uloženou Lucemburskému velkovévodství uplatňovat zásadu obvyklých tržních podmínek. Irsko tedy zpochybňuje právní základ této zásady, jak ji použila Komise v napadeném rozhodnutí. Argumenty Irska se navíc týkají výkladu obsahu této zásady, a nikoli jejího použití prostřednictvím metody stanovení převodních cen. První žalobní důvod Lucemburského velkovévodství se ovšem netýká otázky, jaký je právní základ uvedené zásady, ani otázek výkladu této zásady.

IV. Řízení před Soudním dvorem

40. Dne 27. července 2021 podala Komise proti rozsudku Tribunálu tento kasační opravný prostředek. Komise navrhuje, aby Soudní dvůr

- zrušil rozsudek Tribunálu Evropské unie (sedmého rozšířeného senátu) ze dne 12. května 2021 ve spojených věcech T-816/17 a T-318/18 Lucembursko a další v. Komise (EU:T:2021:252);
- zamítl první žalobní důvod ve věci T-816/17 a druhý, čtvrtý, pátý a osmý žalobní důvod ve věci T-318/18;
- vrátil věc Tribunálu Evropské unie k posouzení žalobních důvodů, o kterých nerozhodl;
- podpůrně, použil svou pravomoc podle článku 61 statutu Soudního dvora vydat sám konečné rozhodnutí ve věci;
- rozhodl, že o nákladech řízení bude rozhodnuto později, vrátí-li věc Tribunálu nebo aby uložil Lucembursku, společnosti Amazon EU a společnosti Amazon.com náhradu nákladů řízení, rozhodne-li ve věci.

41. Lucembursko, společnosti Amazon EU a Amazon.com navrhuje, aby Soudní dvůr kasační opravný prostředek zamítl a uložil Komisi náhradu nákladů řízení. Lucembursko podpůrně navrhuje, aby řízení bylo vráceno Tribunálu Evropské unie.

42. V řízení před Soudním dvorem se všichni účastníci s výjimkou Irska písemně vyjádřili k otázkám Soudního dvora a za účasti Irska se zúčastnili jednání o kasačním opravném prostředku konaném dne 16. března 2023.

V. Právní analýza

43. Na podporu kasačního opravného prostředku se Komise dovolává dvou důvodů kasačního opravného prostředku. Prvním důvodem kasačního opravného prostředku rozporuje konstatování v bodech 162 až 297 napadeného rozsudku, že Komise neprokázala zvýhodnění zjištěné ve sporném rozhodnutí. Tvrdí, že Tribunál zaprvé nesprávně použil zásadu obvyklých tržních podmínek, když funkční analýzu vypracovanou Komisí posoudil jako nesprávnou. Zadruhé Tribunál nesprávně zpochybnil výpočet přiměřeného licenčního poplatku ve sporném rozhodnutí.

44. Druhým důvodem kasačního opravného prostředku Komise rozporuje zamítnutí výhody podpůrně konstatované ve sporném rozhodnutí v bodech 314 až 538 napadeného rozsudku. Komise má za to, že Tribunál se zaprvé zmylil, pokud jde o požadavky na prokázání výhody. Zadruhé nesprávně použil zásadu obvyklých tržních podmínek a dále uvedl vlastní argumenty proti existenci selektivní výhody, které žalobci neuvedli.

45. S ohledem na tyto důvody kasačního opravného prostředku vyvstává předně otázka, zda se Soudní dvůr musí podrobně zabývat výpočtem „správné“ převodní ceny za licenční poplatky podle zásady obvyklých tržních podmínek OECD. To by předpokládalo, že tato zásada představuje rozhodující referenční systém, což od rozhodnutí Soudního dvora ve věci Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise⁷ není jisté (k tomu bod A.1.b.3). Podrobnostmi výpočtu „správné“ převodní ceny by se ovšem musel zabývat, pokud v projednávané věci otázka správného referenčního systému již nevyvstane, protože v řízení před Tribunálem k tomu nebyl přednesen odpovídající žalobní důvod (k tomu bod A.1.b.2).

46. Pro případ, že je zapotřebí vycházet ze zásad obvyklých tržních podmínek podle pokynů OECD z roku 1995, je nezbytné vyjasnit, do jaké míry může Soudní dvůr v kasačním opravném prostředku přezkoumat „správný“ výpočet převodní ceny Tribunálem. V tomto ohledu je nezbytné vymežit posouzení skutkového stavu od posouzení právních otázek (k tomu bod A.2.b.1). Relevantní je rovněž rozhodující měřítko přezkoumání při posouzení použití vnitrostátního daňového práva (k tomu bod A.2.b.2). Tyto otázky se týkají rovněž druhého důvodu kasačního opravného prostředku (k tomu bod B.).

A. K prvnímu důvodu kasačního opravného prostředku: nesprávné zpochybnění výhody ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU zjištěné sporným rozhodnutím

1. K existenci státní podpory (selektivní výhoda)

47. Komise prvním důvodem kasačního opravného prostředku namítá, že Tribunál v bodech 162 až 297 napadeného rozsudku nesprávně vytkl přístup Komise, podle kterého společnost LuxOpCo vykonává jedinečné a hodnotné funkce, a licenční poplatky hrazené společností LuxSCS proto byly nepřiměřeně vysoké. Tvrdí, že Tribunál v tomto ohledu nesprávně použil zásadu obvyklých tržních podmínek a sporné rozhodnutí proto nesprávně zrušil.

48. Komise v zásadě vytýká, že Tribunál shodně s názorem Lucemburska a Amazonu nespatořoval v daňových rozhodnutích podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

⁷ – Rozsudek ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859).

a) Zjištění Tribunálu

49. Skutečnost, že se nejedná o podporu, odůvodnil Tribunál v bodě 296 napadeného rozsudku tím, že Komise neprokázala selektivní výhodu. Skutečnosti obsažené v konstatování zvýhodnění tedy neumožňují prokázat, že daňové zatížení společnosti LuxOpCo bylo uměle sníženo z důvodu nadhodnocení licenčního poplatku. Výpočtu přiměřeného licenčního poplatku použitému Lucemburskem, který zaplatila společnost LuxOpCo společnosti LuxSCS, nelze právně nic vytknout. Lucembursko správně použilo relevantní pokyny OECD.

50. Tribunál v tomto ohledu v bodě 137 konstatoval, že zásadu obvyklých tržních podmínek, jak je použitelná v projednávané věci, lze vyvodit z čl. 164 odst. 3 ZDP. Tato skutečnost vyplývá z bodu 241 odůvodnění sporného rozhodnutí, aniž je tento závěr účastníky řízení zpochybněn.

51. V bodě 154 Tribunál konstatoval, že Komise při stanovení selektivní výhody vycházela z pokynů OECD z roku 1995. Naproti tomu pokyny OECD z roku 2017, které v té době ještě nebyly platné, neměly být, jinak než tomu bylo v rozhodnutí, použity. V bodech 162 a násl. Tribunál dále konstatoval, že metoda TNM, kterou Komise zvolila ve sporném rozhodnutí, a její použití na společnost LuxSCS nebylo správné.

