



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIK GENERALNEJ
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 8 czerwca 2023 r.¹

Sprawa C-457/21 P

**Komisja Europejska
przeciwko
Wielkiemu Księstwu Luksemburga,
Amazon.com, Inc.,
Amazon EU Sàrl**

Odwołanie – Pomoc państwa – Przyznanie korzystnej ceny transferowej – Selektywna korzyść podatkowa – Określenie systemu odniesienia – Wytoczne OECD dotyczące cen transferowych jako system odniesienia – Związywanie Trybunału systemem odniesienia wybranym przez Komisję i Sąd – Ocena prawidłowej ceny transferowej – Rozróżnienie między oceną okoliczności faktycznych a oceną kwestii prawnych – Ograniczone kryterium kontroli przy ocenie ewentualnego błędnego zastosowania prawa podatkowego przez krajowe organy podatkowe – Interpretacja indywidualna prawa podatkowego

I. Wprowadzenie

1. Odwołanie wniesione w niniejszej sprawie dotyczy po raz kolejny² kontroli interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w świetle prawa w dziedzinie pomocy państwa. Chociaż z jednej strony takie interpretacje indywidualne prawa podatkowego służą zapewnieniu pewności prawa, z drugiej strony istnieją czasami ukryte podejrzenia, że w niektórych państwach członkowskich opierają się one na porozumieniach szkodliwych dla konkurencji między organami podatkowymi a podatnikami.

2. W niniejszej sprawie ponownie³ poruszono problematykę cen transferowych, które mogą odbiegać od zasady ceny rynkowej. W 2003 r. luksemburskie organy podatkowe wypowiedziały się wobec Amazon.com w przedmiocie odpowiedniej stawki opłaty licencyjnej między dwiema spółkami zależnymi. Stawka ta ma wpływ na zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych spółki Amazon EU Sàrl, która ma siedzibę w Luksemburgu. Im wyższa stawka

¹ Język oryginału: niemiecki.

² Zobacz w szczególności: wydany niedawno wyrok z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859); opinia rzecznika generalnego P. Pikamäe w sprawie Irlandia/Komisja (C-898/19 P, EU:C:2021:1029); a także moja opinia w sprawach Engie Global LNG Holding i in./Komisja oraz Luksemburg/Komisja (C-454/21 P i C-451/21 P, EU:C:2023:383).

³ Zobacz w tym względzie wyroki: z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Kommission (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859); z dnia 15 lipca 2020 r., Irlandia i in./Komisja (T-778/16 i T-892/16, EU:T:2020:338 – sprawa w toku przed Trybunałem, C-465/20 P); z dnia 24 września 2019 r., Niderlandy i in./Komisja (T-760/15, EU:T:2019:669).

opłaty licencyjnej, tym mniejszy podatek od osób prawnych jest płacony w Luksemburgu. W celu określenia odpowiedniej stawki opłaty licencyjnej Luksemburg i Amazon.com uzgodniły szczegółową metodę. Komisja uznała, że porozumienie w sprawie cen transferowych stanowi formę pomocy państwa, ponieważ nie jest zgodne z zasadami OECD dotyczącymi cen transferowych. Komisja przeprowadziła własne obliczenia odpowiedniej stawki opłaty licencyjnej przy użyciu innej metody i uzyskała niższą opłatę licencyjną. Ponieważ skutkowałoby to obciążeniem wyższym podatkiem od osób prawnych, interpretacja podatkowa przyznała selektywną korzyść spółce zależnej uiszczającej opłatę licencyjną.

3. W postępowaniu przed sądem przeciwko tej decyzji Komisji dotyczącej pomocy państwa strony kwestionowały przede wszystkim szczegóły dotyczące zastosowanej metody lub metody, którą należało zastosować. Kwestia, czy zasady OECD dotyczące cen transferowych mogą stanowić właściwy system odniesienia dla kontroli pomocy państwa, nie była sporna. Sąd nie mógł stwierdzić błędnego ustalenia cen transferowych i stwierdził nieważność tej decyzji ze względu na brak dowodu na istnienie selektywnej korzyści.

4. Po wydaniu wyroku Sądu Trybunał wyjaśnił w sprawie Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja⁴, że zasady OECD mogą być wykorzystywane jako system odniesienia w celu ustalenia istnienia selektywnej korzyści tylko wtedy, gdy zostały włączone do prawa krajowego. Nie jest tak w prawie luksemburskim. Komisja uważa jednak, że Sąd naruszył prawo, stwierdzając nieważność jej decyzji. Ponieważ system odniesienia nie był przedmiotem sporu między stronami, wyrok w sprawie Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja nie ma żadnego wpływu na odwołanie w niniejszej sprawie. Komisja powołuje się w tym względzie na zasadę *ultra petita*.

5. Gdyby tak było, powstałoby pytanie, w jakim zakresie Trybunał jest właściwy do kontroli „prawidłowego” obliczenia ceny transferowej w postępowaniu odwoławczym. Komisja podnosi w szczególności, że Sąd ocenił niektóre kwestie (prawo własności aktywów niematerialnych, umowne przyznanie praw i obowiązków, analizę funkcjonalną uwzględnionych spółek zależnych itp.) inaczej niż Komisja. Jednakże ocena stanu faktycznego należy co do zasady do właściwości Sądu, a w odwołaniu do Trybunału można co najwyżej podnieść zarzut przeinaczenia okoliczności faktycznych. Natomiast w postępowaniu odwoławczym kwestie prawne należą do pierwotnej kompetencji Trybunału⁵. Niniejsza sprawa pokazuje jednak, że to rozgraniczenie stwarza trudności w badaniu istnienia selektywnej korzyści. Możliwe, że wymagane jest ograniczenie zakresu kontroli sądowej (tj. zmodyfikowane kryterium kontroli) w zakresie, w jakim Trybunał dokonuje wykładni krajowego prawa podatkowego w odniesieniu do istnienia selektywnej korzyści.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

6. Ramy prawa Unii tworzą art. 107 i nast. TFUE.

⁴ Wyrok z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859).

⁵ Zobacz art. 58 Statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

B. Prawo luksemburskie

7. Artykuł 164 ust. 3 loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (ustawy z dnia 4 grudnia 1967 r. o podatku dochodowym) ze zmianami (zwanej dalej „ustawą o podatku dochodowym”) stanowi:

„Ukryte wypłaty zysków należy zaliczyć do dochodu podlegającego opodatkowaniu. Ukryta wypłata zysków ma miejsce, w szczególności, gdy wspólnik, członek lub zainteresowany otrzymuje, pośrednio lub bezpośrednio, korzyści z przedsiębiorstwa lub stowarzyszenia, których nie otrzymałby w normalnych warunkach, gdyby nie posiadał tego statusu”.

C. Konwencja modelowa i wytyczne OECD

8. Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) opracowała szereg niewiążących wytycznych w zakresie opodatkowania międzynarodowego. W szczególności w dziedzinie podatków od dochodu i majątku konwencja modelowa OECD stanowi podstawę wielu dwustronnych umów podatkowych między państwami członkowskimi OECD i coraz większą liczbą państw trzecich. Zawiera ona również przepisy dotyczące rozsądnego podziału zysków między spółkami w ramach grupy międzynarodowej. W tym względzie art. 9 ust. 1 konwencji modelowej OECD, w brzmieniu obowiązującym w latach 2003–2014, stanowi:

„[Jeżeli] dwa przedsiębiorstwa w swoich stosunkach handlowych lub finansowych podlegają uzgodnionym lub narzuconym warunkom różniącym się od warunków, jakie zostałyby uzgodnione między przedsiębiorstwami niezależnymi, zyski, które jedno z tych przedsiębiorstw osiągnęłoby bez tych warunków, lecz których z w wyniku tych warunków nie osiągnęło, mogą zostać zaliczone do zysków tego przedsiębiorstwa i odpowiednio opodatkowane”.

9. OECD w swoich wytycznych dotyczących cen transferowych udziela również wskazówek dotyczących stosowania zasady ceny rynkowej organom podatkowym i grupom międzynarodowym; wytyczne te stale się rozwijają. W odniesieniu do lat, których dotyczy niniejsza sprawa, znaczenie mają przede wszystkim wytyczne dotyczące cen transferowych przyjęte w dniu 13 lipca 1995 r. (zwane dalej „wytycznymi OECD dotyczącymi cen transferowych z 1995 r.”).

10. Punkt 1.13 wytycznych OECD dotyczących cen transferowych z 1995 r. stanowi:

„Zasada ceny rynkowej jest teoretycznie istotna, ponieważ zapewnia możliwie najlepszy wskaźnik zastępczy funkcjonowania wolnego rynku w przypadku wzajemnego dostarczania towarów i usług między przedsiębiorstwami powiązаныmi. Chociaż nie zawsze łatwo jest stosować ją w praktyce, zasada ta generalnie zapewnia poszczególnym członkom przedsiębiorstw wielonarodowych właściwe poziomy dochodów które są akceptowalne przez organy podatkowe. Odzwierciedla ona rzeczywiste okoliczności faktyczne konkretnej sytuacji podatnika, który zawiera transakcje z przedsiębiorstwami powiązаныmi, biorąc zwykle funkcjonowanie rynku jako punkt odniesienia”.

11. W wytycznych OECD dotyczących cen transferowych opisano w tym względzie pięć metod pozwalających ustalić cenę rynkową transakcji wewnątrz grupy: (i) metodę porównywalnej ceny niekontrolowanej (zwaną dalej „metodą PCN”); (ii) metodę koszt plus; (iii) metodę „odsprzedaż minus”; (iv) metodę marży transakcyjnej netto (zwaną dalej „TMMN”); oraz (v) metodę transakcyjną podziału zysków. Co do zasady należy stosować najwłaściwszą metodę ustalania cen transferowych w danym przypadku. W skomplikowanych przypadkach, w których żadna z metod

nie jest rozstrzygająca, elastyczne podejście umożliwi wspólne wykorzystywanie danych uzyskanych za pośrednictwem szeregu metod. Grupom międzynarodowym przysługuje swoboda korzystania z innych metod ustalania cen transferowych niż metody wskazane w tych wytycznych, o ile ustalone ceny będą zgodne z zasadą ceny rynkowej.

III. Okoliczności powstania sporu

12. U źródeł sporu leżą interpretacje indywidualne prawa podatkowego wydane w 2003 r. przez Wielkie Księstwo Luksemburga na wniosek Amazon.com w sprawie opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych dwóch nowo utworzonych w Luksemburgu spółek dla celów luksemburskiego podatku dochodowego od osób prawnych za lata 2006–2014.

A. Przedstawienie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego

13. Interpretacje te wydano w kontekście planowanej restrukturyzacji działalności Amazon.com, Inc., z siedzibą w Stanach Zjednoczonych, i kontrolowanych przez niego przedsiębiorstw (zwanym dalej łącznie „grupą Amazon”). Przedsiębiorstwa należące do grupy Amazon w Europie prowadzą działalność internetową, a w szczególności działalność w zakresie sprzedaży detalicznej online i świadczenia usług online. W tym celu grupa Amazon prowadzi szereg stron internetowych w różnych językach Unii Europejskiej, w tym amazon.de, amazon.fr, amazon.it i amazon.es.

