



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

14. prosince 2023*

„Kasační opravný prostředek – Státní podpory – Článek 107 odst. 1 SFEU – Daňové rozhodnutí přijaté členským státem – Podpora neslučitelná s vnitřním trhem – Pojem ‚zvýhodnění‘ – Určení referenčního rámce – ‚Obvyklé‘ zdanění podle vnitrostátního práva – Zásada obvyklých tržních podmínek – Přezkum Soudního dvora týkající se výkladu a použití vnitrostátního práva Tribunálem“

Ve věci C-457/21 P,

jejímž předmětem je kasační opravný prostředek podaný na základě článku 56 statutu Soudního dvora Evropské unie dne 22. července 2021,

Evropská komise, zástupci: P.-J. Loewenthal a F. Tomat, jako zmocněnci,

účastnice řízení podávající kasační opravný prostředek (navrhovatelka),

přičemž dalšími účastníky řízení jsou:

Lucemburské velkovévodství, zástupci: původně A. Germeaux a T. Uri, poté A. Germeaux a T. Schell, jako zmocněnci, ve spolupráci s: J. Bracker, A. Steichen a D. Waelbroeck, avocats,

Amazon.com Inc., se sídlem v Seattlu (Spojené státy),

Amazon EU Sàrl, se sídlem v Lucemburku (Lucembursko),

zástupci: D. Paemen, M. Petite a Tombiński, avocats,

žalobci v prvním stupni,

Irsko, zástupci: A. Joyce, jako zmocněnec, ve spolupráci s: P. Baker, KC, C. Donnelly, SC, B. Doherty, BL, D. Fennelly, BL, a P. Gallagher, SC,

vedlejší účastník v prvním stupni,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení: A. Prechal, předsedkyně senátu, F. Biltgen, N. Wahl (zpravodaj), J. Passer a M. L. Arastey Sahún, soudci,

* Jednací jazyky: angličtina a francouzština.

generální advokátka: J. Kokott,

za soudní kancelář: M. Longar, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 16. března 2023,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 8. června 2023,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Kasačním opravným prostředkem se Evropská komise domáhá zrušení rozsudku Tribunálu Evropské unie ze dne 12. května 2021, Lucembursko a Amazon v. Komise (T-816/17 a T-318/18, dále jen „napadený rozsudek“, EU:T:2021:252), kterým Tribunál zrušil rozhodnutí Komise (EU) 2018/859 ze dne 4. října 2017 o státní podpoře SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN), kterou Lucembursko poskytlo společnosti Amazon (Úř. věst. 2018, L 153, s. 1, dále jen „sporné rozhodnutí“).

Okolnosti sporu

- 2 Skutečnosti předcházející sporu jsou vylíčeny v bodech 1 až 71 napadeného rozsudku následovně.

„1 Amazon.com, Inc., jejíž sídlo se nachází ve Spojených státech a podniky, které jsou pod její kontrolou (dále jen společně ‚skupina Amazon‘) vykonávají činnosti on-line, zejména maloobchodní prodej a poskytování rozličných služeb přes internet. 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.

2 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.

3 V roce 2003 byla plánována restrukturalizace činností skupiny Amazon v Evropě. Tato restrukturalizace, která byla v roce 2006 skutečně provedena (dále jen ‚restrukturalizace z roku 2006‘), vycházela ze založení dvou společností usazených v Lucemburku (Lucembursko). Konkrétně se jednalo jednak o společnost Amazon Europe Holding Technologies SCS (dále jen ‚LuxSCS‘), lucemburskou komanditní společnost, jejímiž společníky byly americké podniky, a jednak o společnost Amazon EU Sàrl (dále jen ‚LuxOpCo‘), která měla stejně jako LuxSCS sídlo v Lucemburku.

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

- dohody o licenci a převodu již existujících práv duševního vlastnictví (License and assignment Agreements For Preexisting Intellectual Property, dále jen společně ‚dohoda

o vstupu) se společností Amazon Technologies, Inc. (dále jen „ATI“), subjektem skupiny Amazon usazeným ve Spojených státech;

– dohodu o rozdělení nákladů (dále jen „DRN“) uzavřenou v roce 2005 se společnostmi ATI a A 9.com, Inc. (dále jen „A 9“), subjektem skupiny Amazon usazeným ve Spojených státech. Na základě dohody o vstupu a DRN získala LuxSCS právo využívat určitá práva duševního vlastnictví a „díla od nich odvozená“, která byla držena a vyvíjena společnostmi A 9 a ATI. Nehmotná aktiva uvedená v DRN obsahovala v zásadě tři kategorie duševního vlastnictví, a sice technologii, údaje o zákaznících a ochranné známky. Podle DRN 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 DRN.

5 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 právo užívat nehmotná aktiva výměnou za poplatek ve prospěch společnosti LuxSCS (dále jen „licenční poplatek“).

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

7 V roce 2014 byla skupina Amazon podruhé restrukturalizována a dosavadní smluvní ujednání mezi společnostmi LuxSCS a LuxOpCo přestalo platit.

A. K [dotčenému] daňovému rozhodnutí [...]

8 V rámci přípravy restrukturalizace z roku 2006 požádali Amazon.com a daňový poradce v dopisech ze dne 23. a 31. října 2003 lucemburskou daňovou správu o přijetí daňového rozhodnutí potvrzujícího zacházení vyhrazené společností LuxOpCo a LuxSCS pro účely lucemburské daně z příjmu právnických osob.

9 Dopisem ze dne 23. října 2003 požádala Amazon.com o schválení výpočtu sazby licenčního poplatku, který měla společnost LuxOpCo od 30. dubna 2006 platit společnosti LuxSCS. Tento návrh Amazon.com vycházel ze zprávy o převodních cenách vypracované jejími daňovými poradci (dále jen „zpráva o převodních cenách z roku 2003“). 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. Konkrétně Amazon.com požádala [tímto] dopisem [...] o potvrzení skutečnosti, že metoda stanovení převodních cen pro účely stanovení sazby ročního licenčního poplatku, který měla společnost LuxOpCo platit společnosti LuxSCS na základě licenční dohody, jak tato metoda vyplývá ze zprávy o převodních cenách z roku 2003, poskytuje společnosti LuxOpCo „patřičný a přijatelný zisk“ s ohledem na politiku v oblasti převodních cen a článek 56 a čl. 164 odst. 3 zákona ze dne 4. prosince 1967, o dani z příjmu, v pozměněném znění [...]

10 Amazon.com požádala dopisem ze dne 31. října 2003, který vyhotovil jiný daňový poradce, 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.

11 Dne 6. listopadu 2003 zaslala správa přímých daní Lucemburského velkovévodství (dále jen ‚lucemburská daňová správa‘ nebo ‚lucemburské daňové orgány‘) Amazon.com dopis (dále jen ‚[dotčené daňové rozhodnutí]‘), který zní zčásti takto:

‚[...] Vážený pane,

když jsem se seznámil s dopisem ze dne 31. října 2003, který mi zaslal [Váš daňový poradce], i s Vaším dopisem ze dne 23. října 2003 a poté, co jsem si prostudoval vaše postavení ohledně lucemburského daňového zacházení s ohledem na Vaše budoucí činnosti, Vám s potěšením oznamuji, že mohu obsah těchto dvou dopisů schválit. [...]‘

12 Na žádost Amazon.com lucemburská daňová správa prodloužila v roce 2010 platnost [dotčeného daňového rozhodnutí] a fakticky jej uplatňovala až do června 2014, kdy došlo ke změně evropské struktury skupiny Amazon. [Dotčené daňové rozhodnutí] tak bylo uplatňováno od roku 2006 do roku 2014 (dále jen ‚posuzované období‘).

B. Ke správnímu řízení před Komisí

13 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.

[...]

15 [V rámci tohoto řízení] společnost Amazon.com Komisi předložila novou zprávu o převodních cenách vypracovanou daňovým poradcem, jejímž účelem bylo ověřit *a posteriori*, zda licenční poplatek placený společností LuxOpCo společností LuxSCS v souladu s [dotčeným daňovým rozhodnutím] odpovídal zásadě obvyklých tržních podmínek (dále jen ‚zpráva o převodních cenách z roku 2017‘).