52. Ve výsledku Tribunál při přezkumu žalobních důvodů Lucemburska a Amazon, které byly namířeny proti existenci selektivní výhody, považoval za rozhodující referenční systém čl. 164 odst. 3 ZDP ve spojení s pokyny OECD z roku 1995, ze kterých vycházela Komise. Za použití tohoto referenčního systému dospěl k závěru, že Komise ve svém rozhodnutí dospěla výběrem TNM metody a jejím použitím na společnost LuxSCS k nesprávnému zjištění selektivního zvýhodnění.

b) Právní analýza

1) Existence selektivní výhody

53. Podle ustálené judikatury Soudního dvora je pro kvalifikaci jako „státní podpora“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU vyžadováno, aby se zaprvé jednalo o státní zásah nebo zásah ze státních prostředků. Zadruhé musí být tento zásah způsobilý ovlivnit obchod mezi členskými státy. Zatřetí musí selektivně zvýhodnit adresáta. Začtvrté je třeba, aby narušoval nebo mohl narušit hospodářskou soutěž⁸.

54. V projednávané věci je problematická pouze existence selektivní výhody. Pro opatření podle daňového práva musí být selektivita podle ustálené judikatury určena Soudního dvora v několika stupních. K tomu je třeba nejprve identifikovat obecný nebo „obvyklý“ daňový režim (takzvaný referenční systém), který se v dotčeném členském státě používá⁹. Na základě tohoto obecného nebo „obvyklého“ daňového režimu je v druhém kroku nezbytné posoudit, zda se dotčené daňové opatření odchyluje od obecného režimu tím, že zavádí rozdílné zacházení s jednotlivými

⁸ – Rozsudky ze dne 16. března 2021, Komise v. Polsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 27), ze dne 28. června 2018, Andres (úpadek Heitkamp BauHolding) v. Komise (C-203/16, EU:C:2018:505, bod 82), a ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 53), a ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 40).

⁹ – Rozsudky ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 57), a ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, body 53 a 55).

hospodářskými subjekty, které se z pohledu cíle sledovaného zmíněným obecným režimem nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci¹⁰. Při zjištění odchylky od „obvyklého zdanění“ je v poslední kroku zapotřebí posoudit, zda je tato odchylka odůvodněná.

55. Výchozím bodem při určení referenčního systému přitom může být vždy jen rozhodnutí vnitrostátního zákonodárce o tom, co on považuje za „obvyklé“ zdanění. Základní rozhodnutí o daňovém zatížení, zejména rozhodnutí o způsobu zdanění, ale i cíle a zásady zdanění, proto přísluší členskému státu¹¹. Komise ani Soudní dvůr proto nemohou vnitrostátní daňové právo posuzovat měřítkem ideálního nebo fiktivního daňového systému¹². Mimo oblasti, v nichž je unijní daňové právo harmonizováno, totiž přísluší dotčenému členskému státu určit v rámci výkonu svých pravomocí v souladu se svou daňovou autonomií základní znaky daně, které definují „obvyklý“ referenční systém nebo „obvyklý“ daňový režim, z jehož hlediska je třeba posoudit podmínku týkající se selektivity¹³.

56. Určení tohoto referenčního systému představuje výchozí bod srovnávacího přezkumu, který musí být proveden v kontextu posouzení selektivity. Pochybení, k němuž došlo při tomto určení, proto nutně postihuje celou analýzu podmínky týkající se selektivity, a tedy podpory ve smyslu článku 107 SFEU¹⁴. Z toho vyplývá, že kasační opravný prostředek Komise může být úspěšný pouze, pokud Tribunál nesprávně rozhodl, že se nejedná o podporu, ačkoliv referenční systém použitý Komisí byl správný (k tomu bod A.1.b.3). Totéž by mohlo platit, pokud je pro Soudní dvůr závazný referenční systém, který použil Tribunál a který byl shledán správným (k tomu bod A.1.b.2).

2) Přezkum referenčního systému v kasačním opravném prostředku

57. Nejprve je zapotřebí vyjasnit, zda může mít případné pochybení při určení referenčního systému ve sporném rozhodnutí vliv na rozsudek Tribunálu. Komise tvrdí, že nikoliv, protože Lucembursko ani Amazon svými žalobami určení referenčního systému nezpochybnilo. Tribunál rovněž vycházel z referenčního systému, který použila Komise. Z toho vyplývá, že Soudní dvůr již nemůže volbu referenčního systému rozporovat. Tento závěr ovšem nelze přijmout.

¹⁰ – Rozsudky ze dne 19. prosince 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 36), a ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 57), a ze dne 8. září 2011, Paint Graphos (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 49).

¹¹ – Stanovisko generálního advokáta P. Pikamäea ve věci Irsko v. Komise (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, bod. 60 a násl.); viz rovněž moje stanovisko ve věci Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:181, bod 57), ve věci Komise v. Polsko (C-562/19 P, EU:C:2020:834, bod 39), a ve věci Komise v. Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2020:835, bod 43).

Potvrzeno rozsudky ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 73), ze dne 15. září 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, bod 59), ze dne 16. března 2021, Komise v. Polsko (C-562/19, EU:C:2021:201, body 38 a 39), a ze dne 16. března 2021, Komise v. Maďarsko (C-596/19, EU:C:2021:202, body 44 a 45).

¹² – Stanovisko generálního advokáta P. Pikamäea ve věci Irsko v. Komise (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, bod. 64).

V tomto směru rovněž rozsudek ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 74 – z toho vyplývá, že při určení referenčního systému v oblasti přímých daní se přihlíží pouze k vnitrostátnímu právu použitelnému v dotčeném členském státě).

¹³ – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 73), ze dne 16. března 2021, Komise v. Polsko (C-562/19, EU:C:2021:201, body 38 a 39), a ze dne 16. března 2021, Komise v. Maďarsko (C-596/19, EU:C:2021:202, body 44 a 45).

¹⁴ – Rozsudek ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 71), a ze dne 6. října 2021, World Duty Free Group a Španělsko v. Komise (C-51/19 P a C-64/19 P, EU:C:2021:793, bod 61 a zde citovaná judikatura).

58. Lucembursko, s podporou Irska, i Amazon namítaly neexistenci selektivní výhody, a tedy zákonnost sporného rozhodnutí ve světle objektivního pojmu podpory podle čl. 107 odst. 1 SFEU. Tribunál na to rozhodl o neplatnosti tohoto rozhodnutí z důvodu, že nebylo prokázáno selektivní zvýhodnění. Komise toto prohlášení neplatnosti tedy napadá z důvodu nesprávného pochopení tohoto pojmu podpory.

59. Toto prohlášení neplatnosti je ale nesprávné pouze, pokud zjištění selektivní výhody v napadeném rozhodnutí bylo správné. Pak by opačně znějící rozsudek Tribunálu bylo nezbytné zrušit. Podmínkou zákonnosti tohoto zjištění a zjištění, že se jedná o zakázanou podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, ovšem nutně je – jak je uvedeno v bodě 56 výše – správné určení referenčního systému. Bez něj nelze srovnání, které je předpokladem posouzení selektivity výhody, provést. Otázka, zda byl referenční systém ve sporném rozhodnutí správně určen, je neoddělitelně spjata s otázkou existence selektivní výhody. Jako *conditio sine qua non* proto představuje právní otázku, která musí být v rámci kasačního opravného prostředku přezkoumána.