14. Przed majem 2006 r. europejska działalność grupy Amazon była wykonywana ze Stanów Zjednoczonych. W szczególności działalność w zakresie sprzedaży detalicznej i świadczenia usług na europejskich stronach internetowych była wykonywana przez dwa podmioty mające siedzibę w Stanach Zjednoczonych, a mianowicie przez Amazon.com International Sales, Inc. (zwany dalej „AIS”) i Amazon International Marketplace (zwany dalej „AIM”), jak również przez inne podmioty, mające siedzibę we Francji, w Niemczech i Zjednoczonym Królestwie.

15. Restrukturyzacja, którą przeprowadzono w 2006 r., polegała na utworzeniu dwóch spółek z siedzibą w Luksemburgu. Konkretnie chodziło o utworzenie, po pierwsze, Amazon Europe Holding Technologies SCS (zwanego dalej „LuxSCS”), spółki komandytowej prawa luksemburskiego, której wspólnikami były przedsiębiorstwa amerykańskie, a po drugie, Amazon EU Sàrl (zwanego dalej „LuxOpCo”).

16. LuxSCS zawarł w pierwszej kolejności szereg umów z niektórymi podmiotami z grupy Amazon mającymi siedzibę w Stanach Zjednoczonych, a mianowicie:

- umowy licencyjne i przeniesienia dotyczące istniejących wcześniej praw własności intelektualnej (License and Assignment Agreements For Preexisting Intellectual Property, zwane dalej łącznie „umową przystąpienia”) z Amazon Technologies, Inc. (zwanym dalej „ATI”), podmiotem z grupy Amazon mającym siedzibę w Stanach Zjednoczonych;
- umowę o podziale kosztów, podpisaną w 2005 r. z ATI i A 9.com, Inc., należącym do grupy Amazon podmiotem mającym siedzibę w Stanach Zjednoczonych. Na podstawie umowy przystąpienia oraz umowy o podziale kosztów LuxSCS uzyskał prawo do korzystania z niektórych praw własności intelektualnej i z powstałych w oparciu o te prawa „utworów zależnych”, które były w posiadaniu A 9.com i ATI oraz były przez nie rozwijane. Wartości niematerialne i prawne, o których mowa w umowie o podziale kosztów, obejmowały

zasadniczo trzy kategorie własności intelektualnej, a mianowicie technologię, dane dotyczące klientów i znaki towarowe. Na mocy umowy o podziale kosztów i umowy przystąpienia LuxSCS mógł również udzielać sublicencji na wartości niematerialne i prawne, w szczególności w celu prowadzenia europejskich stron internetowych. W zamian za to LuxSCS miał dokonywać płatności z tytułu przystąpienia oraz pokrywać swój roczny udział w kosztach związanych z programem rozwoju umowy o podziale kosztów.

17. W drugiej kolejności LuxSCS zawarł ze swojej strony z LuxOpCo umowę licencyjną w sprawie wspomnianych wartości niematerialnych i prawnych (zwaną dalej „umową licencyjną”), która weszła w życie w dniu 30 kwietnia 2006 r. Na podstawie tej umowy LuxOpCo, jako licencjobiorca, uzyskało prawo do korzystania z wartości niematerialnych i prawnych w zamian za opłatę uiszczoną na rzecz LuxSCS (zwaną dalej „opłatą”).

18. Wreszcie LuxSCS zawarł umowę licencyjną i przeniesienia dotyczącą praw własności intelektualnej z Amazon.co.uk Ltd., Amazon.fr Sàrl i Amazon.de GmbH, na mocy której LuxSCS otrzymał pewne znaki towarowe i prawa własności intelektualnej do europejskich stron internetowych.

19. W 2003 r. Amazon.com wystąpił z wnioskiem o wydanie odpowiedniej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Dotyczyła ona obliczenia stawki opłaty, którą LuxOpCo miało uiszczać na rzecz LuxSCS od dnia 30 kwietnia 2006 r., i opierała się na sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych. Autorzy tego sprawozdania proponowali zasadniczo metodę ustalania cen transferowych, która ich zdaniem pozwalała na określenie zobowiązania z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, jaki LuxOpCo miało płacić w Luksemburgu. W szczególności Amazon.com zwrócił się o potwierdzenie okoliczności, że metoda ustalania cen transferowych dla celów określenia stawki rocznej opłaty przynosi LuxOpCo „stosowną i akceptowalną korzyść” w świetle polityki w zakresie cen transferowych oraz art. 56 i art. 164 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym. Metodę obliczania opłaty licencyjnej należnej LuxSCS od LuxOpCo opisano we wniosku w następujący sposób:

„1. należy obliczyć i przypisać spółce LuxOpCo »stopę zwrotu LuxOpCo«, która jest równa niższej spośród następujących wartości: a) [poufne]% sumy kosztów operacyjnych poniesionych przez LuxOpCo w odniesieniu do Unii Europejskiej w rozpatrywanym roku; lub b) kwocie zysku operacyjnego osiągniętego w Unii Europejskiej, który można przypisać europejskim stronom internetowym w tym samym roku;

2. opłata licencyjna jest równa kwocie zysku operacyjnego osiągniętego w Unii Europejskiej po odjęciu stopy zwrotu LuxOpCo, przy czym owa opłata nie może być niższa od zera;

3. stawka opłaty w danym roku jest równa ilorazowi opłaty licencyjnej i łącznego obrotu uzyskanego w Unii Europejskiej w tym roku;

4. niezależnie od powyższego wysokość stopy zwrotu LuxOpCo nie może wynieść w żadnym roku mniej niż 0,45 % ani więcej niż 0,55 % obrotu uzyskanego w Unii Europejskiej;

5. a) jeżeli stopa zwrotu LuxOpCo ustalona na etapie 1 jest niższa niż 0,45 % obrotu uzyskanego w Unii Europejskiej, stopę zwrotu LuxOpCo dostosowuje się tak, aby była równa niższej spośród następujących wartości: (i) 0,45 % obrotu lub zysku operacyjnego osiągniętego w Unii Europejskiej; (ii) zyskowi operacyjnemu osiągniętemu w Unii Europejskiej;

b) jeżeli stopa zwrotu LuxOpCo ustalona na etapie 1 jest wyższa niż 0,55 % obrotu uzyskanego w Unii Europejskiej, stopę zwrotu LuxOpCo dostosowuje się tak, aby była równa niższej spośród następujących wartości: (i) 0,55 % obrotu lub zysku operacyjnego uzyskanego w Unii Europejskiej; (ii) zyskowi operacyjnemu osiągniętemu w Unii Europejskiej”.

20. Ponadto Amazon.com zwrócił się do luksemburskich organów podatkowych o potwierdzenie, że sposobem traktowania pod względem podatkowym, który zastrzeżono dla LuxSCS, zostaną objęci jego wspólnicy mający siedzibę w Stanach Zjednoczonych i dywidendy wypłacane w ramach tej struktury. W piśmie tym wyjaśniono, że LuxSCS – jako *société en commandite simple* (spółka komandytowa) – nie posiada osobowości podatkowej odrębnej od osobowości podatkowej swoich wspólników, w związku z czym nie podlega w Luksemburgu ani podatkowi dochodowemu od osób prawnych, ani podatkowi majątkowemu.

21. Luksemburskie organy podatkowe zatwierdziły tę ocenę i obliczenie w drodze interpretacji indywidualnej prawa podatkowego przedstawionej w listopadzie 2003 r.

B. Postępowanie i decyzja Komisji

22. W dniu 24 czerwca 2014 r. Komisja Europejska zażądała od Wielkiego Księstwa Luksemburga dostarczenia jej informacji na temat interpretacji indywidualnych prawa podatkowego wydanych grupie Amazon. W dniu 7 października 2014 r. Komisja opublikowała decyzję o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego zgodnie z art. 108 ust. 2 TFUE.

23. W kontekście wszczętego w ten sposób dochodzenia Komisja zażądała różnych informacji od Wielkiego Księstwa Luksemburga i od Amazon.com. W ramach odpowiedzi na żądania udzielenia informacji Amazon.com przedstawił kopię opinii United States Tax Court (federalnego sądu podatkowego Stanów Zjednoczonych) z dnia 23 marca 2017 r., którą wydano w ramach skargi wniesionej przez Internal Revenue Service (agencję rządu federalnego ds. poboru podatków, Stany Zjednoczone; IRS) w przedmiocie kwoty płatności związanych z umowami wymienionymi w pkt 16 powyżej.

24. Ponadto Amazon.com przedstawił Komisji nowe sprawozdanie w sprawie cen transferowych z 2017 r., którego celem było zbadanie a posteriori, czy opłata licencyjna uiszczana przez LuxOpCo na rzecz LuxSCS stosownie do przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego była zgodna z zasadą ceny rynkowej.

25. W dniu 4 października 2017 r. Komisja wydała decyzję (UE) 2018/859 w sprawie pomocy państwa SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) wdrożonej przez Luksemburg na rzecz Amazona (zwaną dalej „sporną decyzją”)⁶.

26. Artykuł 1 tej decyzji ma następujące brzmienie:

„[Przedmiotowa] [i]nterpretacja indywidualna prawa podatkowego [...], za pośrednictwem której Wielkie Księstwo Luksemburga zatwierdziło metodę ustalania cen transferowych [...], która to metoda umożliwia [LuxOpCo] określanie zobowiązania z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych w Luksemburgu w latach 2006–2014 z jednej strony oraz późniejsze przyjmowanie rocznych deklaracji podatkowych dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych opartych na wspomnianej interpretacji z drugiej strony stanowią pomoc państwa [...]”.

⁶ Dz.U. 2018, L 153, s. 1.

27. W tym względzie Komisja wskazała, że jeżeli interpretacja indywidualna zatwierdza wynik, który nie odzwierciedla w wiarygodny sposób wyniku, jaki zostałby osiągnięty przy normalnym stosowaniu powszechnego systemu podatkowego, taka interpretacja przysparza selektywnej korzyści swemu adresatowi. Takie selektywne traktowanie powoduje obniżenie podatku należnego od danego podatnika w porównaniu z przedsiębiorstwami znajdującymi się w podobnej sytuacji prawnej i faktycznej. Komisja uznała również, że w niniejszej sprawie przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego przysporzyła LuxOpCo selektywnej korzyści poprzez obniżenie podatku dochodowego od osób prawnych, który przedsiębiorstwo to musiało zapłacić w Luksemburgu. Wniosek ten opiera się na stwierdzeniu głównym i trzech stwierdzeniach pomocniczych.

28. W sekcji 9.2.1 spornej decyzji Komisja uznała, że interpretacja indywidualna prawa podatkowego prowadzi do wyniku, który odbiega od wiarygodnego szacunku wyniku, jaki mógłby zostać osiągnięty w warunkach rynkowych. Zatwierdzenie metody ustalania cen transferowych, która przyznawała LuxOpCo wynagrodzenie wyłącznie za pełnienie tak zwanych „bieżących” funkcji i która przekazywała LuxSCS w formie opłaty licencyjnej zysk osiągnięty przez LuxOpCo ponad to wynagrodzenie, nie jest zgodne z zasadą ceny rynkowej.