C. Ke [spornému] rozhodnutí

16 Dne 4. října 2017 přijala Komise [sporné] rozhodnutí.

17 Článek 1 tohoto rozhodnutí zní následovně:

‚[Dotčené 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 [...]‘

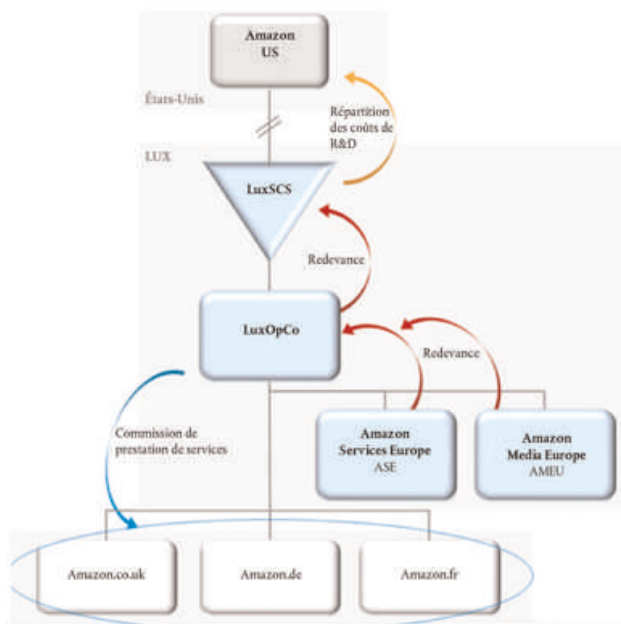
1. K popisu skutkového a právního kontextu

[...]

a) K popisu skupiny Amazon

[...]

21 Komise schematicky popsala evropskou strukturu skupiny Amazon v posuzovaném období následovně:



22 Zaprvé, pokud jde o společnost LuxSCS, Komise uvedla, že tato společnost v Lucembursku nebyla fyzicky přítomna ani tam neměla žádného zaměstnance. Podle Komise společnost LuxSCS v posuzovaném období vystupovala pouze jako společnost držící nemotná aktiva pro činnosti skupiny Amazon v Evropě, za které odpovídala jako hlavní provozovatel společnost LuxOpCo. Uvedla nicméně, že společnost LuxSCS rovněž schválila půjčky uvnitř skupiny Amazon několika subjektům této skupiny. Komise dále upřesnila, že společnost LuxSCS byla stranou několika dohod uzavřených uvnitř skupiny se společnostmi ATI, A 9 a LuxOpCo [...]

23 Zadruhé, pokud jde o společnost LuxOpCo, Komise zvláště zdůraznila, že během posuzovaného období byla LuxOpCo 100% dceřinou společností společnosti LuxSCS.

24 Podle Komise fungovala společnost LuxOpCo v návaznosti na restrukturalizaci evropských činností skupiny Amazon v roce 2006 jako ústředí skupiny Amazon v Evropě a hlavní provozovatel on-line maloobchodního prodeje a služeb skupiny Amazon v Evropě uskutečňovaných prostřednictvím evropských internetových stránek. Komise uvedla, že společnost LuxOpCo měla v tomto postavení řídit přijímání rozhodnutí o činnostech maloobchodního prodeje a služeb, uskutečňovaných prostřednictvím evropských internetových stránek a klíčových fyzických součástí činností maloobchodního prodeje. Kromě toho byla společnost LuxOpCo jakožto oficiální prodejce zásob skupiny Amazon v Evropě rovněž odpovědná za správu zásob na evropských internetových stránkách. Byla majitelkou uvedených zásob a převzala s nimi spojená rizika a ztráty. Komise dále upřesnila,

že LuxOpCo zaznamenala ve svém účetnictví výnosy jak z prodeje výrobků, tak ze služeb v oblasti vyřizování objednávek. Společnost LuxOpCo konečně rovněž vykonávala funkce řízení likvidity evropských činností skupiny Amazon.

- 25 Komise dále uvedla, že LuxOpCo držela podíly v Amazon Services Europe (dále jen ‚ASE‘) a Amazon Media Europe (dále jen ‚AMEU‘), dvou subjektech skupiny Amazon se sídlem v Lucembursku, jakož i v dceřiných společnostech Amazon.com založených ve Spojeném království, Francii a Německu (dále jen ‚evropské sesterské společnosti‘), které poskytovaly různé služby v rámci skupiny na podporu činností společnosti LuxOpCo. V příslušném období řídila ASE službu skupiny Amazon pro třetí prodejce v Unii, tzv. ‚Marketplace‘. AMEU provozovala ‚digitální činnosti‘ skupiny Amazon v Unii, jako jsou například prodeje MP3 nosičů a elektronických knih. Evropské sesterské společnosti poskytovaly služby za účelem provozování evropských internetových stránek.
- 26 Komise navíc uvedla, že během posuzovaného období tvořila LuxOpCo spolu s ASE a AMEU, které byly rezidenty v Lucembursku, daňovou skupinu z hlediska lucemburského daňového práva, v jejímž rámci zastávala společnost LuxOpCo roli konsolidující společnosti. Tyto tři subjekty tedy tvořily jednoho a téhož daňového poplatníka.
- 27 Konečně kromě licenční dohody uzavřené společností LuxOpCo se společností LuxSCS Komise podrobně popsala některé další dohody uvnitř skupiny, jejichž stranou byla společnost LuxOpCo v posuzovaném období, a sice některé dohody o poskytování služeb uzavřené dne 1. května 2006 s evropskými sesterskými společnostmi a licenční dohody o duševním vlastnictví uzavřené dne 30. dubna 2006 s ASE a AMEU, na základě kterých byly těmto dvěma společnostem uděleny nevýhradní podlicence k nehmotným aktivům.

b) K popisu [dotčeného daňového rozhodnutí]

- 28 Poté, co Komise přezkoumala strukturu skupiny Amazon, popsala [dotčené daňové rozhodnutí].
- 29 V tomto ohledu zaprvé odkázala na dopisy ze dne 23. a 31. října 2003, uvedené v bodech 8 až 10 [napadeného rozsudku].
- 30 Zadruhé Komise vysvětlila obsah zprávy o převodních cenách z roku 2003, na jejímž základě byla navržena metoda stanovení výše licenčního poplatku.
- 31 Komise nejprve uvedla, že zpráva o převodních cenách z roku 2003 poskytla funkční analýzu společností LuxSCS a LuxOpCo, podle níž byly hlavní činnosti společnosti LuxSCS omezeny na činnosti společnosti držící nehmotná aktiva a účastníci se neustálého vývoje nehmotných aktiv v rámci DRN. Společnost LuxOpCo měla podle této zprávy také řídit strategické rozhodování týkající se činností maloobchodního prodeje a služeb, uskutečňovaných prostřednictvím evropských internetových stránek a klíčových fyzických součástí činností maloobchodního prodeje.
- 32 Komise poté uvedla, že zpráva o převodních cenách z roku 2003 obsahovala oddíl týkající se výběru nejhodnější metody stanovení převodních cen za účelem určení slučitelnosti výše licenčního poplatku se zásadou obvyklých tržních podmínek. Ve zprávě byly přezkoumány dvě metody: jedna vycházela ze srovnatelné ceny na volném trhu (dále jen ‚metoda CUP‘) a druhá z rozdělení zbývajících zisku.