60. Lucembursko a Amazon zpochybnily zákonnost sporného rozhodnutí z důvodu neexistence selektivní výhody. Určení referenčního systému v tomto sporném rozhodnutí nelze posuzovat samostatně. Nemůže ani samostatně nabýt účinnosti a tím se vyhnout další kontrole unijními soudy. Nic na tom nemění ani skutečnost, že Lucembursko ani Amazon explicitně nenapadly referenční systém použitý Komisí. Žalobními důvody, které směřovaly proti existenci selektivního zvýhodnění, spíše současně rozporovaly všechny podmínky, které jsou nezbytné k potvrzení selektivní výhody. K tomu patří také správně určený referenční systém, protože v opačném případě – jak Soudní dvůr opakovaně rozhodl¹⁵ – je přezkum selektivní výhody *per se* stížen pochybením.

61. Z tohoto důvodu proto nevádí, že Tribunál zamítl argumentaci Irska jako vedlejšího účastníka v bodě 136 a násl. napadeného rozsudku z čistě formálních důvodů jako nepřípustnou. Irsko se zaměřilo na referenční systém. Je pravda, že Irsko toto zamítnutí nenapadlo. Otázka správného referenčního systému ale jako *conditio sine qua non* patřila k otázce existence selektivní výhody, kterou nastolili ostatní účastníci (Lucembursko a Amazon).

62. Na rozdíl od názoru Komise v její odpovědi na písemné otázky Soudního dvora¹⁶ tím není porušena ani zásada *ultra petita*. Prohlášení neplatnosti sporného rozhodnutí z důvodu nesprávného výběru referenčního systému nejde nad rámec návrhových žádání. Ta přece směřovala právě k tomuto prohlášení neplatnosti z důvodu neexistence selektivní výhody. Totéž platí pro kasační opravný prostředek, protože Komise má za to, že Tribunál nesprávně rozhodl, že se o selektivní výhodu nejedná.

63. Soudní dvůr tedy může (a musí) nejprve přezkoumat, zda byl referenční systém použitý Tribunálem a Komisí správný a zda z něj, jak se domníval Tribunál, nevyplývala selektivní výhoda. Není-li tomu tak, nemůže ve výsledku vytýkat Tribunálu nesprávné právní posouzení.

¹⁵ – Rozsudky ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 71), a ze dne 6. října 2021, World Duty Free Group a Španělsko v. Komise (C-51/19 P a C-64/19 P, EU:C:2021:793, bod 61 a zde citovaná judikatura).

¹⁶ – Body 24 písemného vyjádření ze dne 22. února 2023.

64. Odůvodnění Tribunálu mohlo být nesprávné, výsledek by pak nicméně zůstal správný, takže by toto pochybení nemělo vliv na výrok rozsudku Tribunálu¹⁷. Vykazuje-li odůvodnění rozsudku Tribunálu porušení unijního práva, ale jeho výrok se z jiných právních důvodů jeví jako opodstatněný, nevede takové porušení ke zrušení tohoto rozsudku. Je pouze třeba nahradit odůvodnění¹⁸.

3) K výběru správného referenčního systému

65. Je proto nezbytné vyjasnit, zda byl referenční systém použitý Komisí ve sporném rozhodnutí zvolen správně.

66. Komise v bodě 241 sporného rozhodnutí definovala čl. 164 odst. 3 ZDP jako relevantní vnitrostátní právní rámec, v němž byla do konce roku 2016 zakotvena zásada obvyklých tržních podmínek. Vzhledem k tomu, že toto ustanovení nerozlišuje mezi mezinárodními a vnitrostátními transakcemi, je nezbytné konstatovat, že lucemburské pravidla a postupy pro stanovování převodních cen odráží pokyny OECD v oblasti převodních cen, ačkoliv čl. 164 odst. 3 ZDP na tyto pokyny neodkazuje. V poznámce pod čarou v tomto bodě ovšem Komise odkazuje na bod 294 sporného rozhodnutí, v němž je vyložen názor Lucemburska, podle kterého lucemburské právo neodkazuje na pokyny OECD v oblasti převodních cen z roku 1995. V té době byla používána spíše vnitrostátní pravidla a postupy pro stanovování převodních cen.

67. Rozhodující referenční systém, na jehož základě Komise přezkoumala a potvrdila existenci selektivního zvýhodnění, zůstává proto nejasný. V posouzení sporného opatření v bodech 392 a násl. sporného rozhodnutí Komise hovoří o cenách, které nebyly vyjednány za obvyklých tržních podmínek (bod 402) nebo o odchýlení od spolehlivých odhadů výsledků na základě trhu (bod 406; také bod 584), avšak neuvádí konkrétní právní předpisy lucemburského práva.

68. Z poznámek pod čarou nicméně vyplývá, že Komise odkazuje výlučně na pokyny OECD v oblasti převodních cen z různých období. Ohledně přezkumu daňového rozhodnutí z roku 2003 se odvolává na pokyny OECD v oblasti převodních cen z roku 2010 (viz poznámky pod čarou 409, 419, 429, 646, 677), nebo dokonce na pokyny OECD v oblasti převodních cen z roku 2017 (viz poznámky pod čarou 410, 417, 447, 679) resp. pokyny OECD v oblasti převodních cen z roku 1995 (viz poznámka pod čarou 411, 418, 430, 647) nebo na všechny tři současně (viz jen poznámky pod čarou 426, 427 a 428, 635, 649).

69. Zdá se, že lucemburské právo naproti tomu žádnou roli nehrálo. Zjevné je to z bodů 410 a 411 sporného rozhodnutí. Selektivní výhodu Komise spatřuje v nesprávné funkční analýze, která vyplývá z pokynů OECD v oblasti převodních cen z let 1995, 2010 a 2017.

70. Jak ale Soudní dvůr nedávno konstatoval¹⁹, při neexistenci harmonizace v tomto ohledu spadá případné stanovení metod a kritérií umožňujících určit výsledek „za obvyklých tržních podmínek“ do posuzovací pravomoci členských států. Třebaže členské státy OECD uznávají užitečnost použití zásady obvyklých tržních podmínek při stanovení správného rozdělení zisků společností

¹⁷ – Rozsudek ze dne 9. června 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a další v. Komise (C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, EU:C:2011:368, bod 65).

¹⁸ – Takto výslovně rozsudek ze dne 9. června 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a další v. Komise (C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, EU:C:2011:368, bod 118), v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. září 2008, FIAMM a další v. Rada a Komise (C-120/06 P a C-121/06 P, EU:C:2008:476, bod 187 a zde citovaná judikatura). V tomto smyslu viz také moje stanovisko ve věci Telefónica v. Komise (C-274/12 P, EU:C:2013:204, bod 16).

¹⁹ – Rozsudek ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 95).

mezi různé země, v podrobném uplatňování metod stanovení převodních cen existují mezi těmito státy značné rozdíly. Jak sama Komise uvedla v bodě 255 sporného rozhodnutí, pokyny OECD uvádějí několik metod stanovení odhadu cen transakcí za obvyklých tržních podmínek a rozdělení zisků mezi společnosti stejné skupiny.