29. Zdaniem Komisji zamiast metody PCN to TMMN była najbardziej odpowiednią metodą ustalania cen transferowych przy szacowaniu opłaty należnej od LuxOpCo z tytułu umowy licencyjnej. Uznała ona, że to LuxOpCo, a nie LuxSCS, było stroną pełniącą wyjątkowe i wartościowe funkcje. W konsekwencji stroną testowaną w celu zastosowania TMMN powinien być LuxSCS, a nie LuxOpCo. Spowodowałoby to niższą stawkę opłaty i w konsekwencji wyższe obciążenie LuxOpCo podatkiem od osób prawnych.

30. W sekcji 9.2.2 spornej decyzji, zatytułowanej „Pomocnicze stwierdzenie występowania korzyści gospodarczej”, Komisja przedstawiła alternatywne stwierdzenie dotyczące korzyści, zgodnie z którym nawet przy założeniu, że analiza funkcji LuxSCS przeprowadzona w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych z 2003 r. była prawidłowa, metoda ustalania cen transferowych zatwierdzona w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego jest w każdym wypadku oparta na nieodpowiednich wyborach metodologicznych, które prowadzą do wyniku odbiegającego od wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego. W tym względzie Komisja dokonała trzech odrębnych stwierdzeń pomocniczych.

31. W ramach pierwszego stwierdzenia pomocniczego Komisja wskazała, że LuxOpCo błędnie uznano za podmiot sprawujący wyłącznie „bieżące” funkcje zarządzania i że należało zastosować metodę podziału zysków wraz z analizą wkładów. W ramach drugiego stwierdzenia pomocniczego Komisja przyjęła, że wybór kosztów operacyjnych jako wskaźnika zysków był błędny. W ramach trzeciego stwierdzenia pomocniczego, dotyczącego korzyści, Komisja uznała, że włączenie górnej granicy wynoszącej 0,55 % obrotu uzyskanego w Unii nie było właściwe.

C. Postępowanie przed Sądem i zaskarżony wyrok

32. Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 14 grudnia 2017 r. Wielkie Księstwo Luksemburga wniosło skargę w sprawie T-816/17.

33. Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 22 maja 2018 r. Amazon EU i Amazon.com (zwane dalej łącznie „Amazonem”) wniosły skargę w sprawie T-318/18.

34. Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 16 kwietnia 2018 r. Irlandia wniosła o dopuszczenie do sprawy T-816/17 w charakterze interwenienta popierającego żądania Wielkiego Księstwa Luksemburga. Postanowieniem z dnia 29 maja 2018 r. prezes siódmej izby Sądu w składzie powiększonym uwzględnił wniosek Irlandii o dopuszczenie jej do sprawy w charakterze interwenienta.

35. Sprawy T-816/17 i T-318/18 zostały połączone do celów ustnego etapu postępowania i późniejszego wydania wyroku.

36. Na poparcie swoich skarg Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon podniosły szereg zarzutów, które w większości się pokrywają. Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon zakwestionowały w istocie stwierdzenie główne Komisji dotyczące istnienia korzyści na rzecz LuxOpCo w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. W ten sposób zakwestionowały one również stwierdzenia pomocnicze Komisji dotyczące istnienia korzyści podatkowej na rzecz LuxOpCo w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. W szczególności zakwestionowały one stwierdzenia główne i pomocnicze Komisji dotyczące selektywności przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Wielkie Księstwo Luksemburga podniosło przy tym również, że Komisja naruszyła wyłączne kompetencje państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich. Zwłaszcza zakwestionowały one, że wytyczne OECD w wersji z 2017 r., wykorzystane przez Komisję w celu wydania spornej decyzji, mają znaczenie w niniejszej sprawie.

37. W uwagach interwenienta Irlandia podnosi między innymi naruszenie art. 107 ust. 1 TFUE ze względu na to, że Komisja nie wykazała istnienia korzyści na rzecz LuxOpCo i selektywnego charakteru środka, a także naruszenie art. 4 i 5 TUE ze względu na to, że Komisja dążyła do dokonania ukrytej harmonizacji podatkowej.

38. W zaskarżonym wyroku Sąd uwzględnił skargę i stwierdził nieważność spornej decyzji Komisji. Jednakże w pkt 133 i nast. zaskarżonego wyroku Sąd odrzucił jako niedopuszczalny argument Irlandii, zgodnie z którym Komisja zastosowała zasadę ceny rynkowej nieistniejącą w prawie luksemburskim, zgodnie z wytycznymi OECD, ze względu na to, że argumentacja Irlandii nie miała nic wspólnego z rozważaniami Wielkiego Księstwa Luksemburga przedstawionymi w ramach jego zarzutów.

39. W swojej argumentacji Irlandia odnosi się zasadniczo do podstawy prawnej, na którą powołuje się Komisja w zakresie nałożonego na Wielkie Księstwo Luksemburga obowiązku stosowania zasady ceny rynkowej. Irlandia kwestionuje zatem źródła prawne tej zasady zastosowanej przez Komisję w spornej decyzji. Ponadto argumenty Irlandii dotyczą interpretacji treści tej zasady, a nie jej stosowania w ramach metody ustalania cen transferowych. Zarzut pierwszy Wielkiego Księstwa Luksemburga nie dotyczy kwestii ustalenia, jakie jest źródło prawne tej zasady, ani kwestii interpretacji rzeczonyj zasady.

IV. Postępowanie przed Trybunałem

40. W dniu 27 lipca 2021 r. Komisja wniosła rozpatrywane w niniejszym postępowaniu odwołanie od wyroku Sądu. Komisja wnosi do Sądu o:

- uchylenie wyroku Sądu (siódmej izby w składzie powiększonym) z dnia 12 maja 2021 r. w sprawach połączonych T-816/17 i T-318/18 Luksemburg i in./Komisja (EU:T:2021:252);

- oddalenie zarzutu pierwszego w sprawie T-816/17 oraz zarzutów drugiego, czwartego, piątego i ósmego w sprawie T-318/18;
- przekazanie sprawy Sądowi do ponownego rozpoznania w zakresie zarzutów, które nie zostały jeszcze poddane ocenie;
- tytułem żądania ewentualnego – wydanie ostatecznego orzeczenia w sprawie na podstawie art. 61 statutu Trybunału;
- w razie przekazania sprawy Sądowi do ponownego rozpoznania – pozostawienie rozstrzygnięcia w sprawie kosztów niniejszego postępowania do orzeczenia kończącego postępowanie, a w razie wydania ostatecznego wyroku w sprawie przez Trybunał – obciążenie Luksemburga, Amazon EU i Amazon.com kosztami postępowania.

41. Luksemburg i Amazon wnoszą do Trybunału o oddalenie odwołania i obciążenie Komisji kosztami postępowania. Tytułem żądania ewentualnego Luksemburg wnosi do Trybunału o przekazanie sprawy Sądowi Unii Europejskiej do ponownego rozpoznania.

42. Przed Trybunałem wszystkie zainteresowane strony, z wyjątkiem Irlandii, przedstawiły uwagi na piśmie w przedmiocie pytań zadanych przez Trybunał, a w dniu 16 marca 2023 r. zaprezentowały swe stanowisko w przedmiocie odwołania ustnie, z udziałem Irlandii.

V. Ocena prawna

43. W uzasadnieniu odwołania Komisja podnosi dwa zarzuty. Zarzut pierwszy dotyczy przedstawionej w pkt. 162–297 zaskarżonego wyroku krytyki korzyści stwierdzonej w spornej decyzji. Po pierwsze, zdaniem Komisji Sąd błędnie zastosował zasadę ceny rynkowej, uznając analizę funkcjonalną Komisji za błędną. Po drugie, Sąd niesłusznie zakwestionował zawarte w spornej decyzji obliczenie stawki opłaty licencyjnej.

44. W zarzucie drugim Komisja kwestionuje odrzucenie w pkt 314–538 zaskarżonego wyroku stwierdzenia korzyści przyjętego pomocniczo w decyzji. W tym miejscu Sąd popełnił błąd, po pierwsze, w zakresie wymogów dowodowych odnoszących się do ustalania korzyści. Po drugie, Sąd błędnie zastosował zasadę ceny rynkowej, a ponadto w celu zaprzeczenia istnieniu selektywnej korzyści przedstawił własne argumenty, które nie zostały podniesione przez stronę skarżącą.

45. Na tle tych zarzutów w pierwszej kolejności pojawia się pytanie, czy Trybunał musi zajmować się szczegółami obliczenia „prawidłowej” ceny transferowej opłaty zgodnie z zasadami ceny rynkowej OECD. Oznaczałoby to, że zasady te stanowią właściwy system odniesienia, co budzi wątpliwości od czasu wydania wyroku Trybunału w sprawie Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja⁷ (zob. część A.1.b.3 niniejszej opinii). Musiałby jednak zająć się szczegółami obliczania „prawidłowej” ceny transferowej, gdy kwestia mającego zastosowanie systemu odniesienia już tu nie występuje, ponieważ w postępowaniu przed Sądem nie podniesiono w tym zakresie żadnego zarzutu (zob. część A.1.b.2 niniejszej opinii).

⁷ Wyrok z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859).

46. Na wypadek gdyby należało uwzględnić wytyczne OECD dotyczące zasady ceny rynkowej z 1995 r., należy wyjaśnić, w jakim zakresie Trybunał może w odwołaniu kontrolować „prawidłowe” obliczenie ceny transferowej dokonane przez Sąd. W tym względzie należy również dokonać rozróżnienia między oceną stanu faktycznego a oceną kwestii prawnych (zob. część A.2.b.1 niniejszej opinii). Ponadto znaczenie ma odpowiednie kryterium kontroli przy ocenie stosowania krajowego prawa podatkowego (zob. część A.2.b.2 niniejszej). Pytania te dotyczą również zarzutu drugiego (zob. część B niniejszej opinii).

A. W przedmiocie zarzutu pierwszego: Błędna krytyka stwierdzonej w spornej decyzji korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE

1. W przedmiocie istnienia pomocy państwa (selektywna korzyść)

47. W zarzucie pierwszym Komisja podnosi, że w pkt 162–297 zaskarżonego wyroku Sąd niesłusznie zakwestionował podejście Komisji, zgodnie z którym LuxOpCo pełniło wyjątkowe i wartościowe funkcje, w związku z czym opłaty licencyjne na rzecz LuxSCS byłyby nadmierne. W tym względzie Sąd błędnie zastosował zasadę ceny rynkowej i dlatego niesłusznie stwierdził nieważność spornej decyzji.

48. W rezultacie Komisja zarzuca Sądowi, że uznał, zgodnie ze stanowiskiem Luksemburga i Amazona, że interpretacje indywidualne prawa podatkowego nie stanowią pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

a) Ustalenia Sądu

49. Sąd uzasadnił brak pomocy państwa w pkt 296 zaskarżonego wyroku stwierdzeniem, że Komisja nie wykazała selektywnej korzyści. Elementy przytoczone w celu stwierdzenia istnienia korzyści nie pozwalały na wykazanie, że obciążenie podatkowe LuxOpCo zostało sztucznie zmniejszone wskutek zawyżenia opłaty licencyjnej. Obliczenie przez Luksemburg odpowiedniej opłaty licencyjnej uiszczanej przez LuxOpCo na rzecz LuxSCS nie budzi zastrzeżeń pod względem prawnym. Luksemburg prawidłowo zastosował odpowiednie wytyczne OECD.