- 33 Zprvve na základě metody CUP bylo ve zprávě o převodních cenách z roku 2003 vypočítáno obvyklé tržní rozmezí sazby licenčního poplatku od 10,6 do 13,6 % na základě srovnání s určitou dohodou uzavřenou Amazon.com s maloobchodníkem ze Spojených států [...]
- 34 Zadruhé podle metody rozdělení zbývajícího zisku byl ve zprávě o převodních cenách z roku 2003 obsažen odhad návratnosti spojené s ‚rutinními funkcemi LuxOpCo v její roli coby společnosti působící v Evropě‘ na základě přírážky k nákladům, které jí mají vzniknout. Za tímto účelem se mělo za to, že ‚čisté náklady plus přírážka‘ (net cost plus mark up) byly ukazatelem výše zisku pro určení obvyklé tržní odměny přičitatelné předpokládaným funkcím společnosti LuxOpCo. Bylo navrženo použít rozpětí [důvěrné] na opravené provozní náklady společnosti LuxOpCo. Komise poznamenala, že podle zprávy o převodních cenách z roku 2003 odpovídal rozdíl mezi tímto výnosem a provozním ziskem společnosti LuxOpCo zbytkovému zisku, který byl zcela přičitatelný užívání nehmotných aktiv poskytnutých na základě licence společností LuxSCS. Komise rovněž upřesnila, že na základě tohoto výpočtu autoři zprávy o převodních cenách z roku 2003 dospěli k závěru, že výše licenčního poplatku mezi 10,1 a 12,3 % čistého obrátu společnosti LuxOpCo splňovala kritérium obvyklých tržních podmínek v souladu s pokyny Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD).
- 35 Konečně Komise uvedla, že autoři zprávy o převodních cenách z roku 2003 měli za to, že výsledky byly konvergentní a zmínili, že obvyklé tržní rozmezí licenčního poplatku, který měla společnost LuxOpCo zaplatit společnosti LuxSCS, činilo 10,1 až 12,3 % prodejů společnosti LuxOpCo. Autoři zprávy o převodních cenách z roku 2003 měli nicméně za to, že analýza rozdělení zbytkových zisků byla spolehlivější, a že je tedy třeba použít ji.
- 36 Zatřetí [...] Komise uvedla, že lucemburská daňová správa prostřednictvím [dotčeného daňového rozhodnutí] potvrdila, že metoda stanovení výše licenčního poplatku, která sama stanovila zdanitelný roční příjem společnosti LuxOpCo v Lucembursku, byla v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek. Dodala, že za účelem vyplnění svých ročních daňových příznání se společnost LuxOpCo opírala o [toto rozhodnutí].

c) K popisu použitelného vnitrostátního právního rámce

- 37 Pokud jde o použitelný vnitrostátní právní rámec, Komise citovala čl. 164 odst. 3 [zákona o dani z příjmů]. Podle tohoto ustanovení ‚skryté rozdělování zisku [bylo] zahrnuto do zdanitelného příjmu‘ a ‚[jednalo se o] skryté rozdělení zisku zejména tehdy, pokud společník, člen nebo účastník zisk[al] od společnosti či sdružení přímo nebo nepřímo výhodu, již by za běžných okolností nezískal, pokud by neměl tento status‘. V této souvislosti Komise zejména uvedla, že v posuzovaném období vykládala lucemburská daňová správa čl. 164 odst. 3 [zákona o dani z příjmů] v tom smyslu, že v lucemburském daňovém právu zakotvuje ‚zásadu obvyklých tržních podmínek‘.

d) K popisu rámce OECD ke stanovování převodních cen

- 38 V bodech 244 až 249 odůvodnění [sporného] rozhodnutí představila Komise rámec OECD ke stanovování převodních cen. Podle ní jsou ‚převodními cenami‘, jak je chápe OECD v pokynech vydaných touto organizací v letech 1995, 2010 a 2017, ceny, za které podnik převádí hmotný majetek, nehmotný majetek nebo poskytuje služby přidruženým podnikům. Podle zásady obvyklých tržních podmínek, jak je uplatňována pro účely zdanění společností, by vnitrostátní daňové správy měly uznávat pro transakce v rámci skupiny pouze převodní ceny mezi přidruženými společnostmi ze skupiny, pokud tyto ceny odrážejí to, co by bylo

dohodnuto v nekontrolovaných transakcích, tj. transakcích mezi nezávislými společnostmi vyjednávajícími při srovnatelných okolnostech za obvyklých podmínek na trhu. Mimoto Komise upřesnila, že zásada obvyklých tržních podmínek vychází z přístupu odlišného subjektu, podle kterého je s členy skupiny podniků pro daňové účely zacházeno jako s odlišnými subjekty.

- 39 Komise rovněž uvedla, že pokyny OECD (ve zněních z roku 1995, 2010 a 2017) uvádějí, za účelem stanovení odhadu cen uplatňovaných za obvyklých tržních podmínek pokud jde o transakce v rámci skupiny, pět metod. Pouze tři z nich jsou údajně relevantní v rámci [sporného] rozhodnutí, a sice metoda CUP, transakční metoda čistého ziskového rozpětí (dále jen ‚TNMM‘) a metoda rozdělení zisků. Komise v bodech 250 až 256 odůvodnění [sporného] rozhodnutí popsala, v čem tyto metody spočívají.

2. K posouzení dosahu [dotčeného daňového rozhodnutí]

[...]

- 44 Pokud jde o třetí podmínku existence státní podpory [stanovenou v čl. 107 odst. 1 SFEU], Komise uvedla, že když [daňové rozhodnutí] bez opodstatnění schválilo výsledek, jenž neodráží spolehlivě to, co by vyplývalo z běžného uplatnění obecného právního režimu, toto rozhodnutí osobu, již bylo určeno, selektivně zvýhodnilo tím, že prostřednictvím tohoto selektivního zacházení snížilo daňové zatížení daného daňového poplatníka ve srovnání s podniky nacházejícími se v podobné skutkové a právní situaci. Komise měla rovněž za to, že v projednávané věci [dotčené daňové rozhodnutí] společnost LuxOpCo selektivně zvýhodnilo, když snížilo její daň z příjmu právnických osob, kterou měla zaplatit v Lucembursku.

a) K analýze existence zvýhodnění

[...]

- 46 Úvodem Komise připomněla, že pokud jde o daňová opatření, může být výhoda ve smyslu článku 107 SFEU daňovému poplatníkovi poskytnuta snížením základu daně nebo snížením výše daně, kterou má zaplatit. V bodě 402 odůvodnění [sporného] rozhodnutí Komise připomněla, že podle ustálené judikatury Soudního dvora je za účelem přezkoumání, zda výpočet zdanitelných příjmů zvýhodňuje příjemce, namísto porovnat uvedený režim výpočtu a režim obecného práva, jenž je založen na rozdílu mezi zisky a náklady podniku vykonávajícího své činnosti za obvyklých tržních podmínek. V důsledku toho podle Komise ‚[daňové rozhodnutí], které daňovému poplatníkovi umožňuje uplatnit při transakcích v rámci skupiny převodní ceny, které se nepodobají cenám, jež by byly účtovány v podmínkách volné hospodářské soutěže mezi nezávislými podniky vyjednávajícími za srovnatelných okolností a za obvyklých tržních podmínek, poskytuje [tomuto] daňovému poplatníkovi zvýhodnění tím, že vede ke snížení zdanitelného příjmu společnosti, a tím i jejího základu daně v rámci běžného režimu daně z příjmů právnických osob‘.
- 47 S ohledem na tato posouzení dospěla Komise v bodě 406 odůvodnění [sporného] rozhodnutí k závěru, že za účelem stanovení, zda [dotčené daňové rozhodnutí] poskytlo společnosti LuxOpCo hospodářskou výhodu, musela Komise prokázat, že metoda stanovení převodních cen schválená [dotčeným daňovým rozhodnutím] vedla k výsledku, který se odchyluje od spolehlivých odhadů tržního výsledku, což dále vedlo ke snížení základu daně společnosti LuxOpCo pro účely výpočtu daně z příjmu právnických osob. Komise se domnívá, že [dotčené daňové rozhodnutí] k takovému výsledku vedlo.

48 Tento závěr spočívá na jednom hlavním a třech podpůrných zjištěních.

1) K hlavnímu zjištění zvýhodnění

49 Ve [...] [sporném] rozhodnutí [...] měla Komise za to, že [dotčené daňové rozhodnutí] tím, že schválilo metodu stanovení převodních cen, která společnosti LuxOpCo přiznává odměnu pouze za takzvané ‚rutinní‘ funkce a přičítá veškerý zisk dosažený společností LuxOpCo nad rámec této odměny společnosti LuxSCS ve formě licenčního poplatku, vytvořilo výsledek, který se odchyľuje od spolehlivého odhadu tržního výsledku.

50 Svým hlavním zjištěním měla Komise v podstatě za to, že funkční analýza společností LuxOpCo a LuxSCS provedená autory zprávy o převodních cenách z roku 2003 a v konečném důsledku lucemburskou daňovou správou byla nesprávná a neumožnila dospět k výsledku odpovídajícímu obvyklým tržním podmínkám. Lucemburská daňová správa měla naopak dospět k závěru, že LuxSCS nevykonávala ‚jedinečné a hodnotné‘ funkce související s nehmotnými aktivy, pro která měla pouze zákonný vlastnický titul.