71. Při posuzování existence selektivního daňového zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU a pro účely stanovení daňové zátěže, kterou má obvykle nést podnik, nelze vzít v úvahu parametry a pravidla nepatřící do dotčeného vnitrostátního daňového systému, ledaže na ně tento systém výslovně odkazuje²⁰. Jak Soudní dvůr dále uvádí²¹, je toto konstatování výrazem zásady legality daně, která je součástí unijního právního řádu jakožto obecná právní zásada a vyžaduje, aby jakákoli povinnost zaplatit daň, jakož i všechny hlavní prvky definující její podstatné znaky, byly stanoveny zákonem. Osoba povinná k dani totiž musí být s to stanovit a vypočítat výši splatné daně a určit, kdy je splatná²².

72. Vezmeme-li zásadu zákonnosti daně vážně, pak lze pokyny OECD v oblasti převodních cen použít jako platné právo a referenční systém pouze tehdy, když platné právo na tyto pokyny výslovně odkazuje. Podle mého názoru by pro rozšíření referenčního systému zcela nebo částečně o pokyny OECD v oblasti převodních cen mohla postačovat i ustálená správní praxe konkretizující zákonné podmínky (v projednávané věci skrytou výplatu zisku). Zohlednění ustálené správní praxe²³ jako referenčního systému ale předpokládá, že Komise tuto správní praxi v příslušném členském státě prošetří a popíše ve svém rozhodnutí. Tak tomu v projednávané věci není. Navíc se zdá být objektivně vyloučené, aby správní praxe v Lucembursku v roce 2003 již zohledňovala pokyny v oblasti převodních cen z let 2010 a 2017, které dosud nebyly schváleny.

73. Tím, že Komise při přezkumu přiměřené výše licenčního poplatku vycházela výlučně z pokynů OECD v oblasti převodních cen z let 1995, 2010, a dokonce 2017, ve výsledku – jako již předtím ve věci Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise²⁴ – použila jinou zásadu obvyklých tržních podmínek, než která je stanovena v lucemburském právu. Jak vyplývá z bodů 241 a 294 sporného rozhodnutí, lucemburské právo totiž na pokyny OECD v oblasti převodních cen neodkazuje.

74. Na rozdíl od tvrzení Komise při jednání na tom nic nemění ani skutečnost, že lucemburská správní praxe v roce 2003 přihlížela při stanovování převodních cen k pokynům OECD v oblasti převodních cen z roku 1995. Lucembursko a Amazon to ve výsledku potvrdily. Oba ale rovněž zdůrazňují, že zohlednění těchto pokynů OECD v oblasti převodních cen není totéž, jako použití závazného zákona. Jednalo se pouze o nezávazné pokyny, které byly vzaty do úvahy při použití čl. 164 odst. 3 ZDP. Na písemný dotaz Soudního dvora Lucembursko při jednání objasnilo, že pokyny OECD v oblasti převodních cen byly důležité jako výkladové zásady. V té době však neměly právní závaznost a nebyly chápány jako vyčerpávající. Z tohoto důvodu bylo možné použít i jiné metody stanovení převodních cen.

²⁰ – Rozsudek ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 96 na konci).

²¹ – Rozsudek ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 97).

²² – V tomto smyslu viz rovněž rozsudek ze dne 8. května 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, bod 39).

²³ – K relevantnosti ustálené správní praxe pro právo podpory viz jen moje stanovisko ve věci Komise v. Belgie a Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2020:990, body 63 a násl.) a rozsudek ze dne 16. září 2021, Komise v. Belgie a Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, body 71 a násl.).

²⁴ – Rozsudek ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859)

75. Ze sporného rozhodnutí nevyplývá, v jakém konkrétním rozsahu byly pokyny OECD v oblasti převodních cen z roku 1995 v Lucembursku zohledněny. Skutečnost, že se sporné rozhodnutí opakovaně opírá o pokyny OECD v oblasti převodních cen z roku 2010 a 2017, které tehdy ještě neplatily, spíše ukazuje, že Komise nevycházela z lucemburského právního stavu a správní praxe v době vydání daňového rozhodnutí v roce 2003.

76. Nic jiného nevyplývá ani z argumentace Komise při předběžném jednání, kdy Komise tvrdila, že záměrem OECD bylo pouze, aby prostřednictvím pokynů v oblasti převodních cen z let 2010 a 2017 nově (deklaratorně) popsala již existující pokyny z roku 1995, a že obsahově neprovedla žádné změny. OECD ovšem svými pokyny v oblasti převodních cen z let 2010 a 2017 zcela jistě zamýšlela obsahově rozpracovat určování převodních cen. V rámci akčních bodů 8–10 tzv. projektu BEPS byly na úrovni OECD vypracovány takzvané funkce DEMPE (čímž jsou myšleny oblasti tvorby přidané hodnoty vývoje [Development], zdokonalování [Enhancement], údržba [Maintenance], ochrana [Protection] a využití [Exploitation])²⁵.

77. Cílem tohoto vývoje bylo, aby stanovování převodních cen bylo zaměřeno na tvorbu hodnoty mezi spřízněnými podniky a tím bylo zajištěno, že převodní ceny budou odrážet hospodářské podmínky obchodní transakce. V roce 2017 byla do aktuálního znění pokynů OECD v oblasti převodních cen zapracována takzvaná koncepce DEMPE. Pokyny v oblasti převodních cen z roku 1995 naproti tomu tuto koncepci neobsahují. V roce 2003 tato koncepce ještě nebyla známá, jak také Lucembursko uvedlo při jednání. Nicméně ve výsledku Komise ve sporném rozhodnutí vychází právě z ní (viz jen bod 262 a násl.).

78. Komise se omezila na identifikaci, v rámci cíle sledovaného obecným systémem daně z příjmu právnických osob v Lucembursku, abstraktního vyjádření zásady obvyklých tržních podmínek a na posouzení dotčeného daňového rozhodnutí, a nevzala v úvahu způsob, jakým je uvedená zásada konkrétně začleněna do lucemburského práva, pokud jde specificky o integrované podniky.

79. Z výše uvedeného vyplývá, že Komise při přezkumu selektivního zvýhodnění nevycházela z lucemburského vnitrostátního práva platného v době vydání daňového rozhodnutí jako rozhodujícího referenčního systému. Z tohoto důvodu jsou i všechna následující tvrzení ve sporném rozhodnutí stížena nesprávným právním posouzením. Komise se tedy při použití čl. 107 odst. 1 SFEU dopustila nesprávného právního posouzení. Tribunál proto správně, byť z jiných důvodů, rozhodl s ohledem na neexistenci uvedeného selektivního zvýhodnění o neplatnosti sporného rozhodnutí Komise. O tom, zda jsou tyto jiné důvody, které Komise kasačním opravným prostředkem explicitně napadá, opodstatněné, nemusí Soudní dvůr rozhodovat.

4) Závěry

80. Vzhledem k tomu, že Komise při přezkumu selektivní výhody nevycházela z lucemburského práva (případně ve spojení s tehdejší lucemburskou správní praxí) jako rozhodujícího referenčního systému, jsou zjištěny ve sporném rozhodnutí stížena vadou. Tribunál správně, byť z jiných důvodů než těch, o něž se opíral, rozhodl o neplatnosti rozhodnutí Komise. První důvod kasačního opravného prostředku Komise je proto neopodstatněný.