50. W tym względzie Sąd stwierdził w pkt 137, że zasadę ceny rynkowej, tak jak jest ona stosowana w niniejszej sprawie, można wyprowadzić z art. 164 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym. Wynika to z motywu 241 spornej decyzji, zaś strony nie zakwestionowały tego wniosku.

51. W pkt 154 Sąd stwierdził, że Komisja mogła oprzeć się na wytycznych OECD z 1995 r. w celu ustalenia istnienia selektywnej korzyści. Natomiast wytyczne OECD z 2017 r., które wówczas jeszcze nie obowiązywały, nie mogły zostać wykorzystane, wbrew temu, co uczyniono w decyzji. Sąd stwierdził również w pkt 162 i nast., że TMMN, wybrana przez Komisję w spornej decyzji, i jej zastosowanie do LuxSCS były nieprawidłowe.

52. W rezultacie Sąd, badając zarzuty Luksemburga i Amazona kwestionujące istnienie selektywnej korzyści, uznał art. 164 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym w związku z wytycznymi OECD z 1995 r. za właściwy system odniesienia, na którym oparła się Komisja. Stosując ten system odniesienia, Sąd doszedł do wniosku, że Komisja błędnie stwierdziła w swojej decyzji istnienie selektywnej korzyści, stosując TMMN w odniesieniu do LuxSCS.

b) Ocena

1) Istnienie selektywnej korzyści

53. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału uznanie danego środka krajowego za „pomoc państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE wymaga, po pierwsze, aby była to interwencja państwa lub przy użyciu zasobów państwowych. Po drugie, interwencja ta musi być w stanie wpłynąć na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Po trzecie, musi ona przyznawać selektywną korzyść beneficjentowi. Po czwarte, musi ona zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem⁸.

54. Jedynym problemem jest tu istnienie selektywnej korzyści. W przypadku środków podatkowych, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, selektywność należy określić w kilku etapach. W tym celu należy najpierw zidentyfikować obowiązujący w danym państwie członkowskim powszechny lub „normalny” system podatkowy (tak zwany system odniesienia)⁹. Na podstawie tego powszechnego lub „normalnego” systemu podatkowego należy w drugim etapie ocenić, czy dany środek podatkowy stanowi odstępstwo od owego powszechnego systemu, jako że wprowadza zróżnicowanie wśród podmiotów gospodarczych znajdujących się, w świetle celu przyświecającego temu powszechnemu systemowi, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej¹⁰. Jeżeli stwierdzono odstępstwo od „normalnego opodatkowania”, należy w ostatnim etapie zbadać, czy odstępstwo jest uzasadnione.

55. Punktem wyjścia dla określenia systemu odniesienia może być zawsze jedynie decyzja ustawodawcy krajowego co do tego, co uznaje on za „normalne” opodatkowanie. Podstawowe decyzje dotyczące obciążeń podatkowych, w szczególności decyzje dotyczące techniki opodatkowania, ale także celów i zasad opodatkowania, należą zatem do państwa członkowskiego¹¹. Tym samym ani Komisja, ani Trybunał nie mogą oceniać krajowego prawa podatkowego w odniesieniu do idealnego lub fikcyjnego systemu podatkowego¹². Poza dziedzinami, w których prawo podatkowe Unii zostało zharmonizowane, do danego państwa członkowskiego należy bowiem, w ramach wykonywania jego własnych kompetencji, określenie, na podstawie przysługującej mu autonomii podatkowej, cech konstytutywnych podatku, które definiują „normalny” system odniesienia lub „normalny” system podatkowy, na podstawie których należy oceniać przesłankę selektywności¹³.

⁸ Wyroki: z dnia 16 marca 2021 r., Komisja/Polska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, pkt 27); z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres (Heitkamp BauHolding w upadłości)/Komisja (C-203/16 P, EU:C:2018:505, pkt 82); z dnia 21 grudnia 2016 r.: Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 53); Komisja/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, pkt 40).

⁹ Wyroki z dnia 21 grudnia 2016 r.: Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 57); Komisja/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, pkt 53, 55).

¹⁰ Wyroki: z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 36); z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 57); z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 49).

¹¹ Opinia rzecznika generalnego P. Pikamäe w sprawie Irlandia/Komisja (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, pkt 60 i nast.); zob. także moje opinie w sprawie Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:181, pkt 57); w sprawie Komisja/Polska (C-562/19 P, EU:C:2020:834, pkt 39); w sprawie Komisja/Węgry (C-596/19 P, EU:C:2020:835, pkt 43).

Potwierdzenie w wyrokach: z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, pkt 73); z dnia 15 września 2022 r., Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, pkt 59); z dnia 16 marca 2021 r.: Komisja/Polska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, pkt 38, 39); Komisja/Węgry (C-596/19 P, EU:C:2021:202, pkt 44, 45).

¹² Opinia rzecznika generalnego P. Pikamäe w sprawie Irlandia/Komisja (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, pkt 64). Podobnie wyrok z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, pkt 74 – wynika z niego, że do celów określenia systemu odniesienia w dziedzinie podatków bezpośrednich należy wziąć pod uwagę jedynie prawo krajowe mające zastosowanie w danym państwie członkowskim).

¹³ Zobacz w tym względzie wyroki: z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, pkt 73); z dnia 16 marca 2021 r.: Komisja/Polska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, pkt 38, 39); Komisja/Węgry (C-596/19 P, EU:C:2021:202, pkt 44, 45).

56. Określenie tego systemu odniesienia stanowi punkt wyjścia dla analizy porównawczej, którą należy przeprowadzić w kontekście oceny selektywności. W związku z tym błąd popełniony przy tym określeniu powoduje w sposób nieunikniony wadliwość całej analizy przesłanki dotyczącej selektywności i tym samym pomocy państwa w rozumieniu art. 107 TFUE¹⁴. W konsekwencji odwołanie Komisji może zostać uwzględnione tylko wtedy, gdy Sąd błędnie stwierdził brak istnienia pomocy, mimo że system odniesienia przyjęty przez Komisję był prawidłowy (zob. część A.1.b.3 niniejszej opinii). Podobnie mogłoby być, gdyby Trybunał był związany przyjętym i uznanym przez Sąd za prawidłowy systemem odniesienia (zob. część A.1.b.2 niniejszej opinii).

2) Ocena systemu odniesienia w odwołaniu

57. Należy najpierw ustalić, czy ewentualny błąd w określeniu systemu odniesienia w spornej decyzji mógłby mieć wpływ na wyrok Sądu. Komisja zaprzecza temu, ponieważ ani Luksemburg, ani Amazon nie zakwestionowały w swoich skargach określenia systemu odniesienia. Sąd oparł się również na systemie odniesienia, na którym oparła się Komisja. W związku z tym Trybunał nie może już jej zdaniem kwestionować tego wyboru systemu odniesienia. Takiej argumentacji nie można jednak uwzględnić.

58. Zarówno Luksemburg, popierany przez Irlandię, jak i Amazon zakwestionowały istnienie selektywnej korzyści i tym samym zgodność z prawem spornej decyzji w świetle obiektywnego pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Sąd stwierdził następnie nieważność decyzji z powodu braku wykazania selektywnej korzyści. Komisja kwestionuje zatem to stwierdzenie nieważności ze względu na niewłaściwe zastosowanie tego pojęcia pomocy państwa.

59. Stwierdzenie nieważności jest jednak błędne tylko wtedy, gdy w zaskarżonej decyzji słusznie stwierdzono istnienie selektywnej korzyści. W takim przypadku wyrok, w którym Sąd zajął odmienne stanowisko, należałoby uchylić. Tymczasem, jak wskazałam w pkt 56 powyżej, zgodność z prawem tego ustalenia oraz ustalenia istnienia niedozwolonej pomocy w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE zakłada w sposób konieczny prawidłowe określenie systemu odniesienia. Bez tego analiza porównawcza, od której zależy ocena selektywności korzyści, nie jest możliwa. Kwestia, czy system odniesienia został prawidłowo określony w spornej decyzji, jest nierozzerwalnie związana z kwestią istnienia selektywnej korzyści. Stanowi ona zatem, jako warunek sine qua non, kwestię prawną podlegającą kontroli w postępowaniu odwoławczym.

60. Luksemburg i Amazon zakwestionowały zgodność z prawem spornej decyzji ze względu na brak selektywnej korzyści. Dokonane w niej ustalenia dotyczące systemu odniesienia nie mogą być rozpatrywane osobno. Nie mogą one również stać się prawomocne w oderwaniu od pozostałej treści tej decyzji, a tym samym zostać wyłączone z dalszej kontroli sądów Unii. Nie zmienia tego fakt, że ani Luksemburg, ani Amazon wyraźnie nie zakwestionowały systemu odniesienia zastosowanego przez Komisję. Przeciwnie, w swoich zarzutach kwestionujących istnienie selektywnej korzyści zakwestionowały one jednocześnie wszystkie warunki niezbędne do tego, aby móc potwierdzić istnienie selektywnej korzyści. Dotyczy to również prawidłowo określonego systemu odniesienia, ponieważ w przeciwnym razie – jak Trybunał orzekł już kilkakrotnie¹⁵ – ocena selektywnej korzyści jest per se wadliwa.

¹⁴ Wyroki: z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, pkt 71); z dnia 6 października 2021 r., World Duty Free Group i Hiszpania/Komisja (C-51/19 P i C-64/19 P, EU:C:2021:793, pkt 61 i przytoczone tam orzecznictwo).

¹⁵ Wyroki: z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, pkt 71); z dnia 6 października 2021 r., World Duty Free Group i Hiszpania/Komisja (C-51/19 P i C-64/19 P, EU:C:2021:793, pkt 61 i przytoczone tam orzecznictwo).

61. Z tego powodu nie ma również znaczenia, że w pkt 136 i nast. zaskarżonego wyroku Sąd odrzucił argumenty interwenienta – Irlandii jako niedopuszczalne z powodów czysto formalnych. Irlandia skupiła się na systemie odniesienia. Prawdą jest, że państwo to nie zakwestionowało tego odrzucenia. Kwestia prawidłowego systemu odniesienia, jako warunek sine qua non, wchodziła jednak w zakres podniesionej przez pozostałe strony (Luksemburg i Amazona) kwestii istnienia selektywnej korzyści.

62. Wbrew temu, co twierdzi Komisja w odpowiedzi na pytania zadane przez Trybunał na piśmie¹⁶, nie jest to również sprzeczne z zasadą ultra petita. Stwierdzenie nieważności spornej decyzji z powodu błędnego wyboru systemu odniesienia nie wykroczyło poza żądania skargi. Miały one przecież na celu stwierdzenie nieważności właśnie z powodu braku selektywnej korzyści. To samo dotyczy odwołania, ponieważ Komisja uważa, że Sąd niesłusznie zaprzeczył istnieniu selektywnej korzyści.

63. W tym względzie Trybunał może (i powinien) zbadać w pierwszej kolejności, czy przyjęty przez Sąd i Komisję system odniesienia został prawidłowo określony i czy, jak uznał Sąd, nie wynikała z niego selektywna korzyść. Jeśli tak nie jest, nie może on ostatecznie zarzucać Sądowi naruszenia prawa.