[...]

62 Komise v závěru prvního konstatování existence zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU uvedla, že ‚odměna za obvyklých tržních podmínek‘ pro LuxSCS podle licenční dohody měla být rovna součtu vstupních nákladů a nákladů na základě DRN, které tato společnost nese, bez přírážky, se všemi relevantními náklady přímo vynaloženými společností LuxSCS, ke kterým měla být uplatněna 5% přírážka, pokud lze tyto náklady považovat za náklady odrážející skutečné funkce vykonávané společností LuxSCS. Tato výše odměny odpovídá tomu, co by byla ochotna zaplatit nezávislá strana, v postavení podobném postavení společnosti LuxOpCo, za práva a povinnosti převzaté na základě licenční dohody. Mimoto podle Komise by tato výše odměny byla dostatečná k tomu, aby umožnila společnosti LuxSCS pokrýt její platební povinnosti na základě dohody o vstupu a DRN (body 559 a 560 odůvodnění [sporného] rozhodnutí).

63 Podle Komise přitom vzhledem k tomu, že výše odměny společnosti LuxSCS vypočtená Komisí byla nižší než výše odměny společnosti LuxSCS vyplývající z metody stanovení převodních cen, která byla schválena v [dotčeném daňovém rozhodnutí], poskytlo uvedené rozhodnutí společnosti LuxOpCo výhodu ve formě snížení jejího základu daně pro účely lucemburské daně z příjmu právnických osob ve srovnání s obratem společností, jejichž zdanitelný zisk odpovídal cenám sjednaným za obvyklých tržních podmínek (bod 561 odůvodnění [sporného] rozhodnutí).

2) K podpůrným zjištěním zvýhodnění

64 Ve [...] [sporném] rozhodnutí [...] Komise uvedla své podpůrné zjištění zvýhodnění, podle kterého i kdyby lucemburská daňová správa byla oprávněna přijmout analýzu funkcí společnosti LuxSCS provedenou ve zprávě o převodních cenách z roku 2003, byla by metoda stanovení převodních cen schválená v [dotčeném daňovém rozhodnutí] každopádně založena na nevhodných metodických volbách, které vedly k výsledku odchyľujícímu se od spolehlivého odhadu tržního výsledku. Upřesnila, že její argumentace [...] nesměřuje k určení přesné odměny za obvyklých tržních podmínek pro LuxOpCo, ale že jejím cílem bylo spíše prokázat, že [dotčené daňové rozhodnutí] poskytlo hospodářskou výhodu, jelikož schválená metoda

stanovení převodních cen byla založena na třech chybných metodických volbách, které vedly ke snížení zdanitelného příjmu společnosti LuxOpCo ve srovnání s podniky, jejichž zdanitelný zisk odrážel ceny sjednané na trhu za obvyklých tržních podmínek.

65 V tomto rámci Komise učinila tři samostatná podpůrná zjištění.

66 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.

[...]

b) K selektivitě opatření

69 V oddíle 9.3 napadeného rozhodnutí, nadepsaném „Selektivita“, Komise uvedla důvody, proč měla za to, že dotčené opatření je selektivní.

c) K označení příjemce podpory

70 Ve [...] [sporném] rozhodnutí [...] Komise konstatovala, že z každého výhodnějšího daňového zacházení přiznaného společnosti LuxOpCo měla prospěch rovněž celá skupina Amazon, které tato společnost poskytovala dodatečné finanční prostředky, takže je třeba tuto skupinu považovat za hospodářskou jednotku, která je příjemcem dotčeného opatření podpory.

71 [...] Komise [v něm] [rovněž] tvrdila, že jelikož podpora byla poskytována každý rok, kdy daňové orgány přijaly roční daňové přiznání společnosti LuxOpCo, nemohla se skupina Amazon dovolávat pravidel promlčení, aby zabránila navrácení podpory. Komise v bodech 639 až 645 odůvodnění [sporného] rozhodnutí popsala, v čem metoda navrácení spočívá.“

Řízení před Tribunálem a napadený rozsudek

- 3 Návrhem došlým kanceláři Tribunálu dne 14. prosince 2017 podalo Lucemburské velkovévodství žalobu ve věci T-816/17, kterou se domáhalo zrušení sporného rozhodnutí a, podpůrně, zrušení tohoto rozhodnutí v rozsahu, v němž nařizovalo navrácení podpory identifikované v uvedeném rozhodnutí.
- 4 Návrhem došlým kanceláři Tribunálu dne 22. května 2018 podaly společnosti Amazon EU Sàrl. a Amazon.com (dále jen společně „Amazon“) žalobu ve věci T-318/18, kterou se domáhaly zrušení článků 1 až 4 sporného rozhodnutí a podpůrně zrušení článků 2 až 4 tohoto rozhodnutí.
- 5 Lucemburské velkovévodství vzneslo na podporu své žaloby pět žalobních důvodů a Amazon devět žalobních důvodů, o nichž měl Tribunál za to, že se z velké části překrývají, a to následujícím způsobem:
 - zaprvé Lucemburské velkovévodství a Amazon v rámci prvního žalobního důvodu ve věci T-816/17, jakož i v rámci prvního až čtvrtého žalobního důvodu ve věci T-318/18 v podstatě zpochybnily hlavní zjištění Komise ohledně existence zvýhodnění společnosti LuxOpCo ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU;

- zadruhé Lucemburské velkovévodství a Amazon v rámci třetí výtky druhé části prvního žalobního důvodu ve věci T-816/17 a pátého žalobního důvodu ve věci T-318/18 zpochybnilo podpůrná zjištění Komise týkající se existence daňového zvýhodnění společnosti LuxOpCo ve smyslu tohoto ustanovení;
 - zatřetí Lucemburské velkovévodství a Amazon v rámci druhého žalobního důvodu ve věci T-816/17 a šestého a sedmého žalobního důvodu ve věci T-318/18 zpochybnilo hlavní a podpůrná zjištění Komise týkající se selektivity dotčeného daňového rozhodnutí;
 - začtvrté v rámci třetího žalobního důvodu ve věci T-816/17 Lucemburské velkovévodství tvrdilo, že Komise porušila výlučnou pravomoc členských států v oblasti přímých daní;
 - zapáté Lucemburské velkovévodství a Amazon v rámci čtvrtého žalobního důvodu ve věci T-816/17 a v rámci osmého žalobního důvodu ve věci T-318/18 tvrdily, že Komise porušila jejich právo na obhajobu;
 - zašesté Lucemburské velkovévodství a Amazon v rámci druhé části prvního žalobního důvodu, jakož i první výtky druhé části druhého žalobního důvodu ve věci T-816/17 a osmého žalobního důvodu ve věci T-318/18 zpochybnilo relevanci pokynů OECD ve znění z roku 2017, které použila Komise pro účely přijetí sporného rozhodnutí v projednávané věci, a
 - zasedmé Lucemburské velkovévodství a Amazon v rámci pátého žalobního důvodu uplatněného na podporu návrhových žádání předložených podpůrně ve věci T-816/17 a devátého žalobního důvodu ve věci T-318/18 zpochybnilo opodstatněnost úvah Komise týkajících se navrácení podpory nařízeného tímto orgánem.
- 6 V rámci svého vedlejšího účastenství v prvním stupni Irsko tvrdilo zaprvé porušení článku 107 SFEU tím, že Komise neprokázala existenci zvýhodnění společnosti LuxOpCo, zadruhé porušení tohoto článku tím, že Komise neprokázala selektivitu opatření, zatřetí porušení článků 4 a 5 SEU tím, že Komise provedla skrytou daňovou harmonizaci, a začtvrté porušení zásady právní jistoty v rozsahu, v němž sporné rozhodnutí nařizovalo navrácení podpory identifikované v tomto rozhodnutí.
- 7 Tribunál poté, co spojil věci T-816/17 a T-318/18 pro účely napadeného rozsudku, sporné rozhodnutí napadeným rozsudkem zrušil.
- 8 Nejprve vyhověl první a druhé výtce druhé a třetí části prvního žalobního důvodu ve věci T-816/17, jakož i druhému a čtvrtému žalobnímu důvodu ve věci T-318/18, vycházejícím z toho, že Komise neprokázala existenci zvýhodnění v rámci svého hlavního zjištění.
- 9 V tomto ohledu Tribunál rozhodl, že Komise měla nesprávně za to, že společnost LuxSCS musí být vybrána pro účely použití TNMM jako testovaná strana, a dále že výpočet „odměny společnosti LuxSCS“ provedený Komisí na základě předpokladu, podle kterého měla být společnost LuxSCS testovanou entitou, je stižen četnými pochybeními a nelze jej považovat za dostatečně spolehlivý, ani za umožňující dospět k výsledku za obvyklých tržních podmínek. Vzhledem k tomu, že metoda výpočtu použitá Komisí musela být odmítnuta, Tribunál z toho vyvodil, že tato metoda nemůže zakládat konstatování, podle kterého měl být licenční poplatek nižší než poplatek skutečně obdržенý na základě dotčeného daňového rozhodnutí během sporného období. Skutečnosti zohledněné Komisí, pokud jde o hlavní konstatování existence

zvýhodnění, tedy podle Tribunálu neumožnily prokázat, že daňové zatížení společnosti LuxOpCo bylo uměle sníženo z důvodu nadhodnocení licenčního poplatku (body 296 a 297 napadeného rozsudku).