²⁵ – Pokyny OECD k převodním cenám z roku 2017, kapitola VI a závěrečná zpráva BEPS o opatřeních 8–10, s. 141–160. Zpráva byla zveřejněna dne 5. října 2015 a schválena Radou OECD ze dne 23. července 2016.

2. *Podpůrně: Chybná funkční analýza Tribunálu – skutková nebo právní otázka?*

81. Pokud by Soudní dvůr naproti tomu souhlasil s argumentací Komise, že volba správného referenčního systému již nemá být předmětem přezkumu, protože účastníci řízení tuto volbu svými žalobními důvody výslovně nerozporovali, pak by bylo nezbytné analyzovat první důvod kasačního opravného prostředku Komise důkladněji.

82. Komise v něm tvrdí, že Tribunál nesprávně použil zásadu obvyklých tržních podmínek, když funkční analýzu vypracovanou Komisí posoudil jako chybnou. Zadruhé Tribunál nesprávně zpochybnil výpočet přiměřeného licenčního poplatku ve sporném rozhodnutí.

a) Zjištění Tribunálu

83. Skutečnost, že se nejedná o podporu, odůvodnil Tribunál v bodech 156 a násl. napadeného rozsudku neexistencí selektivní výhody. Podle něj nelze výpočtu přiměřeného licenčního poplatku, který zaplatila společnost LuxOpCo společnosti LuxSCS, právně nic vytknout. Pokyny OECD byly použity správně, jak je podrobně uvedeno v bodech 49 a násl. výše.

b) Právní analýza

1) Správné použití zásady obvyklých tržních podmínek jako skutková nebo jako právní otázka?

84. Komise ve výsledku tvrdí, že se Tribunál při použití zásady obvyklých tržních podmínek dopustil nesprávného právního posouzení. Nesprávně tedy odmítl funkční analýzu vypracovanou Komisí ve sporném rozhodnutí. Hodnocení Komise, že LuxSCS je nejméně komplexní stranou, na kterou měly být použita metoda obvyklých tržních podmínek zvolená Komisí (v projednávané věci TNMM), bylo správné. Hodnocení Tribunálu, že LuxSCS vykonávala aktivní funkce (a proto měla být testovanou stranou společnost LuxOpCo), bylo naproti tomu nesprávné.

85. Otázkou je, zda mohou být tato údajná pochybení přezkoumána v kasačním opravném prostředku. Posouzení skutkového stavu, kam v zásadě spadá rovněž posouzení vnitrostátních právních předpisů Tribunálem²⁶, totiž není právní otázkou, kterou může Soudní dvůr přezkoumat v rámci kasačního opravného prostředku²⁷. Soudní dvůr může pouze ověřit, zda došlo ke zkreslení tohoto práva²⁸. Zkreslení skutečností však Komise v kasačním opravném prostředku nenamítala a v projednávané věci se zdá být vyloučené. Tribunál „pouze“ jinak vyhodnotil funkce dotčených společností (LuxOpCo a LuxSCS), proto považoval za správnou jinou metodu obvyklých tržních podmínek a na jejím základě přezkoumal dotčené daňové rozhodnutí. Ve výši licenčních poplatků, které společnost LuxOpCo platila společnosti LuxSCS, přitom na rozdíl od Komise nespatořoval selektivní zvýhodnění.

²⁶ – Viz rozsudky ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 82), ze dne 28. června 2018, Andres (úpadek Heitkamp BauHolding) v. Komise (C-203/16, EU:C:2018:505, bod 78), ze dne 3. dubna 2014, Francie v. Komise (C-559/12, EU:C:2014:217, bod 79), a ze dne 24. října 2002, Aéroports de Paris v. Komise (C-82/01 P, EU:C:2002:617, bod 63).

²⁷ – Viz článek 58 statutu Soudního dvora Evropské unie.

²⁸ – Viz rozsudek ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 82), a ze dne 28. června 2018, Andres (úpadek Heitkamp BauHolding) v. Komise (C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 78 a zde citovaná judikatura).

86. Judikatura Soudního dvora mezitím již vyjasnila, že správné vymezení relevantního referenčního systému Komisí nebo Tribunálem je právní otázkou, která může být předmětem přezkumu v kasačním opravném prostředku²⁹. Právní kvalifikace vnitrostátního práva Tribunálem měřítkem ustanovení práva Unie totiž představuje právní otázku, kterou může Soudní dvůr přezkoumat³⁰. To je v oblasti použití čl. 107 odst. 1 SFEU rozhodující, protože selektivní výhoda, která je pro domněnku podpory nezbytná, vyplývá až z odchylky od „obvyklého“ vnitrostátního daňového systému, tedy referenčního systému. Argument, který zpochybňuje volbu správného referenčního systému v prvním kroku přezkumu selektivní výhody, je proto přípustný i ve fázi kasačního opravného prostředku.

87. Zcela vyjasněna naproti tomu není otázka, zda je konkrétní zahrnutí do tohoto referenčního systému (tedy použití vnitrostátního práva v konkrétním případě) právní otázkou, kterou může Soudní dvůr v kasačním opravném prostředku ověřit, nebo zda je nezbytné chápat toto použití vnitrostátního práva spíše jako posouzení skutkového stavu.

88. Sdílím názor Komise, podle které je ve výsledku zapotřebí nakládat totožně jak se správným určením (výklad) referenčního systému, tak se správným zahrnutím (použití) do tohoto referenčního systému. Obojí lze totiž jen obtížně oddělit, jak dokládá toto řízení.

89. Je metoda stanovení převodní ceny (metoda CUP nebo TNM) vyplývající ze správného použití pokynů OECD v oblasti převodních cen ještě součástí referenčního systému a tedy právní otázkou? Nebo je volba metody stanovení převodní ceny subsumpcí pod referenční systém (pokyny OECD v oblasti převodních cen), a tedy skutkovou otázkou? Rozdíl by byl nanejvýš postupné povahy. Vzhledem k tomu, že určení správné metody stanovení převodní ceny stanoví jako skutková podstata rámec pro výpočet převodní ceny, patří podle mého úsudku rovněž toto určení správné metody stanovení převodní ceny k právnímu referenčnímu systému.

90. To ovšem vede k problému, že Soudní dvůr je v kasačním opravném prostředku žádán, aby přezkoumal skutkově i právně komplexní otázku existence selektivní výhody. Předpokládá-li to v souvislosti s daňovými podporami odchylku od vnitrostátního referenčního systému, pak Soudní dvůr musí v tomto rozsahu vyložit a použít vnitrostátní právní předpisy (v projednávané věci by to byly lucemburské zásady obvyklých tržních podmínek resp. podle názoru Komise zásady obvyklých tržních podmínek OECD). Jak jsem již nedávno podrobně popsala v jiné věci³¹, není to vlastně jeho úkolem. S problémy s tím spojenými je nezbytné vyrovnat se upraveným měřítkem přezkumu (k tomu body 91 a násl. níže).

2) *Lepší alternativa: upravené měřítko přezkumu*

91. Ne každá odchylka od vnitrostátního referenčního systému (v projednávané věci daňový zákon) příznivá pro daňového poplatníka, tedy ne každé nesprávné daňové rozhodnutí ve prospěch daňového poplatníka může představovat podporu ve smyslu Smluv.