64. Rozumowanie Sądu mogło być błędne, jednak wynik w takim przypadku pozostał prawidłowy, w związku z czym błąd nie miał wpływu na sentencję wyroku Sądu¹⁷. Jeśli w uzasadnieniu wyroku Sądu dopuszczono się naruszenia prawa Unii, lecz jego rozstrzygnięcie jest zasadne w świetle innych względów prawnych, tego rodzaju naruszenie nie może doprowadzić do uchylecia tego wyroku. Należy natomiast jedynie zastąpić jego uzasadnienie w odpowiednim zakresie¹⁸.

3) W przedmiocie wyboru właściwego systemu odniesienia

65. Należy zatem wyjaśnić, czy system odniesienia przyjęty przez Komisję w spornej decyzji został wybrany prawidłowo.

66. W motywie 241 spornej decyzji Komisja wskazała art. 164 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym jako właściwe krajowe ramy prawne, które zostały uznane za odzwierciedlenie zasady ceny rynkowej do końca 2016 r. Ponieważ zasada ta nie dokonuje rozróżnienia między transakcjami międzynarodowymi i krajowymi, należy zatem uznać, że luksemburskie przepisy dotyczące cen transferowych są zgodne z wytycznymi OECD dotyczącymi cen transferowych, nawet jeśli art. 164 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym nie zawiera wyraźnego odniesienia do tych wytycznych. W przypisie do wskazanego punktu spornej decyzji Komisja odsyła jednak do motywu 294 tej decyzji, w którym przedstawiono stanowisko Luksemburga, zgodnie z którym prawo luksemburskie nie odnosi się do wytycznych OECD dotyczących cen transferowych z 1995 r. Przeciwnie, w tym czasie obowiązywały przepisy krajowe w dziedzinie cen transferowych.

¹⁶ Punkt 24 pisma procesowego z dnia 22 lutego 2023 r.

¹⁷ Wyrok z dnia 9 czerwca 2011 r., Comitato „Venezia vuole vivere” i in./Komisja (C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P, EU:C:2011:368, pkt 65).

¹⁸ Tak wyraźnie wskazano w wyroku z dnia 9 czerwca 2011 r., Comitato „Venezia vuole vivere” i in./Komisja (C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P, EU:C:2011:368, pkt 118); zob. podobnie wyrok z dnia 9 września 2008 r., FIAMM i in./Rada i Komisja (C-120/06 P i C-121/06 P, EU:C:2008:476, pkt 187 i przytoczone tam orzecznictwo). Zobacz w tej kwestii także moja opinia w sprawie Telefónica/Komisja (C-274/12 P, EU:C:2013:204, pkt 16).

67. W tym względzie właściwy system odniesienia, na podstawie którego Komisja zbadała i stwierdziła istnienie selektywnej korzyści, pozostaje niejasny. W uwagach dotyczących oceny środka w świetle prawa pomocy państwa, zawartych w motywach 392 i nast. spornej decyzji, Komisja mówi o cenach, które nie zostały wynegocjowane zgodnie z zasadami ceny rynkowej (motyw 402) lub o odchyleniu od wiarygodnego szacunku wyniku, jaki mógłby zostać osiągnięty w warunkach rynkowych (motyw 406; także motyw 584), nie dokonując jednak ich subsumcji pod konkretne przepisy prawa luksemburskiego.

68. Jednakże z przypisów wynika, że Komisja odwołuje się wyłącznie do wytycznych OECD dotyczących cen transferowych z różnych okresów. Na potrzeby weryfikacji interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 2003 r. odwołuje się ona do wytycznych OECD dotyczących cen transferowych z 2010 r. (zob. przypisy 409, 419, 429, 646, 677), a nawet do wytycznych OECD dotyczących cen transferowych z 2017 r. (zob. przypisy 410, 417, 447, 679) lub do wytycznych OECD dotyczących cen transferowych z 1995 r. (zob. przypisy 411, 418, 430, 647), lub do wszystkich trzech razem (zob. przypisy 426, 427, 428, 635, 649).

69. Natomiast wydaje się, że prawo luksemburskie nie odegrało żadnej roli w tym badaniu. Wynika to jasno z motywów 410 i 411 spornej decyzji. Komisja uważa, że selektywna korzyść polega na błędnej analizie funkcjonalnej wynikającej z wytycznych OECD dotyczących cen transferowych z 1995 r., 2010 r. i 2017 r.

70. Jednakże, jak wskazał ostatnio Trybunał Sprawiedliwości¹⁹, w braku harmonizacji w tym przedmiocie ewentualne określenie metod i kryteriów pozwalających na ustalenie wyniku ustalonego zgodnie z zasadą ceny rynkowej należy do uprawnień dyskrecjonalnych państw członkowskich. Chociaż państwa członkowskie OECD uznają zalety odwołania się do zasady ceny rynkowej w celu ustalenia prawidłowego podziału zysków spółek między różnymi krajami, pomiędzy tymi państwami istnieją istotne różnice co do sposobu, w jaki w poszczególnych przypadkach stosowane są metody ustalania cen transferowych. Jak Komisja sama wspomniała w motywie 255 i nast. spornej decyzji, w wytycznych OECD wymieniony został szereg metod ustalania wskaźnika zastępczego cen rynkowych w odniesieniu do transakcji i podziału zysków pomiędzy spółkami należącymi do tej samej grupy.

71. W ramach badania istnienia selektywnej korzyści podatkowej w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE i w celu ustalenia obciążenia podatkowego, które normalnie powinno ponosić dane przedsiębiorstwo, parametry i zasady zewnętrzne w stosunku do danego krajowego systemu podatkowego mogą być zatem brane pod uwagę tylko wówczas, gdy system ten wyraźnie się do nich odnosi²⁰. Jak stwierdza dalej Trybunał²¹, jest to również wyraz zasady legalizmu podatkowego, która należy do porządku prawnego Unii jako ogólna zasada prawa, która ustanawia wymóg, aby każdy obowiązek zapłaty podatku oraz wszystkie istotne elementy definiujące jego podstawowe cechy były przewidziane ustawą. Podatnik powinien bowiem być w stanie przewidzieć i obliczyć kwotę należnego podatku oraz określić, w którym momencie będzie on wymagalny²².

72. Jeżeli poważnie traktuje się zasadę legalizmu podatkowego, to zastosowanie wytycznych OECD dotyczących cen transferowych jako obowiązującego prawa i jako systemu odniesienia jest możliwe tylko wtedy, gdy obowiązujące prawo wyraźnie odnosi się do tych wytycznych. Moim

¹⁹ Wyrok z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, pkt 95).

²⁰ Wyrok z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, pkt 96 in fine).

²¹ Wyrok z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, pkt 97).

²² Zobacz także podobnie wyrok z dnia 8 maja 2019 r., Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, pkt 39).

zdaniem utrwalona praktyka administracyjna mogłaby wystarczyć do skonkretyzowania ustawowej przesłanki (w tym przypadku ukrytego podziału zysku) do całkowitego lub częściowego rozszerzenia systemu odniesienia o wytyczne OECD dotyczące cen transferowych. Jednak uwzględnienie utrwalonej praktyki administracyjnej²³ jako systemu odniesienia zakłada, że Komisja zidentyfikowała tę praktykę administracyjną w danym państwie członkowskim i przedstawiła ją w swojej decyzji. Tak jednak nie jest w niniejszej sprawie. Ponadto wydaje się, że obiektywnie wykluczona jest okoliczność, by praktyka administracyjna w Luksemburgu w 2003 r. uwzględniała już wytyczne dotyczące cen transferowych z 2010 r. i 2017 r., które nie zostały jeszcze przyjęte.

73. Opierając się wyłącznie na wytycznych OECD dotyczących cen transferowych z 1995 r., 2010 r., a nawet z 2017 r., przy weryfikacji odpowiedniego poziomu opłaty Komisja ostatecznie zastosowała zasadę ceny rynkowej inną niż ustanowiona w prawie luksemburskim, tak jak to uczyniła już wcześniej w sprawie Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja²⁴. Jak wynika bowiem z motywów 241 i 294 spornej decyzji, prawo luksemburskie nie odsyła do wytycznych OECD dotyczących cen transferowych.

74. Wbrew stanowisku Komisji przedstawionemu ustnie nie zmienia tego fakt, że praktyka administracyjna Luksemburga w 2003 r. uwzględniała przy określaniu cen transferowych wytyczne OECD dotyczące cen transferowych z 1995 r. Ostatecznie Luksemburg i Amazon to potwierdziły. Obie te strony podkreśliły jednak również, że uwzględnienie tych wytycznych OECD dotyczących cen transferowych należy odróżnić od stosowania ich jako obowiązującego prawa. Są to jedynie niewiążące wytyczne, które zostały uwzględnione przy stosowaniu art. 164 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym. W odpowiedzi na pytanie zadane przez Trybunał na piśmie Luksemburg wyjaśnił na rozprawie, że wytyczne OECD dotyczące cen transferowych są istotne jako zasady interpretacyjne. Jednakże w tamtym czasie nie miały one wiążącej mocy prawnej i zostały uznane za niewyczerpujące. Można było zatem również zastosować inne metody ustalania cen transferowych.

75. Konkretny zakres, w jakim wytyczne OECD dotyczące cen transferowych z 1995 r. zostały uwzględnione w Luksemburgu, nie wynika ze spornej decyzji. Fakt, że w zaskarżonej decyzji wielokrotnie powołano się na wytyczne OECD dotyczące cen transferowych z 2010 r. i 2017 r., które wówczas nie miały jeszcze zastosowania, wskazuje raczej na to, że luksemburski stan prawny i praktyka administracyjna nie zostały uwzględnione przez Komisję jako podstawa przy wydawaniu interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w 2003 r.

76. Nic przeciwnego nie wynika również z oświadczenia Komisji złożonego na rozprawie, zgodnie z którym zdaniem Komisji OECD, wydając wytyczne dotyczące cen transferowych z 2010 r. i 2017 r., zamierzała jedynie opisać w nowy (deklaratoryjny) sposób już istniejące wytyczne dotyczące cen transferowych z 1995 r. i nie dokonała żadnych zmian merytorycznych. W ramach wytycznych OECD dotyczących cen transferowych z 2010 r. i 2017 r. OECD starała się rozwinąć treść przepisów dotyczących cen transferowych. Tak więc na poziomie OECD w ramach punktów działania 8–10 tak zwanego projektu BEPS zostały opracowane tak zwane funkcje

²³ W przedmiocie znaczenia utrwalonej praktyki administracyjnej w świetle prawa pomocy państwa zob. moja opinia w sprawie Komisja/Belgia i Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2020:990, pkt 63 i nast.) oraz wyrok z dnia 16 września 2021 r., Komisja/Belgia i Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, pkt 71 i nast.).

²⁴ Wyrok z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859).

DEMPE [tj. obszary tworzenia wartości w postaci rozwoju (*development*), ulepszenia (*enhancement*), utrzymania (*maintenance*), ochrony (*protection*) i wykorzystania (*exploitation*)]²⁵.