- 10 Tribunál dále vyhověl žalobním důvodům a argumentům Lucemburského velkovévodství a Amazon, které směřovaly ke zpochybnění opodstatněnosti tří podpůrných zjištění Komise týkajících se existence zvýhodnění. V tomto ohledu měl za to, že:
- pokud jde o první podpůrné zjištění, Komise tím, že nesprávně konstatovala, že funkce společnosti LuxOpCo v souvislosti s obchodními činnostmi byly „jedinečné a hodnotné“, a nezjišťovala, zda byly k dispozici externí údaje pocházející od nezávislých podniků pro určení hodnoty příslušných přínosů společností LuxSCS a LuxOpCo, neodůvodnila, že metoda rozdělení zisků s analýzou přínosů, kterou použila, byla v projednávané věci vhodnou metodou pro stanovení převodních cen (body 503 až 507 napadeného rozsudku). Tribunál měl navíc za to, že se Komisi nepodařilo prokázat, že pokud by byla použita metoda, kterou zvolila, byla by odměna společnosti LuxOpCo vyšší, a tudíž toto rozhodnutí poskytlo této společnosti hospodářské zvýhodnění, a to zejména vzhledem k tomu, že se nesnažila zkoumat, jaký byl správný klíč pro rozdělení kombinovaných zisků společností LuxSCS a LuxOpCo, který by byl vhodný, kdyby tyto podniky byly nezávislé, ani identifikovat konkrétní skutečnosti umožňující určit, že funkce společnosti LuxOpCo související s vývojem nehmotných aktiv nebo výkonem funkcí sídla zakládaly nárok na větší podíl na ziscích ve srovnání s podílem na ziscích skutečně obdrženým na základě dotčeného daňového rozhodnutí (body 518 a 530 napadeného rozsudku);
 - pokud jde o druhé podpůrné zjištění, že Komise byla povinna prokázat, že chyba při výběru ukazatele zisku společnosti LuxOpCo zvoleného v daňovém rozhodnutí, kterou odhalila, vedla nejen k odlišnému výsledku, ale i ke snížení daňového zatížení příjemce tohoto rozhodnutí, což znamenalo odpovědět na otázku, jaký ukazatel byl skutečně vhodný. S ohledem na výklad sporného rozhodnutí podaný Komisí Tribunál rozhodl, že se Komise nesnažila určit odměnu společnosti LuxOpCo za obvyklých tržních podmínek ani *a fortiori* prokázat, zda odměna této společnosti, schválená v dotčeném daňovém rozhodnutí, byla nižší než tato odměna za obvyklých tržních podmínek (body 546 a 547 napadeného rozsudku);
 - pokud jde o třetí podpůrné zjištění, že i když měla Komise právem za to, že mechanismus omezení odměny společnosti LuxOpCo v závislosti na procentním podílu z jejích ročních prodejů představoval metodickou chybu, neprokázala, že tento mechanismus měl vliv na tržní povahu licenčního poplatku, který společnost LuxOpCo platila společnosti LuxSCS. Tribunál tedy rozhodl, že pouhé zjištění, podle kterého byla tato maximální hranice uplatněna na roky 2006, 2007 a 2011 až 2013, nestačí k prokázání, že odměna společnosti LuxOpCo získaná za tyto roky neodpovídala odhadu obvyklého tržního výsledku, a v důsledku toho, že svým třetím podpůrným zjištěním Komise neprokázala existenci zvýhodnění společnosti LuxOpCo (body 575, 576, 585, 586 a 588 napadeného rozsudku).
- 11 S ohledem na tyto úvahy, které podle něj postačovaly ke zrušení sporného rozhodnutí, se Tribunál ostatními žalobními důvody a argumenty nezabýval.

Řízení před Soudním dvorem a návrhová žádání účastníků řízení o kasačním opravném prostředku

- 12 Komise v rámci kasačního opravného prostředku navrhuje, aby Soudní dvůr:
- napadený rozsudek zrušil;
 - 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, aby rozhodl o dosud nepřezkoumaných žalobních důvodech;
 - podpůrně, sám vydal konečné rozhodnutí ve věci podle článku 61 prvního pododstavce druhé věty statutu Soudního dvora, a
 - rozhodl, že o nákladech řízení bude rozhodnuto později, vrátí-li věc Tribunálu, nebo uložil Lucemburskému velkovévodství a Amazon náhradu nákladů řízení, vydá-li Soudní dvůr konečné rozhodnutí ve věci.
- 13 Lucemburské velkovévodství navrhuje, aby Soudní dvůr:
- kasační opravný prostředek zamítl;
 - podpůrně, vrátil věc Tribunálu a
 - uložil Komisi náhradu nákladů řízení.
- 14 Amazon navrhuje, aby Soudní dvůr:
- kasační opravný prostředek zamítl a
 - uložil Komisi náhradu nákladů řízení.

Ke kasačnímu opravnému prostředku

K přípustnosti

- 15 Lucemburské velkovévodství tvrdí, aniž formálně vzneslo námitku nepřípustnosti, že argumenty předložené na podporu první části prvního důvodu kasačního opravného prostředku a druhé části druhého důvodu kasačního opravného prostředku, které se týkají výkladu a použití zásady obvyklých tržních podmínek, jsou nepřípustné v rozsahu, v němž směřují ke zpochybnění skutkových zjištění Tribunálu. Vzhledem k tomu, že se Komise nesnaží prokázat zkreslení těchto skutečností, není oprávněna je v rámci svého kasačního opravného prostředku zpochybnit. Kromě toho hypotetická nesprávná posouzení Tribunálu při výkladu a uplatňování zásady obvyklých tržních podmínek musí být považována za nesprávná posouzení týkající se lucemburského vnitrostátního práva, jelikož tato zásada nemá podle judikatury Soudního dvora autonomní existenci v unijním právu, a tedy za nesprávná skutková zjištění. V rámci kasačního opravného

prostředku přitom nelze vznášet skutkové otázky, s výhradou případu zkreslení skutkového stavu Tribunálem. Argumenty jsou tedy i z tohoto důvodu nepřípustné, jelikož zkreslení tvrzená v tomto ohledu Komisí nejsou podložena.