²⁹ – Viz (k zásadě obvyklých tržních podmínek údajně zakotvené ve vnitrostátním právu) nedávný rozsudek ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 85), obdobně viz rozsudek ze dne 28. června 2018, Andres (úpadek Heitkamp BauHolding) v. Komise (C-203/16 P, EU:C:2018:505, body 80 a 81 k nesprávnému výkladu § 8c Körperschaftssteuergesetz [zákon o dani z příjmu právnických osob] Tribunálem).

³⁰ – Rozsudky ze dne 28. června 2018, Andres (úpadek Heitkamp BauHolding) v. Komise (C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 78), v tomto smyslu viz rovněž rozsudky ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, body 61 až 63), a ze dne 3. dubna 2014, Francie v. Komise (C-559/12 P, EU:C:2014:217, bod 83).

³¹ – Viz moje stanovisko ve věci Engie Global LNG Holding a další v. Komise a Lucembursko v. Komise (C-454/21 P a C-451/21 P, EU:C:2023:383, body 86 a násl.).

92. I když by znění čl. 107 odst. 1 SFEU takovýto výklad pokrývalo, byl by tento závěr v rozporu s měřítkem přezkumu, který vypracoval Soudní dvůr pro režimy podpory v podobě obecných daňových zákonů. Zdůrazňuje, že za současného stavu harmonizace unijního daňového práva mohou členské státy zavést takový daňový systém, jaký považují za nejvhodnější³². Tento závěr se explicitně vztahuje i na oblast státních podpor³³. Tento rozhodovací prostor členských států zahrnuje stanovení základních znaků každé daně a platí zejména i pro implementaci a podobu zásady obvyklých tržních podmínek pro transakce mezi propojenými podniky³⁴.

93. Hranice této rozhodovací pravomoci členských států jsou překročeny teprve tehdy, pokud členské státy zneužívají svého daňového práva, aby zvýhodňovaly jednotlivé podniky „obcházením pravidel v oblasti státní podpory“³⁵. Takovéto zneužití daňové autonomie může vyplývat ze zjevně nesoudržné podoby daňového zákona³⁶. Soudní dvůr ve své novější judikatuře provádí kontrolu obecných rozhodnutí o daňovém zatížení na základě pravidel v oblasti státní podpory, jestliže tato rozhodnutí mají *zjevně diskriminační podobu*, s cílem obcházet požadavky vyplývající z unijního práva v oblasti státní podpory³⁷.

94. Není zjevný důvod, proč tuto judikaturu nepoužít na nesprávné použití práva ve prospěch daňového poplatníka. Pak z toho vyplývá, že nikoliv každé, nýbrž pouze zjevně nesprávné daňové rozhodnutí ve prospěch daňového poplatníka představuje selektivní výhodu. Zjevné jsou takové odchylky od použitelného vnitrostátního referenčního systému, které nelze třetí osobě, například Komisi nebo unijním soudům, věrohodně objasnit, a které tedy nejsou zřejmé ani dotčenému daňovému poplatníkovi. Takovéto případy představují obcházení práva podpory *zjevně diskriminačním způsobem použití zákona*.

95. Generální advokát P. Pikamäe v tomto smyslu uvedl, že pro zjištění „obvyklého“ zdanění jsou relevantní pravidla *pozitivního práva*³⁸. Při použití tohoto normativního rámce je nezbytné například při stanovení relevantních převodních cen přiznat určitou rozhodovací pravomoc³⁹. Soudní dvůr rovněž zdůrazňuje, že případné stanovení metod a kritérií umožňujících určit výsledek „za obvyklých tržních podmínek“ spadá do posuzovací pravomoci členských států⁴⁰.

96. Při přezkumu jednotlivých daňových aktů (daňových výměrů a daňových rozhodnutí), zejména obsahují-li zjištění týkající se přiměřené převodní ceny, by proto mělo být použito pouze omezené měřítko přezkumu. Je-li omezen na kontrolu věrohodnosti, pak ne každé nesprávné

³² – Rozsudek ze dne 16. března 2021, Komise v. Polsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 37), v tomto smyslu viz rovněž ve vztahu k základním právním rozsudkům ze dne 3. března 2020, Vodafone Magyarorszag (C-75/18, EU:C:2020:139, bod 49), a ze dne 3. března 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, bod 69 a zde citovaná judikatura).

³³ – Rozsudky ze dne 15. září 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, bod 59), a ze dne 16. března 2021, Komise v. Polsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 37), v tomto smyslu viz rovněž rozsudky ze dne 26. dubna 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, bod 50 a zde citovaná judikatura).

³⁴ – Tímto směrem jde rovněž rozsudek ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, body 95 a násl.).

³⁵ – Rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 72).

³⁶ – Jako např. v případě Gibraltarů: Rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, body 101 a násl.). V uvedené věci Spojené království také nedokázalo objasnit smysl použitých daňových parametrů (bod 149).

³⁷ – Rozsudky ze dne 15. září 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, bod 61), ze dne 16. března 2021, Komise v. Polsko (C-562/19, EU:C:2021:201, body 42 a násl., zejména bod 44), a ze dne 16. března 2021, Komise v. Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2021:202, body 48 a násl., zejména bod 50). Již v rozsudku ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 101 hovoří Soudní dvůr o právních základech, které „ve skutečnosti (zvýraznění pouze zde) diskriminuj[í]“ daňové poplatníky).

³⁸ – Stanovisko generálního advokáta P. Pikamäea ve věci Irsko v. Komise (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, bod 106).

³⁹ – Stanovisko generálního advokáta P. Pikamäea ve věci Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P, EU:C:2021:1028, bod 118).

⁴⁰ – Rozsudek ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 95).

použití vnitrostátního daňového práva představuje selektivní výhodu. Pouze zjevná odchylka daňového rozhodnutí (nebo daňového výměru) od referenčního systému ve prospěch daňového poplatníka může představovat selektivní výhodu. Jestliže se o takovou zjevnou odchylku nejedná, pak může být rozhodnutí protiprávní, nicméně z důvodu této možné odchylky od referenčního systému ještě nepředstavuje podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

97. Soudní dvůr proto nemusí ověřit, zda měla být skutečně použita metoda CUP nebo bylo správné použít metodu TNMM. Musí pouze rozhodnout, pokud by pokyny OECD byly správným referenčním systémem, zda byla metoda, kterou použily lucemburské daňové orgány (v projednávané věci metoda CUP), zjevně nesprávná.

98. To v projednávané věci tvrdit nelze. Obě metody jsou uvedeny v pokynech OECD v oblasti převodních cen. Žádná z těchto metod přitom nemá přednost. Spíše je obecně zapotřebí zvolit metodu, která je nejvhodnější⁴¹. Ve složitých případech, kde není průkazný žádný přístup, by flexibilní přístup umožnil použít společné důkazy získané za pomoci více než jedné metody. Nadnárodní skupiny podniků mají dokonce možnost uplatňovat metody, které v těchto pokynech popsány nejsou, pokud jsou tyto ceny v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek.