77. Celem tej zmiany było dostosowanie przepisów dotyczących cen transferowych do tworzenia wartości w stosunkach między powiązаныmi przedsiębiorstwami, aby zapewnić, że ceny transferowe odzwierciedlą okoliczności ekonomiczne transakcji. W 2017 r. tak zwana koncepcja DEMPE została przyjęta do aktualnej wersji wytycznych OECD dotyczących cen transferowych. W wytycznych dotyczących cen transferowych z 1995 r. koncepcja ta nie została uwzględniona. W 2003 r. – jak wskazał Luksemburg podczas rozprawy – była ona jeszcze nieznaną. Niemniej jednak w spornej decyzji (zob. motyw 262 i nast.) Komisja opiera się właśnie na niej.

78. Komisja ograniczyła się zatem, w ramach celu realizowanego przez ogólny system podatku dochodowego od osób prawnych w Luksemburgu, do wyrażenia w sposób abstrakcyjny zasady ceny rynkowej i do zbadania rozpatrywanej interpretacji indywidualnej bez uwzględnienia sposobu, w jaki zasada ta została konkretnie włączona do prawa luksemburskiego lub zastosowana w prawie luksemburskim, w szczególności w odniesieniu do spółek zintegrowanych.

79. Z tego wszystkiego wynika, że Komisja nie przyjęła luksemburskiego prawa krajowego obowiązującego w chwili wydania decyzji podatkowej jako właściwego systemu odniesienia dla swojej oceny istnienia selektywnej korzyści. Tym samym wszystkie późniejsze stwierdzenia zawarte w spornej decyzji są również błędne pod względem prawnym. W konsekwencji Komisja naruszyła prawo, stosując art. 107 ust. 1 TFUE. Sąd zatem słusznie – choć z innych powodów – stwierdził nieważność spornej decyzji ze względu na brak selektywnej korzyści. Trybunał nie jest zobowiązany do orzekania w przedmiocie zasadności tych pozostałych zarzutów – które są wyraźnie kwestionowane przez Komisję w odwołaniu.

4) *Wnioski*

80. Ponieważ Komisja nie oparła swojego badania selektywnej korzyści na prawie luksemburskim (ewentualnie w połączeniu z ówczesną luksemburską praktyką administracyjną), ustalenia zawarte w spornej decyzji są obarczone błędem. Sąd słusznie stwierdził nieważność spornej decyzji Komisji, choć z innych powodów niż te, na których się ona opierała. Pierwszy zarzut odwołania Komisji jest zatem bezzasadny.

2. Tytułem żądania ewentualnego: Błędna analiza funkcjonalna Sądu – Kwestia faktyczna czy prawna?

81. Gdyby natomiast Trybunał przychylił się do argumentacji Komisji, zgodnie z którą nie ma już potrzeby badania właściwego wyboru systemu odniesienia, ponieważ strony nie zakwestionowały wyraźnie tego wyboru w swoich zarzutach, należałoby wówczas zbadać bardziej szczegółowo pierwszy zarzut Komisji.

82. Komisja podnosi w nim, po pierwsze, że Sąd naruszył prawo przy stosowaniu zasady ceny rynkowej, gdy orzekł, iż analiza funkcjonalna Komisji była błędna. Po drugie, Sąd błędnie odrzucił zawarte w spornej decyzji obliczenie odpowiedniej opłaty licencyjnej.

²⁵ Wytyczne OECD dotyczące cen transferowych z 2017 r., rozdział VI, oraz sprawozdanie końcowe BEPS, punkty działania 8–10, s. 141–160. Sprawozdanie zostało opublikowane w dniu 5 października 2015 r. i zatwierdzone przez Radę OECD w dniu 23 lipca 2016 r.

a) Ustalenia Sądu

83. W pkt 156 i nast. zaskarżonego wyroku Sąd uzasadnił brak pomocy państwa brakiem selektywnej korzyści. Obliczenie przez Luksemburg odpowiedniej stawki opłaty uiszczanej przez LuxOpCo na rzecz LuxSCS nie budzi zastrzeżeń pod względem prawnym. Wytyczne OECD zostały prawidłowo zastosowane, jak wskazano w pkt 49 i nast. powyżej.

b) Ocena

1) Prawidłowe stosowanie zasady ceny rynkowej jako kwestia faktyczna czy prawna?

84. W konsekwencji Komisja podnosi, że Sąd naruszył prawo przy stosowaniu zasady ceny rynkowej. W tym względzie niesłusznie odrzucił on analizę funkcjonalną przeprowadzoną przez Komisję w spornej decyzji. Ocena Komisji, zgodnie z którą LuxSCS byłby najmniej złożoną stroną, do której należało zastosować wybraną przez Komisję metodę ustalenia ceny rynkowej (w tym przypadku TMMN), była prawidłowa. Natomiast ocena Sądu, zgodnie z którą LuxSCS pełnił aktywne funkcje (i dlatego to LuxOpCo była spółką, którą należało przetestować), była błędna.

85. Powstaje pytanie, czy te podnoszone błędy mogą być przedmiotem kontroli w ramach odwołania. Ocena okoliczności faktycznych – w tym co do zasady ocena prawa krajowego przez Sąd²⁶ – oraz dowodów nie stanowią bowiem kwestii prawnej, która może być przedmiotem kontroli Trybunału w ramach odwołania²⁷. Trybunał jest właściwy jedynie do zbadania, czy nie doszło do przeinaczenia tego prawa²⁸. Przeinaczenie faktów nie zostało jednak podniesione w odwołaniu Komisji i wydaje się, że w tym przypadku należy je wykluczyć. Sąd „jedynie” inaczej ocenił funkcje poszczególnych spółek (LuxOpCO i LucxSCS), dlatego uznał za prawidłową inną metodę wyceny wartości rynkowej i wykorzystał ją do kontroli przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. W tym względzie, w przeciwieństwie do Komisji, nie mógł on wykryć selektywnej korzyści w zatwierdzonej tam wysokości opłat licencyjnych uiszczanych przez LuxOpCo na rzecz LucxSCS.

86. Z orzecznictwa Trybunału wynika obecnie, że prawidłowe określenie właściwego systemu odniesienia przez Komisję lub Sąd jest kwestią prawną podlegającą kontroli w ramach odwołania²⁹. Kwalifikacja prawna prawa krajowego dokonana przez Sąd w świetle prawa Unii może bowiem podlegać kontroli Trybunału jako kwestia prawna³⁰. Ma to decydujące znaczenie dla zakresu stosowania art. 107 ust. 1 TFUE, ponieważ selektywna korzyść niezbędna do stwierdzenia istnienia pomocy państwa wynika jedynie z odstępstwa od „normalnego” krajowego

²⁶ Zobacz wyroki: z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, pkt 82); z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres (Heitkamp BauHolding w upadłości)/Komisja (C-203/16 P, EU:C:2018:505, pkt 78); z dnia 3 kwietnia 2014 r., Francja/Komisja (C-559/12 P, EU:C:2014:217, pkt 79); z dnia 24 października 2002 r., Aéroports de Paris/Komisja (C-82/01 P, EU:C:2002:617, pkt 63).

²⁷ Zobacz art. 58 Statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

²⁸ Zobacz wyroki: z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, pkt 82); z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres (Heitkamp BauHolding w upadłości)/Komisja (C-203/16 P, EU:C:2018:505, pkt 78 i przytoczone tam orzecznictwo).

²⁹ Zobacz (w odniesieniu do zasady ceny rynkowej rzekomo istniejącej w prawie krajowym) niedawny wyrok z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, pkt 85); zob. analogicznie wyrok z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres (Heitkamp BauHolding w upadłości)/Komisja (C-203/16 P, EU:C:2018:505, pkt 80, 81), dotyczący błędnej wykładni § 8c KStG przez Sąd.

³⁰ Wyroki: z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres (Heitkamp BauHolding w upadłości)/Komisja (C-203/16 P, EU:C:2018:505, pkt 78), zob. w tym względzie także wyroki: z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, pkt 61–63); z dnia 3 kwietnia 2014 r., Francja/Komisja (C-559/12 P, EU:C:2014:217, pkt 83).

systemu podatkowego – systemu odniesienia. Argument kwestionujący wybór prawidłowego systemu odniesienia na pierwszym etapie badania istnienia selektywnej korzyści jest zatem również dopuszczalny w ramach odwołania.

87. Natomiast kwestia, czy konkretną subsumpcję tego systemu odniesienia (a zatem zastosowanie prawa krajowego w konkretnym przypadku) należy uznać za kwestię prawną, która może być przedmiotem kontroli Trybunału w ramach odwołania, czy też to zastosowanie prawa krajowego należy raczej traktować jako ocenę okoliczności faktycznych, nie została jeszcze wyraźnie wyjaśniona.

88. Podzielam pogląd Komisji, że w związku z tym zarówno prawidłowe określenie (interpretacja) systemu odniesienia, jak i prawidłowa subsumpcja (zastosowanie) w ramach tego systemu odniesienia powinny być traktowane identycznie. Trudno bowiem rozdzielić te dwie kwestie, jak pokazuje to niniejsze postępowanie.

89. Czy metoda ustalania cen transferowych (metoda PCN lub TMMN) wynikająca z prawidłowego zastosowania wytycznych OECD dotyczących ceny rynkowej stanowi jeszcze część systemu odniesienia, a zatem jest kwestią prawną? Czy też wybór metody ustalania cen transferowych jest subsumpcją pod system odniesienia (wytyczne OECD dotyczące zasady ceny rynkowej), a zatem kwestią faktyczną? Różnica ma co najwyżej charakter stopniowy. Ponieważ określenie właściwej metody ustalania cen transferowych, podobnie jak zdarzenie faktyczne, stanowi ramy dla obliczenia ceny transferowej, uważam, że to określenie właściwej metody ustalania cen transferowych jest również częścią prawnego systemu odniesienia.

90. Prowadzi to jednak do problemu polegającego na tym, że w ramach odwołania Trybunał Sprawiedliwości został wezwany do zweryfikowania złożonej pod względem faktycznym i prawnym kwestii istnienia selektywnej korzyści. Jeżeli w kontekście pomocy podatkowej wymaga to odstępstwa od krajowego systemu odniesienia, to Trybunał będzie musiał zinterpretować i zastosować prawo krajowe w tym zakresie (w tym przypadku luksemburskie zasady ceny rynkowej lub, zdaniem Komisji, zasady ceny rynkowej OECD). Jak już niedawno wyjaśniłam w sposób szczegółowy³¹, w rzeczywistości nie jest to jego zadanie. Problemy z tym związane należy uwzględnić za pomocą zmienionego kryterium kontroli (zob. pkt 91 i nast. poniżej).

2) *Lepsza alternatywa: Zmienione kryterium kontroli*

91. Nie każde korzystne dla podatnika odstępstwo od krajowego systemu odniesienia (w tym przypadku ustawy podatkowej), a tym samym nie każda błędna na korzyść podatnika interpretacja podatkowa może stanowić pomoc państwa w rozumieniu traktatów.

92. Nawet gdyby taka wykładnia mieściła się w treści art. 107 ust. 1 TFUE, rozwiązanie to byłoby sprzeczne z kryterium kontroli, które Trybunał przyjął w odniesieniu do systemów pomocy w formie ogólnych ustaw podatkowych. Podkreśla on zatem, że w obecnym stanie harmonizacji unijnego prawa podatkowego państwa członkowskie mają swobodę w ustanawianiu systemu podatkowego, który wydaje się im najbardziej odpowiedni³². Dotyczy to również wyraźnie

³¹ Zobacz moja opinia w sprawach Engie Global LNG Holding i in./Komisja i Luksemburg/Komisja (C-454/21 P i C-451/21 P, EU:C:2023:383, pkt 86 i nast.).