- 16 Amazon tvrdí, aniž formálně vznesla námitku nepřípustnosti, že se Komise snaží prezentovat posouzení skutkového stavu Tribunálem jako právní otázky nebo otázky právního výkladu, aby Soudní dvůr tyto skutkové okolnosti znovu přezkoumal. Soudní dvůr přitom může v souladu s článkem 256 SFEU a článkem 58 statutu Soudního dvora Evropské unie rozhodovat pouze o právních otázkách, s výjimkou případu zkreslení, které Komise v projednávané věci pouze tvrdí, aniž se je pokouší prokázat. V tomto rozsahu jsou podle ní kasační opravný prostředek, a zejména první část prvního důvodu kasačního opravného prostředku a druhá část druhého důvodu kasačního opravného prostředku, nepřípustné.
- 17 Je třeba upřesnit, že Komise zejména v bodě 25 svého kasačního opravného prostředku tvrdí, že „nesprávný výklad a použití zásady obvyklých tržních podmínek představují porušení čl. 107 odst. 1 SFEU, pokud jde o podmínku zvýhodnění“, a v bodě 26 tohoto kasačního opravného prostředku tvrdí, že „Tribunál tím, že nesprávně vyložil a použil zásadu obvyklých tržních podmínek, pochybil ‚v rámci svého posouzení podle čl. 107 odst. 1 SFEU‘ “. Tuto poslední výtku opakuje v části 6.2 kasačního opravného prostředku.
- 18 Bez ohledu na důvody, pro něž má Komise za to, že Tribunál zejména v bodech 162 až 251 napadeného rozsudku nesprávně vyložil a nesprávně použil zásadu obvyklých tržních podmínek, je proto třeba konstatovat, že tento orgán žádá Soudní dvůr, aby ověřil správný výklad a správné použití této zásady Tribunálem s ohledem na čl. 107 odst. 1 SFEU.
- 19 V tomto ohledu je třeba připomenout, že pravomoc Soudního dvora rozhodujícího o kasačním opravném prostředku podaném proti rozhodnutí Tribunálu je vymezena v čl. 256 odst. 1 druhém pododstavci SFEU. V tomto ustanovení se uvádí, že se kasační opravný prostředek musí omezovat na právní otázky a musí být podán „za podmínek a v mezích stanovených statutem“. V demonstrativním výčtu důvodů, které lze v tomto rámci uplatnit, se v čl. 58 prvním pododstavci statutu Soudního dvora Evropské unie upřesňuje, že kasační opravný prostředek je přípustný pro porušení právních předpisů Unie Tribunálem (rozsudek ze dne 5. července 2011, Edwin, C-263/09 P, EU:C:2011:452, bod 46).
- 20 Je v zásadě pravda, že pokud jde o posouzení, v rámci kasačního opravného prostředku, závěrů Tribunálu týkajících se vnitrostátního práva, které v oblasti státních podpor představují posouzení skutkového stavu, Soudní dvůr je oprávněn pouze ověřit, zda došlo ke zkreslení tohoto práva (v tomto smyslu 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, jakož i citovaná judikatura). Soudní dvůr však nemůže být zbaven možnosti přezkoumat, zda taková posouzení sama o sobě nepředstavují porušení unijního práva ve smyslu judikatury citované v bodě 19 tohoto rozsudku.
- 21 Otázka, zda Tribunál vhodně vymezil relevantní referenční systém a potažmo správně vyložil a použil ustanovení, z nichž se skládá, v projednávané věci zásadu obvyklých tržních podmínek, je přitom právní otázkou, která může být předmětem přezkumu Soudního dvora ve fázi kasačního opravného prostředku. Argumenty směřující ke zpochybnění volby referenčního systému nebo jeho významu v první etapě analýzy existence selektivního zvýhodnění jsou totiž přípustné, neboť tato analýza vychází z právní kvalifikace vnitrostátního práva na základě ustanovení unijního práva (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 85, jakož i ze dne 5. prosince 2023, Lucembursko a další v. Komise, C-451/21 P a C-454/21 P, EU:C:2023:948, bod 78).

- 22 Kdyby bylo připuštěno, že Soudní dvůr není schopen určit, zda se Tribunál nedopustil nesprávného právního posouzení, když rozhodl o vymezení, výkladu a použití relevantního referenčního systému Komise jako rozhodujícího parametru pro účely posouzení existence selektivního zvýhodnění, znamenalo by to připustit možnost, že se Tribunál případně dopustil porušení ustanovení unijního primárního práva, a sice čl. 107 odst. 1 SFEU, aniž by toto porušení mohlo být sankcionováno v rámci kasačního opravného prostředku, což by bylo v rozporu s čl. 256 odst. 1 druhým pododstavcem SFEU, jak bylo zdůrazněno v bodě 19 tohoto rozsudku.
- 23 Je tedy třeba mít za to, že Komise tím, že vyzvala Soudní dvůr, aby přezkoumal, zda Tribunál správně vyložil a použil zásadu obvyklých tržních podmínek s ohledem na čl. 107 odst. 1 SFEU, aby rozhodl, že referenční systém použitý Komise za účelem stanovení obvyklého zdanění byl nesprávný, a tudíž že existence zvýhodnění ve prospěch skupiny Amazon nebyla prokázána, předložila důvody a argumenty, které jsou na rozdíl od toho, co tvrdí Lucemburské velkovévodství a Amazon, přípustné.

K věci samé

- 24 Na podporu kasačního opravného prostředku Komise uplatňuje dva důvody, z nichž první vychází z nesprávného posouzení, jehož se dopustil Tribunál v souvislosti s hlavním zjištěním zvýhodnění, které Komise uvedla ve sporném rozhodnutí, a druhý z nesprávného posouzení Tribunálu týkajících se prvního podpurného zjištění, které učinila, pokud jde o toto zvýhodnění.
- 25 Tyto dva důvody kasačního opravného prostředku je vhodné přezkoumat společně.

Argumenty účastníků řízení

- 26 První důvod kasačního opravného prostředku Komise se skládá ze dvou částí. První část vychází z toho, že Tribunál v bodech 162 až 251 napadeného rozsudku nesprávně vyložil a nesprávně použil zásadu obvyklých tržních podmínek, z tohoto hlediska napadený rozsudek neodůvodnil a porušil procesní pravidla, když odmítl funkční analýzu společnosti LuxSCS a výběr této společnosti jako testované strany ve sporném rozhodnutí. Druhá část vychází z pochybení vyplývajících z toho, že Tribunál v bodech 257 až 295 tohoto rozsudku odmítl výpočet výše licenčního poplatku za obvyklých tržních podmínek.
- 27 Na podporu tohoto důvodu kasačního opravného prostředku Komise úvodem tvrdí, že jak uvedl sám Tribunál, obvyklé zdanění musí být v projednávané věci posuzováno s ohledem na zásadu obvyklých tržních podmínek, která představuje „nástroj“, z něhož musí vycházet při posouzení existence zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Tribunál tudíž tím, že nesprávně vyložil a použil tuto zásadu, podle ní toto ustanovení porušil. V každém případě Komise tvrdí, že pokud by bylo třeba mít za to, že se nesprávná posouzení, kterých se Tribunál dopustil při uplatňování uvedené zásady, týkají pouze lucemburského práva, tato nesprávná posouzení by představovala zjevné zkreslení tohoto práva, o němž měl Tribunál za to, že je založeno na téže zásadě.
- 28 Lucemburské velkovévodství a Amazon zpochybňují všechny argumenty uplatněné na podporu prvního důvodu kasačního opravného prostředku.

- 29 Lucemburské velkovévodství v kasační odpovědi zejména poznamenává, že jak v době přijetí dotčeného daňového rozhodnutí, tak v době jeho prodloužení nebyly v lucemburském právu uvedeny žádné odkazy na pokyny OECD. Tyto pokyny nejsou pro členské státy této organizace závazné, ale umožňují objasnit relevantní ustanovení lucemburského práva.
- 30 Druhý důvod kasačního opravného prostředku, který se týká bodů 314 až 442 a 499 až 538 napadeného rozsudku, se zabývá tím, že Tribunál zamítl první podpůrné zjištění Komise ve sporném rozhodnutí. V rámci druhé části tohoto druhého důvodu kasačního opravného prostředku Komise v části 6.2 kasačního opravného prostředku opětovně tvrdí, že „Tribunál nesprávně vyložil a nesprávně použil zásadu obvyklých tržních podmínek“, což Lucemburské velkovévodství i Amazon zpochybňují.