99. V bodě 252 sporného rozhodnutí Komise sama uznává, že metoda CUP, kterou zvolilo Lucembursko, je v projednávané věci relevantní. Komise popisuje metodu CUP v bodech 253 a 254 sporného rozhodnutí jako přímou metodu stanovení převodních cen, metodu TNMM jako nepřímou metodu. Komise pak potřebuje obsáhlý výklad v bodech 392 až 561 sporného rozhodnutí a pokyny OECD v oblasti převodních cen z let 2010 a 2017, které v té době ještě neplatily, aby popsala, že místo metody CUP je relevantní metodou metoda TNMM a místo společnosti LuxOpCo má být testována společnost LuxSCS. I když je to (od roku 2017) možná správně, přesto z toho plyne, že volba metody CUP a testování společnosti LuxOpCo mělo být tehdy na první pohled považováno za chybné.

100. Výklad, z něhož Lucembursko vycházelo v daňových rozhodnutích, tedy může být nesprávný, nejedná se ovšem o zjevně nesprávný výklad vnitrostátního práva (resp. v projednávané věci pokynů OECD v oblasti převodních cen, z nichž vycházely Komise a Tribunál). Rozhodnutí Tribunálu, že daňové rozhodnutí neposkytuje selektivní výhodu, proto ve výsledku také nelze nic vytknout.

101. Z výše uvedeného vyplývá, že první důvod kasačního opravného prostředku Komise není opodstatněný. Platí to i tehdy, když budeme podpůrně považovat za daný ten referenční systém, který chybně zvolila Komise a o němž se Tribunál chybně domníval, že je správný.

3. Shrnutí k prvnímu důvodu kasačního opravného prostředku

102. Platí tedy, že první důvod kasačního opravného prostředku Komise není úspěšný z žádného hlediska. Napadený rozsudek Tribunálu se ve výsledku ukazuje být správný, protože Komise použila ve sporném rozhodnutí chybný referenční systém, a proto neprokázala selektivní zvýhodnění.

⁴¹ – Na to poukazuje také Komise v bodě 250 sporného rozhodnutí.

103. Dokonce i tehdy, kdy bychom použili nesprávně zvolený referenční systém (pokyny OECD v oblasti převodních cen z let 1995, 2010 a případně dokonce 2017) jako výchozí bod, by metoda CUP zvolená v lucemburském daňovém rozhodnutí nebyla zjevně nesprávnou metodou ani nebyla zjevně nesprávně použita. Z tohoto důvodu nemohla ani Komise primárními zjištěními ve sporném rozhodnutí (body 409 až 561 sporného rozhodnutí) prokázat, že daňové rozhodnutí poskytlo Amazon selektivní výhodu.

B. K druhému důvodu kasačního opravného prostředku: nesprávné požadavky na prokázání existence výhody a chybné použití zásady obvyklých tržních podmínek

104. Druhým důvodem kasačního opravného prostředku Komise napadá, že Tribunál v bodech 314 až 538 napadeného rozsudku zamítl výhodu, kterou Komise podpůrně a třemi různými způsoby konstatovala ve sporném rozhodnutí. Komise má za to, že Tribunál se zaprvé zmýlil, pokud jde o požadavky na prokázání výhody. Zadruhé nesprávně použil zásadu obvyklých tržních podmínek a své rozhodnutí dostatečně neodůvodnil.

1. Zjištění Tribunálu

105. Tribunál v bodě 308 napadeného rozsudku konstatoval, že Komise musí prokázat, že daňové rozhodnutí použité pro výpočet odměny podniku poskytuje hospodářskou výhodu. K tomu musí prokázat, že se tato odměna odchyluje od obvyklého tržního výsledku v takové míře, že nemůže být považována za odměnu, která by byla na trhu získána za podmínek hospodářské soutěže.

106. V tomto ohledu je (viz bod 310 napadeného rozsudku) na Komisi, aby konkrétně prokázala, že metodická chyba vedla ke snížení daňového zatížení příjemce daňového rozhodnutí. Tribunál ovšem nevyloučil, že v určitých případech je metodická chyba taková, že v žádném případě neumožňuje dospět k odhadu obvyklého tržního výsledku a nutně vede k podhodnocení odměny, která by měla být získána za tržních podmínek.

107. V bodě 312 napadeného rozsudku Tribunál ale konstatoval, že se Komise omezila na identifikaci chyb v analýze převodních cen. To je v zásadě nedostatečné k prokázání toho, že skutečně došlo ke snížení daňového zatížení společnosti LuxOpCo. Důvodem je, že sporné rozhodnutí neobsahuje srovnání výsledku, který by byl dosažen na základě metody převodní ceny, kterou navrhla Komise, s výsledkem dosaženým ve sporném daňovém rozhodnutí.

108. K prvnímu podpůrnému zjištění hospodářské výhody Tribunál v bodě 520 napadeného rozsudku konstatoval, že Komise neprokázala existenci zvýhodnění, ale nanejvýš pravděpodobnost existence zvýhodnění.

109. Komisi se podle bodu 530 napadeného rozsudku nepodařilo prokázat, že kdyby byla použita metoda rozdělení zisků na základě analýzy přínosů, byla by odměna společnosti LuxOpCo vyšší. První podpůrné zjištění tedy neumožňuje podpořit závěr, že sporné daňové rozhodnutí poskytlo společnosti LuxOpCo hospodářskou výhodu. Kromě skutečnosti, že se Komise nesnažila určit, jaká by byla odměna společnosti LuxOpCo za obvyklých tržních podmínek s ohledem na funkce identifikované Komisí v její funkční analýze, totiž první podpůrné zjištění neobsahuje konkrétní skutečnosti, které by umožnily právně dostačujícím způsobem prokázat, že pochybení v rámci funkční analýzy, jakož i metodická chyba zjištěná Komisí, týkající se volby metody jako takové, skutečně vedly ke snížení daňového zatížení společnosti LuxOpCo.

110. Dále je ke druhému podpůrnému zjištění hospodářské výhody třeba konstatovat (bod 547 napadeného rozsudku), že se Komise nesnažila prokázat, zda odměna společnosti LuxOpCo, kterou schválilo sporné daňové rozhodnutí, byla obvyklou tržní odměnou ani *a fortiori*, zda tato odměna byla nižší než odměna, kterou by společnost LuxOpCo získala za obvyklých tržních podmínek.

111. Tribunál dále v bodě 585 napadeného rozsudku ke třetímu podpůrnému zjištění hospodářské výhody konstatoval, že jakkoliv nevhodný může mechanismus maximální hranice být, a přestože není stanoven v pokynech OECD ve znění z roku 1995, Komise neprokázala, že tento mechanismus měl vliv na tržní povahu licenčního poplatku, který společnost LuxOpCo platila společnosti LuxSCS.

112. Celkově se Komisi s jejími třemi podpůrnými zjištěními nepodařilo prokázat existenci zvýhodnění (body 537, 548 a 586 napadeného rozsudku).

2. Právní analýza

113. Rovněž druhý důvod kasačního opravného prostředku je neopodstatněný, protože i v tomto ohledu je rozsudek Tribunálu správný, byť z jiných důvodů. Jak vyplývá z výkladu v bodech 53 a násl. tohoto stanoviska, musí být napadené rozhodnutí prohlášeno neplatným, protože již referenční systém, na kterém bylo založeno, byl určen nesprávně. Místo lucemburského práva (čl. 164 odst. 3 ZDP) byly použity výlučně pokyny OECD v oblasti převodních cen z roku 1995 z doby před vydáním daňového rozhodnutí v roce 2003 a pokyny OECD v oblasti převodních cen z let 2010 a 2017 přijaté po jeho vydání.