³² Wyrok z dnia 16 marca 2021 r., Komisja/Polska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, pkt 37); zob. podobnie także w odniesieniu do podstawowych wolności wyroki z dnia 3 marca 2020 r.: Vodafone Magyarorszag (C-75/18, EU:C:2020:139, pkt 49); Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, pkt 69 i przytoczone tam orzecznictwo).

obszaru pomocy państwa³³. Ten zakres swobody państw członkowskich obejmuje określenie podstawowych cech każdego podatku i ma zastosowanie w szczególności do wdrażania i koncepcji zasady ceny rynkowej w odniesieniu do transakcji między przedsiębiorstwami powiązаныmi³⁴.

93. Granice tej swobody państw członkowskich są przekraczane tylko wtedy, gdy państwa członkowskie nadużywają swojego prawa podatkowego w celu przyznania korzyści poszczególnym przedsiębiorstwom „omijając prawo pomocy państwa”³⁵. Takie nadużycie autonomii podatkowej można założyć w przypadku ewidentnie niespójnej konstrukcji ustawy podatkowej³⁶. Tak więc w swoim nowszym orzecznictwie Trybunał przeprowadza kontrolę ogólnych decyzji w sprawie obciążeń podatkowych tylko wtedy, gdy zostały one *opracowane w sposób ewidentnie dyskryminujący*, w celu obejścia wymogów wynikających z prawa Unii w dziedzinie pomocy państwa³⁷.

94. Nie ma żadnego powodu, aby nie stosować tego orzecznictwa do błędnego zastosowania prawa na korzyść podatnika. Wynika z tego, że nie każda błędna interpretacja indywidualna, ale tylko taka, która jest w sposób oczywisty błędna na korzyść podatnika, stanowi selektywną korzyść. Takie odstępstwa od mającego zastosowanie krajowego systemu odniesienia są oczywiste, jeżeli nie można ich w sposób wiarygodny wyjaśnić osobie trzeciej, takiej jak Komisja lub sądy Unii, a zatem są one również oczywiste dla zainteresowanego podatnika. Takie przypadki stanowią obejście prawa pomocy państwa poprzez *oczywiście dyskryminacyjny sposób stosowania prawa*.

95. Podobnie rzecznik generalny P. Pikamäe wskazał, że „zwykle” opodatkowanie należy określać na podstawie przepisów prawa *pozytywnego*³⁸. Przy stosowaniu tych ram normatywnych należy uwzględnić pewien zakres uznania, na przykład w odniesieniu do określania odpowiednich cen transferowych³⁹. Trybunał podkreślił również, że ewentualne określenie metod i kryteriów pozwalających na ustalenie wyniku zgodnego z zasadą ceny rynkowej należy do uprawnień dyskrejonalnych państw członkowskich⁴⁰.

96. W związku z tym przy kontroli konkretnych decyzji podatkowych (normalnych decyzji podatkowych, jak i interpretacji indywidualnych) należy stosować jedynie ograniczone kryterium kontroli, w szczególności gdy w decyzjach tych dokonuje się ustaleń w zakresie odpowiednich cen transferowych. Jeżeli kryterium to ogranicza się do sprawdzenia wiarygodności, nie każde nieprawidłowe zastosowanie krajowego prawa podatkowego powoduje powstanie selektywnej

³³ Wyroki: z dnia 15 września 2022 r., Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, pkt 59); z dnia 16 marca 2021 r., Komisja/Polska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, pkt 37); zob. w tym względzie m.in. wyrok z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

³⁴ Zobacz także podobnie wyrok z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, pkt 95 i nast.).

³⁵ Wyrok z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 72).

³⁶ Jak na przykład w przypadku Gibraltar wyrok z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 101 i nast.). Również w tej sprawie Zjednoczone Królestwo nie było w stanie wyjaśnić znaczenia przyjętych parametrów prawa podatkowego (pkt 149).

³⁷ Wyroki: z dnia 15 września 2022 r., Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, pkt 61); z dnia 16 marca 2021 r.: Komisja/Polska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, pkt 42 i nast., w szczególności pkt 44); Komisja/Węgry (C-596/19 P, EU:C:2021:202, pkt 48 i nast., w szczególności pkt 50). Już w wyroku z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 101) Trybunał powołuje się na podstawy opodatkowania „na podstawie których dokonywana jest w istocie [podkreślenie moje] dyskryminacja” między podatnikami).

³⁸ Opinia rzecznika generalnego P. Pikamäe w sprawie Irlandia/Komisja (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, pkt 106).

³⁹ Opinia rzecznika generalnego P. Pikamäe w sprawie Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja (C-885/19 P, EU:C:2021:1028, pkt 118).

⁴⁰ Wyrok z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, pkt 95).

korzyści. Jedynie oczywiste odchylenie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego (lub decyzji podatkowej) od systemu odniesienia na korzyść podatnika może stanowić selektywną korzyść. Jeśli nie ma takiego oczywistego odchylenia, decyzja może być niezgodna z prawem, ale ze względu na to ewentualne odchylenie od systemu odniesienia nie stanowi ona pomocy w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

97. W konsekwencji Trybunał nie musi badać, czy rzeczywiście należało zastosować metodę PCN, czy też należało raczej posłużyć się TMMN. Trybunał musi jedynie zdecydować – jeśli wytyczne OECD były właściwym systemem odniesienia – czy metoda zastosowana przez luksemburskie organy podatkowe (w tym przypadku metoda PCN) była w sposób oczywisty metodą niewłaściwą.

98. Nie można tego stwierdzić w niniejszej sprawie. Obie metody zostały wymienione w wytycznych OECD dotyczących cen transferowych. Nie istnieje przy tym obowiązkowy stosunek pierwszeństwa lub podporządkowania między tymi metodami. Należy raczej co do zasady wybrać metodę, która jest najbardziej odpowiednia⁴¹. W skomplikowanych przypadkach, w których żadna z metod nie byłaby rozstrzygająca, elastyczne podejście umożliwi zastosowanie kilku metod łącznie. Międzynarodowym grupom przedsiębiorstw przysługuje całkowita swoboda korzystania z innych metod ustalania cen transferowych niż metody wskazane w tych wytycznych, o ile ustalone ceny będą zgodne z zasadą ceny rynkowej.

99. W motywie 252 spornej decyzji Komisja sama przyznaje, że metoda PCN wybrana przez Luksemburg ma znaczenie w niniejszej sprawie. Metoda PCN została opisana przez Komisję w motywach 253 i 254 spornej decyzji jako bezpośrednia metoda obliczania cen transferowych, a TMMN opisuje się jako metodę pośrednią. Komisja potrzebuje następnie obszernych wyjaśnień zawartych w motywach 392–561 spornej decyzji oraz wytycznych OECD dotyczących cen transferowych z 2010 r. i 2017 r., które w tamtym czasie nie miały jeszcze zastosowania, aby wyjaśnić, że zamiast metody PCN właściwą metodą była TMMN, a zamiast LuxOpCo właściwym podmiotem był LuxSCS. Choć podejście to może być prawidłowe (od 2017 r.), to pokazuje ono również, że wybór metody PCN i oparcie się na LuxOpCo (w tamtym czasie) nie były *prima facie* błędne.

100. Wykładnia przyjęta przez Luksemburg w interpretacjach indywidualnych jest zatem być może błędna, ale nie stanowi ona oczywiście błędnej wykładni prawa krajowego (ani, w tym przypadku, wytycznych OECD dotyczących cen transferowych, na których opierają się Komisja i Sąd). Wynika z tego, że Sąd nie popełnił również błędu, gdy uznał, iż interpretacja indywidualna nie przyznaje selektywnej korzyści.

101. Z powyższego wynika, że pierwszy zarzut Komisji jest bezzasadny. Byłoby tak również wtedy, gdyby pomocniczo przyjąć jako system odniesienia system błędnie wybrany przez Komisję i błędnie przyjęty jako prawidłowy przez Sąd.

3. Podsumowanie w przedmiocie zarzutu pierwszego

102. Pozostaje zatem stwierdzić, że zarzut pierwszy Komisji nie jest skuteczny z żadnego punktu widzenia. Zaskarżony wyrok Sądu okazuje się prawidłowy w swym rozstrzygnięciu, ponieważ w spornej decyzji Komisja oparła się na błędnym systemie odniesienia i w związku z tym nie była w stanie wykazać selektywnej korzyści.

⁴¹ Komisja wskazuje na to również w motywie 250 spornej decyzji.

103. Nawet jeśli błędnie przyjęty system odniesienia (wytyczne OECD dotyczące cen transferowych z 1995 r., 2010 r. i ewentualnie z 2017 r.) został przyjęty jako punkt wyjścia, metoda PCN przyjęta w luksemburskiej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego nie była w oczywisty sposób błędna i nie została zastosowana w sposób oczywiście błędny. Z tego powodu Komisja w spornej decyzji nie była również w stanie wykazać poprzez pierwotne ustalenia (motywy 409–561 spornej decyzji), że interpretacja indywidualna przyniosła Amazonowi selektywną korzyść.

B. W przedmiocie zarzutu drugiego: błędny standard dowodowy w odniesieniu do istnienia korzyści i błędne zastosowanie zasady ceny rynkowej

104. W zarzucie drugim Komisja kwestionuje odrzucenie w pkt 314–538 zaskarżonego wyroku jej pomocniczego twierdzenia o istnieniu korzyści, które w spornej decyzji próbowała ona uzasadnić na trzy różne sposoby. W ocenie tej instytucji, po pierwsze, Sąd popełnił w tym miejscu błąd w zakresie standardu dowodowego odnoszącego się do ustalania korzyści. Po drugie, twierdzi ona, że Sąd błędnie zastosował zasadę ceny rynkowej i nie uzasadnił wystarczająco swego rozstrzygnięcia.

1. Ustalenia Sądu

105. W pkt 308 zaskarżonego wyroku Sąd stwierdził, że Komisja musi udowodnić, iż interpretacja indywidualna prawa podatkowego wykorzystana do obliczenia wynagrodzenia przedsiębiorstwa przysparza korzyści gospodarczej. W tym celu Komisja musi wykazać, że wynagrodzenie to odbiega od wyniku zgodnego z ceną rynkową do tego stopnia, że nie można go uznać za wynagrodzenie, które otrzymano by na rynku w warunkach konkurencji.

106. Należy zaznaczyć tym względzie (zob. pkt. 310 zaskarżonego wyroku), że co prawda do Komisji należy wykazanie w konkretny sposób, że błąd metodologiczny doprowadził do zmniejszenia obciążenia podatkowego beneficjenta interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Jednakże Sąd nie wykluczył, że w niektórych przypadkach błąd metodologiczny jest tego rodzaju, że nie pozwala w żaden sposób na osiągnięcie przybliżenia wyniku zgodnego z ceną rynkową i prowadzi bezwzględnie do zaniżenia wynagrodzenia, które powinno zostać pobrane w warunkach rynkowych.