Závěry Soudního dvora

- 31 Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že zásahy členských států v oblastech, které nebyly v rámci unijního práva harmonizovány, nejsou vyloučeny z působnosti ustanovení Smlouvy o FEU týkajících se kontroly státních podpor. Členské státy tedy nesmí přijímat žádná daňová opatření, která mohou představovat státní podporu neslučitelnou s vnitřním trhem (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 65, jakož i citovaná judikatura).
- 32 Z ustálené judikatury Soudního dvora v tomto ohledu plyne, že pro kvalifikaci vnitrostátního opatření jako „státní podpory“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU je vyžadováno, aby byly splněny všechny následující podmínky. Zaprvé se musí jednat o státní zásah nebo zásah ze státních prostředků. Zadruhé musí být tento zásah způsobilý ovlivnit obchod mezi členskými státy. Zatřetí musí selektivně zvýhodňovat svého příjemce. Začtvrté musí nebo může narušovat hospodářskou soutěž (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 66, jakož i citovaná judikatura).
- 33 Pokud jde o podmínku týkající se selektivního zvýhodnění, plyne z ní povinnost určit, zda v rámci daného právního režimu může dotčené vnitrostátní opatření zvýhodňovat „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ vůči ostatním, které se nacházejí s ohledem na cíl sledovaný uvedeným režimem ve srovnatelné skutkové a právní situaci, a se kterými je zacházeno odlišně, což lze v zásadě kvalifikovat jako diskriminaci (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 67, jakož i citovaná judikatura).
- 34 Za účelem kvalifikace vnitrostátního daňového opatření jako „selektivního“ musí Komise v první řadě identifikovat referenční systém, tj. „obvyklý“ daňový režim uplatňovaný v dotčeném členském státě, a v druhé řadě prokázat, že se předmětné daňové opatření od tohoto referenčního systému odchyľuje potud, že zavádí rozlišování mezi subjekty, které se z hlediska cíle tohoto referenčního systému nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci. Pojem „státní podpora“ se však na opatření zavádějící rozlišení mezi podniky, které se s ohledem na cíl dotčeného právního režimu nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, a tedy opatření *a priori* selektivní, nevztahuje, pokud se dotčenému členskému státu podaří v třetí řadě prokázat, že je toto rozlišení odůvodněné, jelikož vyplývá z povahy nebo systematiky soustavy, do níž tato opatření patří (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 68, jakož i citovaná judikatura).

- 35 Určení referenčního systému je v případě daňových opatření zvláště důležité, jelikož jak bylo zdůrazněno v bodě 23 tohoto rozsudku, existence hospodářského zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU může být zjištěna pouze ve vztahu k takzvanému „obvyklému“ zdanění.
- 36 Vymezení okruhu podniků nacházejících se ve srovnatelné skutkové a právní situaci tedy závisí na předchozí definici právního režimu, s ohledem na jehož cíl musí být případně zkoumána srovnatelnost skutkové a právní situace podniků zvýhodněných dotčeným opatřením a podniků, které zvýhodněny nejsou (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 69, jakož i citovaná judikatura).
- 37 Pro účely posouzení selektivní povahy daňového opatření je tedy důležité, aby byl obecný daňový režim nebo referenční systém použitelný v dotčeném členském státě správně identifikován v rozhodnutí Komise a přezkoumán soudem, u něhož byla tato identifikace zpochybněna. Vzhledem k tomu, že určení referenčního systému představuje výchozí bod srovnávacího přezkumu, který musí být proveden v kontextu posouzení selektivity, postihuje pochybení, k němuž došlo při tomto určení, nutně celou analýzu podmínky týkající se selektivity (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 citovaná judikatura).
- 38 V této souvislosti je třeba zaprvé upřesnit, že určení referenčního rámce, které musí být provedeno po kontradiktorní diskuzi s dotčeným členským státem, musí vyplývat z objektivního přezkumu obsahu, vzájemného vztahu a konkrétních účinků norem použitelných na základě vnitrostátního práva tohoto státu (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 72, jakož i citovaná judikatura).
- 39 Zadržím mimo oblasti, v nichž je unijní daňové právo harmonizováno, je to dotčený členský stát, kdo určuje v rámci výkonu svých pravomocí v oblasti přímého zdanění a v souladu se svou daňovou autonomií základní znaky daně, které v zásadě definují referenční systém nebo „obvyklý“ daňový režim, z jehož hlediska je třeba posoudit podmínku týkající se selektivity. Tak je tomu zejména v případě určení základu daně, skutečnosti vedoucí ke vzniku daňové povinnosti a případných souvisejících osvobození od daně (v tomto smyslu 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 73, jakož i citovaná judikatura).
- 40 Z toho plyne, že za účelem identifikace referenčního systému v oblasti přímého zdanění musí být zohledněno pouze vnitrostátní právo použitelné v dotčeném členském státě, přičemž sama tato identifikace je nezbytným předpokladem k posouzení nejen existence zvýhodnění, nýbrž rovněž toho, zda má selektivní povahu (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).
- 41 Projednávaná věc se stejně jako věc, v níž byl vydán 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), týká otázky legality daňového rozhodnutí přijatého lucemburskou daňovou správou a založeného na stanovení převodních cen s ohledem na zásadu obvyklých tržních podmínek.
- 42 Z tohoto rozsudku přitom zaprvé vyplývá, že zásadu obvyklých tržních podmínek lze použít pouze tehdy, je-li uznána dotčeným vnitrostátním právem a za podmínek jím vymezených. Jinými slovy, za současného stavu unijního práva neexistuje autonomní zásada obvyklých tržních podmínek, která se uplatní nezávisle na svém začlenění do vnitrostátního práva pro účely posouzení

opatření daňové povahy v rámci čl. 107 odst. 1 SFEU (v tomto smyslu 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 104).

- 43 V tomto ohledu Soudní dvůr rozhodl, že i když cílem vnitrostátního práva použitelného na společnosti v Lucembursku je dosáhnout v oblasti zdanění integrovaných společností spolehlivého odhadu tržní ceny a tento cíl obecně odpovídá cíli zásady obvyklých tržních podmínek, nic to nemění na tom, že při neexistenci harmonizace v unijním právu jsou konkrétní podmínky uplatnění této zásady definovány vnitrostátním právem a musí být zohledněny při určení referenčního rámce pro účely určení existence selektivního zvýhodnění (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 93).
- 44 Zadržet je třeba připomenout, že pokyny OECD nejsou pro členské země této organizace závazné. Jak zdůraznil Soudní dvůr, i když se řada vnitrostátních orgánů příslušných v daňové oblasti těmito pokyny inspiroje při vypracování a kontrole převodních cen, je třeba určit pouze s ohledem na relevantní vnitrostátní ustanovení, zda musí být dané transakce posouzeny z hlediska zásady obvyklých tržních podmínek, a případně, zda se převodní ceny, z nichž vychází základ zdanitelného příjmu daňového poplatníka a jeho rozdělení mezi dotčené členské státy, odchyľují od výsledku za obvyklých tržních podmínek. Při posuzování existence selektivního daňového zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU a pro účely stanovení daňové zátěže, kterou má obvykle nést podnik, tedy nelze vzít v úvahu parametry a pravidla nepatřící do dotčeného vnitrostátního daňového systému, jako jsou uvedené pokyny, ledaže na ně tento systém výslovně odkazuje (v tomto smyslu 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 96).
- 45 V projednávané věci je třeba zdůraznit, že Tribunál v bodech 121 a 122 napadeného rozsudku rozhodl takto:
- „121 Mimoto je třeba upřesnit, že Komise v případě, že použije zásadu obvyklých tržních podmínek, aby přezkoumala, zda zdanitelný zisk integrovaného podniku při uplatnění daňového opatření odpovídá spolehlivému odhadu zdanitelného zisku, kterého by bylo dosaženo za tržních podmínek, může učinit závěr, že byla poskytnuta výhoda ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, pouze za podmínky, že rozdíl mezi dvěma srovnávacími hledisky jde nad rámec nepřesností, které jsou vlastní metodě, jež byla za účelem dosažení uvedeného odhadu použita (rozsudek ze dne 24. září 2019, Nizozemsko a další v. Komise, T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669, bod 152).
- 122 I když Komise nemůže být formálně vázána pokyny OECD, nic to nemění na tom, že tyto pokyny vycházejí z prací skupin odborníků, odrážejí konsensus, kterého bylo, co se převodních cen týče, dosaženo v mezinárodním měřítku, a proto mají nepochybný praktický význam při výkladu otázek týkajících se převodních cen (rozsudek ze dne 24. září 2019, Nizozemsko a další v. Komise, T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669, bod 155).“
- 46 Z bodu 121 napadeného rozsudku vyplývá, že se Tribunál dopustil prvního nesprávného právního posouzení tím, že měl v tomto bodě za to, že Komise mohla v rámci provádění čl. 107 odst. 1 SFEU obecně použít zásadu obvyklých tržních podmínek, ačkoli tato zásada nemá v unijním právu autonomní existenci, a neupřesnil, že tento orgán byl předtím povinen se ujistit, že tato zásada byla začleněna do dotčeného vnitrostátního daňového práva, v projednávaném případě do

lucemburského daňového práva, a že na ni bylo jako na takovou výslovně odkázáno. Toto nesprávné posouzení není napraveno okolností, že Tribunál měl v bodě 137 napadeného rozsudku za to, mimochodem nesprávně, a to z důvodů uvedených v bodech 54 a 55 tohoto rozsudku, že tato zásada byla v rozhodné době v lucemburském právu zakotvena.