114. Pouze pro případ, že by Soudní dvůr vycházel z toho, že je vázán volbou nesprávného referenčního systému, protože Lucembursko a Amazon tuto volbu výslovně nenapadly žalobou, by bylo nezbytné důkladněji analyzovat druhý důvod kasačního opravného prostředku.

115. Ale ani pak by argumentace Komise neměla vyhlídky na úspěch. Ve sporném rozhodnutí totiž Komise, jak správně konstatoval Tribunál, nevyložila, že se daňové rozhodnutí zjevně odchýlilo od referenčního systému a tím poskytlo Amazon selektivní zvýhodnění.

116. Z prvních dvou samostatných zjištění nevyplývá žádné zjevné porušení zásady obvyklých tržních podmínek podle pokynů OECD v oblasti převodních cen. Naproti tomu Komise, podle mého názoru správně, ve sporném rozhodnutí (bod 575 a násl.) v rámci třetího podpůrného zjištění upozornila na skutečnost, že omezení zdaňovaného výnosu držitele licence stanovením horní hranice na 0,55 % ročních prodejů není slučitelné s určením přiměřené odměny na základě převodní ceny. Vzhledem k tomu, že cizí třetí osoby si mezi sebou zpravidla nesjednávají licenční poplatky tím způsobem, že držitel licence nikdy nemusí zdanit více než určitou částku (v projednávané věci 0,55 % ročních prodejů), tento prvek – podle mého názoru dokonce zjevně – není v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek.

117. Tuto skutečnost ovšem konstatoval rovněž Tribunál v bodech 575 a násl. napadeného rozsudku. Jak dále Tribunál správně konstatoval (bod 578), tato metodická chyba (být je zjevná) nevede k tomu, že to zakládá selektivní výhodu, protože odměna i po použití mechanismu horní hranice zůstala v oblasti obvyklých tržních podmínek. Z toho vyplývá, že Komise existenci výhody neprokázala.

118. Tato zjištění nelze právně zpochybnit. Podle ustálené judikatury Soudního dvora je na Komisi, aby předložila důkaz o existenci „státní podpory“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, a tudíž i důkaz o tom, že podmínka poskytnutí výhody příjemcům je splněna⁴². To předpokládá, že Komise v projednávané věci prokáže, že Amazon získal výhodu. Selektivní výhoda ale vyplývá až z příznivějšího zacházení prostřednictvím daňového rozhodnutí v porovnání s obvyklým zdaněním. Toto příznivější zacházení musí Komise prokázat.

119. Komise musí provést celkové posouzení a zohlednit přitom každý důvod relevantní v dotčeném případě, který jí umožňuje konstatovat, zda by zvýhodněnému podniku nebyly takovéto úlevy poskytnuty již na základě obvyklého daňového systému (referenčního systému). To v oblasti použití převodních cen předpokládá, že Komise je schopná vypočítat „správnou“ převodní cenu.

120. Námitka Komise, že to je velmi složité, je správná. Znovu ovšem potvrzuje, že ne každé nesprávné použití vnitrostátního daňového práva může současně představovat selektivní výhodu⁴³, nýbrž pouze zjevně nesprávná zjištění daňového výměru, která mají vliv na vyšší daňové povinnosti.

121. Pokud by výpočet licenčních poplatků schválený v daňovém rozhodnutí byl navzdory své metodice, která vyvolává pochybnosti, nižší než obvyklá převodní cena, pak by Amazon nebyl zvýhodněn ve srovnání s běžným zdaněním. Obvyklá vyšší převodní cena by totiž měla za následek ještě nižší daňové zatížení. Tribunál správně vytýkal neexistenci takového porovnání. Ani druhý důvod opravného prostředku proto není opodstatněný.

C. Závěry

122. Z předcházejících úvah vyplývá, že oba důvody kasačního opravného prostředku Komise jsou neopodstatněné. Napadený rozsudek je ve výsledku správný, byť z jiných důvodů než těch, kterými jej odůvodnil Tribunál. Rozhodnutí muselo být prohlášeno neplatným již z toho důvodu, že Komise použila nesprávný referenční systém (pokyny OECD v oblasti převodních cen místo lucemburského práva).

123. Kromě toho daňové rozhodnutí neobsahuje ani zjevně nesprávné – pro daňového poplatníka příliš příznivé – uznání výše licenčních poplatků. Ačkoliv použití horní hranice zdaňované částky držitele licence zjevně není slučitelné s metodou výpočtu licenčních poplatků obvyklých mezi třetími subjekty, Komise v rozhodnutí nevyložila, že tím byla poskytnuta výhoda.

VI. K nákladům řízení

124. Podle čl. 184 odst. 2 jednacího řádu Soudního dvora rozhodne Soudní dvůr o nákladech řízení, není-li kasační opravný prostředek opodstatněný.

⁴² – Takto výslovně: rozsudek ze dne 4. března 2021, Komise v. Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, EU:C:2021:169, bod 62). V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. září 2018, Komise v. Francie a IFP Énergies nouvelles (C-438/16 P, EU:C:2018:737, bod 110 a zde citovaná judikatura). Viz také rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Autostrada Wielkopolska v. Komise a Polsko (C-933/19, EU:C:2021:905 P, bod 108).

⁴³ – Viz k tomu body 91 a násl. výše

125. Podle čl. 138 odst. 1 uvedeného jednacího řádu, který je na řízení o kasačním opravném prostředku použitelný na základě jeho čl. 184 odst. 1, se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Amazon a Lucembursko náhradu nákladů řízení požadovaly, je důvodné uložit Komisi náhradu nákladů řízení vynaložených Amazon a Lucemburskem v rámci tohoto kasačního opravného prostředku.

126. Článek 184 odst. 4 jednacího řádu Soudního dvora stanoví, že pokud se vedlejší účastník řízení v prvním stupni, který sám nepodal kasační opravný prostředek, účastnil písemné nebo ústní části řízení před Soudním dvorem, Soudní dvůr může rozhodnout, že tento účastník řízení ponese vlastní náklady řízení. V projednávané věci se Irsko, vedlejší účastník řízení v prvním stupni, které kasační opravný prostředek nepodalo, písemné i ústní části řízení před Soudním dvorem účastnilo, ale nepožadovalo, aby byla Komisi uložena náhrada nákladů řízení. Za těchto podmínek je třeba rozhodnout, že Irsko ponese vlastní náklady řízení o kasačním opravném prostředku⁴⁴.

VII. Závěry

127. S přihlédnutím k předcházejícím úvahám navrhuji Soudnímu dvoru, aby rozhodl následovně:

- „1. Kasační opravný prostředek zamítá.
2. Evropská komise ponese vlastní náklady řízení a nahradí náklady řízení vynaložené Lucemburským velkovévodstvím, jakož i společnostmi Amazon EU S.à.r.l a Amazon.com, Inc.
3. Irsko ponese vlastní náklady řízení.“

⁴⁴ – Viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 16. března 2021, Komise v. Polsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 60), a ze dne 28. června 2018, Andres (úpadek Heitkamp BauHolding) v. Komise (C-203/16 P, EU:C:2018:505, body 113 a 114).