- 47 Stejně tak Tribunál tím, že v bodě 122 napadeného rozsudku uvedl, že pokyny OECD mají navzdory tomu, že pro Komisi nejsou závazné, „nepochybný praktický význam“ při posuzování dodržení této zásady, opomněl připomenout, že tyto pokyny nejsou závazné ani pro členské země OECD, a tudíž mají praktický význam pouze tehdy, když na ně daňové právo dotyčného členského státu výslovně odkazuje. Neověřil tedy, zda se Komise ujistila, že tomu tak skutečně bylo v případě lucemburského daňového práva, a sám považoval použitelnost uvedených pokynů za samozřejmou, čímž se dopustil druhého nesprávného právního posouzení.
- 48 Z toho vyplývá, že přestože se Irsko dovolávalo, jak ostatně vyplývá z bodu 132 napadeného rozsudku, neexistence základu zásady obvyklých tržních podmínek v unijním právu, Tribunál tím, že tento argument odmítl jako nepřijatelný, a v důsledku toho jej nepřezkoumal, ačkoli meritorně zpochybnil správnost referenčního systému použitého Komisí za účelem vymezení obvyklého zdanění, a následně existence zvýhodnění ve prospěch skupiny Amazon, použil výklad zásady obvyklých tržních podmínek, který je v rozporu s unijním právem, jak bylo připomenuto zejména v bodech 96 a 104 rozsudku 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 nesprávně tedy potvrdil určení referenčního systému Komisí.
- 49 Celá analýza provedená Tribunálem v bodech 162 až 251, 257 až 295, 314 až 442 a 499 až 538 napadeného rozsudku, pokud jde o podmínku týkající se existence selektivního zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, je přitom založena na použití zásady obvyklých tržních podmínek podle pokynů OECD pro účely posouzení existence takového zvýhodnění bez ohledu na začlenění této zásady do lucemburského práva.
- 50 Vzhledem k tomu, že taková analýza vychází z nesprávného určení referenčního systému relevantního pro účely posouzení existence selektivního zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, Tribunálem, je v souladu s judikaturou uvedenou v bodě 37 tohoto rozsudku rovněž nesprávná.
- 51 Je třeba připomenout, že došlo-li při odůvodnění rozsudku Tribunálu k porušení unijního práva, ale jeho výrok se z jiných právních důvodů jeví jako opodstatněný, nemůže takové porušení vést ke zrušení tohoto rozsudku a je třeba odůvodnění nahradit a kasační opravný prostředek zamítnout (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 25. března 2021, Xellia Pharmaceuticals a Alpharma v. Komise, C-611/16 P, EU:C:2021:245, bod 149, a ze dne 24. března 2022, PJ a PC v. EUIPO, C-529/18 P a C-531/18 P, EU:C:2022:218, bod 75, jakož i citovaná judikatura).
- 52 Tak je tomu i v projednávané věci.
- 53 Zaprvé totiž Komise uplatnila zásadu obvyklých tržních podmínek, jako kdyby byla jako taková uznána v unijním právu, o čemž svědčí zejména body 402, 403, 409, 519, 520 a 561 odůvodnění sporného rozhodnutí. Z bodu 104 rozsudku ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859), přitom vyplývá, že za současného stavu unijního práva neexistuje autonomní zásada obvyklých tržních podmínek, která se uplatní nezávisle na svém začlenění do vnitrostátního práva.

- 54 Zadruhé měla Komise za to, jak vyplývá z bodů 241 a 242 odůvodnění sporného rozhodnutí, že čl. 164 odst. 3 zákona o dani z příjmů je lucemburským daňovým orgánem vykládán v tom smyslu, že v lucemburském daňovém právu zakotvuje zásadu obvyklých tržních podmínek. Jak však vyplývá z bodů 96 a 104 rozsudku ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859), pouze začlenění této zásady jako takové do vnitrostátního práva, které *a minima* vyžaduje, aby vnitrostátní právo na uvedenou zásadu výslovně odkazovalo, by Komisi umožnilo uplatnit tuto zásadu v rámci posouzení existence selektivního zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.
- 55 Jak přitom sama Komise uznala v bodě 243 odůvodnění sporného rozhodnutí, nový článek zákona o dani z příjmů „výslovně formálně stvrzuje uplatňování zásady obvyklých tržních podmínek v rámci lucemburského daňového práva“ až od 1. ledna 2017, tedy po přijetí dotčeného daňového rozhodnutí a jeho prodloužení. Je tedy nesporné, že požadavek připomenutý judikaturou citovanou v předchozím bodě nebyl splněn, když dotýčný členský stát přijal opatření, o němž měla Komise za to, že představuje státní podporu, takže tento orgán nemohl tuto zásadu použít se zpětnou účinností ve sporném rozhodnutí.
- 56 Zatřetí Komise tím, že v bodě 246 a následujících odůvodnění tohoto rozhodnutí uplatnila pokyny OECD pro převodní ceny, aniž prokázala, že byly zcela nebo zčásti výslovně převzaty do lucemburského práva, porušila zákaz, který byl připomenut v bodě 96 rozsudku ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859), zohledňovat při posuzování existence selektivního daňového zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU a pro účely stanovení daňové zátěže, kterou má obvykle nést podnik, parametry a pravidla nepatřící do dotčeného vnitrostátního daňového systému, jako jsou tyto pokyny, ledaže na ně tento systém výslovně odkazuje.
- 57 V tomto ohledu je třeba připomenout, že taková pochybení při identifikaci pravidel, která jsou skutečně použitelná na základě relevantního vnitrostátního práva, a tudíž při identifikaci takzvaného „obvyklého“ zdanění, z hlediska kterého musí být posuzováno dotčené daňové rozhodnutí, nutně postihují veškeré úvahy týkající se existence selektivního zvýhodnění (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, jakož i citovaná judikatura).
- 58 Ze všech těchto úvah vyplývá, že Tribunál v bodě 590 napadeného rozsudku správně konstatoval, že Komise neprokázala existenci zvýhodnění ve prospěch skupiny Amazon ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, a v důsledku toho sporné rozhodnutí zrušil.
- 59 S ohledem na výše uvedené a s nahrazením odůvodnění v souladu s judikaturou citovanou v bodě 51 tohoto rozsudku je tedy třeba oba důvody kasačního opravného prostředku zamítnout, a tudíž zamítnout kasační opravný prostředek v plném rozsahu.

K nákladům řízení

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

- 61 Podle čl. 138 odst. 1 tohoto jednacího řádu, jenž se na řízení o kasačním opravném prostředku použije na základě čl. 184 odst. 1 uvedeného jednacího řádu, se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval.
- 62 Vzhledem k tomu, že v projednávané věci Lucemburské velkovévodství a Amazon požadovaly náhradu nákladů řízení a Komise neměla ve věci úspěch, je důvodné posledně uvedené uložit, že ponese vlastní náklady řízení a nahradí náklady řízení vynaložené Lucemburským velkovévodstvím a Amazon.
- 63 Kromě toho čl. 140 odst. 1 jednacího řádu, jenž se rovněž použije na řízení o kasačním opravném prostředku na základě čl. 184 odst. 1 tohoto řádu, stanoví, že členské státy a orgány, které do řízení vstoupily jako vedlejší účastníci, nesou vlastní náklady řízení. Irsko ponese tedy jako vedlejší účastník vlastní náklady řízení.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

- 1) Kasační opravný prostředek se zamítá.**
- 2) Evropská komise ponese vlastní náklady řízení a nahradí náklady řízení vynaložené Lucemburským velkovévodstvím, jakož i společnostmi Amazon.com Inc. a Amazon EU Sàrl.**
- 3) Irsko ponese vlastní náklady řízení.**

Podpisy