107. W pkt 312 zaskarżonego wyroku Sąd stwierdził jednak, że Komisja ograniczyła się do wskazania błędów w analizie cen transferowych. Co do zasady nie wystarcza to do wykazania, że obciążenie podatkowe LuxOpCo rzeczywiście zostało zmniejszone. W spornej decyzji nie porównano bowiem wyniku, który zostałby osiągnięty przy zastosowaniu metody ustalania cen transferowych zalecanej przez Komisję, z wynikiem osiągniętym na podstawie przedmiotowej interpretacji indywidualnej.

108. W odniesieniu do pierwszego stwierdzenia pomocniczego dotyczącego istnienia korzyści gospodarczej Sąd stwierdził w pkt 520 zaskarżonego wyroku, że Komisja nie ustaliła istnienia korzyści, lecz co najwyżej prawdopodobieństwo istnienia korzyści.

109. Zgodnie z pkt 530 zaskarżonego wyroku Komisja nie zdołała wykazać, że gdyby zastosowano metodę podziału zysków w wariantcie analizy wkładów, wynagrodzenie LuxOpCo byłoby wyższe. Pierwsze stwierdzenie pomocnicze nie pozwala zatem na poparcie wniosku, że przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego przysporzyła LuxOpCo korzyści gospodarczej.

Abstrahując bowiem od faktu, że Komisja nie starała się ustalić, jakie byłoby wynagrodzenie wolnorynkowe LuxOpCo w świetle funkcji wskazanych przez Komisję w przeprowadzonej przez nią analizie funkcjonalnej, pierwsze stwierdzenie pomocnicze nie zawiera konkretnych informacji pozwalających wykazać w sposób wystarczający pod względem prawnym, że błędy w analizie funkcjonalnej oraz stwierdzony przez Komisję błąd metodologiczny dotyczący wyboru metody jako takiej rzeczywiście doprowadziły do obniżenia obciążenia podatkowego LuxOpCo.

110. Ponadto w przedmiocie drugiego stwierdzenia pomocniczego dotyczącego istnienia korzyści gospodarczej (pkt 547 zaskarżonego wyroku) należy stwierdzić, że Komisja nie starała się ustalić, jakie byłoby wynagrodzenie wolnorynkowe ani tym bardziej czy zatwierdzone w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego wynagrodzenie LuxOpCo otrzymałoby w warunkach wolnorynkowych.

111. Co więcej, w pkt 585 zaskarżonego wyroku, w przedmiocie trzeciego stwierdzenia pomocniczego dotyczącego istnienia korzyści gospodarczej, Sąd stwierdził, że jakkolwiek mechanizm górnej granicy może być niewłaściwy i chociaż nie jest on przewidziany w wytycznych OECD w wersji z 1995 r., Komisja nie wykazała, że ów mechanizm miał wpływ na wolnorynkowy charakter opłaty uiszczanej na rzecz LuxSCS przez LuxOpCo.

112. W sumie trzy stwierdzenia pomocnicze Komisji nie pozwoliły w ocenie Sądu na wykazanie istnienia korzyści (pkt 537, 548 i 586 zaskarżonego wyroku).

2. Ocena

113. Również zarzut drugi jest bezzasadny, ponieważ również w tym przypadku wyrok Sądu okazuje się prawidłowy, choć z powodów innych niż przedstawione. Jak wynika z wyjaśnień zawartych w pkt 53 i nast. niniejszej opinii, należy stwierdzić nieważność zaskarżonej decyzji ze względu na to, że już przyjęty system odniesienia został błędnie określony. Zamiast prawa luksemburskiego (art. 164 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym) zastosowano wyłącznie wytyczne OECD dotyczące cen transferowych z 1995 r., które stosowano w latach poprzednich, oraz wytyczne OECD dotyczące cen transferowych z 2010 r. i 2017 r., przyjęte po wydaniu interpretacji indywidualnej w 2003 r.

114. Jedynie w przypadku gdyby Trybunał miał przyjąć, że jest związany wyborem niewłaściwego systemu odniesienia, ponieważ Luksemburg i Amazon nie zakwestionowały wyraźnie tego wyboru w skardze, zarzut drugi musiałby zostać poddany bardziej szczegółowej analizie.

115. Jednakże nawet w tym przypadku argumentacja Komisji nie miałaby żadnej szansy na uwzględnienie. W spornej decyzji Komisja – jak słusznie stwierdził Sąd – nie wykazała bowiem, że interpretacja indywidualna w sposób oczywisty odbiegała od systemu odniesienia *oraz* tym samym przyznawała selektywną korzyść Amazonowi.

116. Pierwsze dwa niezależne ustalenia nie wykazały oczywistego naruszenia zasady ceny rynkowej zgodnie z wytycznymi OECD dotyczącymi cen transferowych. Natomiast Komisja – moim zdaniem prawidłowo – wskazała w spornej decyzji (motywy 575 i nast.) w przedmiocie trzeciego stwierdzenia pomocniczego, że ograniczenie dochodu licencjobiorcy podlegającego opodatkowaniu poprzez ograniczenie go do 0,55% rocznej sprzedaży nie jest zgodne z określeniem odpowiedniego wynagrodzenia za pomocą ceny transferowej. Ponieważ osoby trzecie zazwyczaj nie ustanawiają między sobą opłat licencyjnych w taki sposób, aby

licencjobiorca nigdy nie musiał płacić podatku od kwoty wyższej niż określona (w tym przypadku 0,55 % rocznej sprzedaży), element ten – moim zdaniem nawet w sposób oczywisty – nie jest zgodny z zasadą ceny rynkowej.

117. Stwierdził to jednak również Sąd w pkt 575 i nast. zaskarżonego wyroku. Jak również słusznie stwierdził Sąd (pkt 578), ten błąd metodologiczny (choć jest oczywisty) nie wystarczy do wykazania istnienia selektywnej korzyści, ponieważ wynagrodzenie pozostało w przedziale zgodnym z zasadą ceny rynkowej nawet po zastosowaniu mechanizmu górnej granicy. W konsekwencji Komisja nie wykazała istnienia korzyści.

118. Stwierdzenia te nie budzą zastrzeżeń pod względem prawnym. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału do Komisji należy przedstawienie dowodu na istnienie „pomocy państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, a zatem również dowodu na to, że spełniona została przesłanka przyznania beneficjentom selektywnej korzyści⁴². Oznacza to, że w niniejszej sprawie Komisja powinna ustalić, iż Amazon uzyskał korzyść. Selektywna korzyść wynika jednak jedynie z korzystniejszego traktowania w interpretacji indywidualnej w porównaniu z opodatkowaniem zwykłym. Komisja musi wykazać to korzystniejsze traktowanie.

119. Komisja powinna dokonać całościowej oceny z uwzględnieniem wszelkich istotnych dla danego przypadku dowodów, które umożliwiają jej ustalenie, czy przedsiębiorstwo będące beneficjentem nie uzyskałoby porównywalnych udogodnień już w ramach normalnego systemu podatkowego (systemu odniesienia). W zakresie stosowania cen transferowych zakłada to, że Komisja jest w stanie obliczyć „prawidłową” cenę transferową.

120. Zarzut Komisji, że jest to bardzo złożone, jest prawidłowy. Potwierdza on jednak ponownie, że nie każde błędne zastosowanie krajowego prawa podatkowego stanowi jednocześnie selektywną korzyść⁴³. Korzyść taką stanowić mogą bowiem jedynie zawarte w decyzji podatkowej ewidentnie błędne ustalenia mające wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego.

121. Jeżeli kwota uzyskana w wyniku obliczenia opłaty licencyjnej zatwierdzonego w interpretacji indywidualnej prawa podatkowego byłaby niższa niż normalna cena transferowa, pomimo wątpliwej metodologii, to nie zaistniałoby korzystne traktowanie Amazona w porównaniu ze zwykłym opodatkowaniem. Normalna wyższa cena transferowa spowodowałaby bowiem jeszcze mniejsze obciążenie podatkowe. Sąd słusznie skrytykował brak takiego porównania. W związku z tym również zarzut drugi jest bezzasadny.

C. Wnioski

122. W rezultacie oba zarzuty podniesione przez Komisję na poparcie odwołania są bezzasadne. Zaskarżony wyrok okazuje się w konsekwencji prawidłowy, chociaż z innych powodów niż te, na których oparł się Sąd. Nieważność decyzji należało stwierdzić już dlatego, że Komisja oparła się na błędnym systemie odniesienia (wytycznych OECD dotyczących cen transferowych zamiast prawa luksemburskiego).

⁴² Zobacz wyraźnie: wyrok z dnia 4 marca 2021 r., Komisja/Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, EU:C:2021:169, pkt. 62). Zobacz w tym względzie wyrok z dnia 19 września 2018 r., Komisja/Francja i IFP Énergies nouvelles (C-438/16 P, EU:C:2018:737, pkt 110 i przytoczone tam orzecznictwo). Zobacz także wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., Autostrada Wielkopolska/Komisja i Polska (C-933/19 P, EU:C:2021:905, pkt 108).

⁴³ Zobacz w tym zakresie pkt 91 i nast. powyżej.

123. Ponadto interpretacja indywidualna prawa podatkowego nie zawiera również w sposób oczywisty błędnego – zbyt korzystnego dla podatnika – uznania stawki opłaty licencyjnej. Chociaż uwzględnienie górnej granicy kwoty podlegającej opodatkowaniu przez licencjobiorcę jest w oczywisty sposób niezgodne z metodą obliczania płatności z tytułu licencji stosowaną przez osoby trzecie, Komisja nie wykazała w decyzji, że skutkowało to również przyznaniem korzyści.

VI. W przedmiocie kosztów

124. Zgodnie z art. 184 § 2 regulaminu postępowania przed Trybunałem jeżeli odwołanie jest bezzasadne, Trybunał rozstrzyga o kosztach.

125. Artykuł 138 § 1 regulaminu postępowania, mający zastosowanie do postępowania odwoławczego na podstawie art. 184 § 1 owego regulaminu, stanowi, że kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Amazon i Luksemburg złożyły taki wniosek, należy obciążyć Komisję kosztami postępowania poniesionymi przez Amazona i Luksemburg w ramach niniejszego odwołania.

126. Artykuł 184 § 4 regulaminu postępowania przewiduje, że jeżeli interwenient w pierwszej instancji, który nie wniósł odwołania, bierze udział w postępowaniu przed Trybunałem na etapie pisemnym lub ustnym, Trybunał może zdecydować, że pokryje on własne koszty. W niniejszej sprawie Irlandia, występująca jako interwenient w pierwszej instancji, który nie wniósł odwołania, brała udział w postępowaniu przed Trybunałem na etapie pisemnym i ustnym, lecz nie wniosła o obciążenie Komisji kosztami postępowania. W tych okolicznościach należy orzec, że Irlandia pokryje własne koszty poniesione w związku z postępowaniem odwoławczym⁴⁴.

VII. Wnioski

127. W związku z powyższym proponuję, aby Trybunał orzekł, co następuje:

1. Odwołanie zostaje oddalone.
2. Komisja Europejska pokrywa własne koszty oraz koszty poniesione przez Wielkie Księstwo Luksemburga, Amazon EU Sàrl i Amazon.com, Inc.
3. Irlandia pokrywa własne koszty.

⁴⁴ Zobacz w tym względzie wyroki: z dnia 16 marca 2021 r., Komisja/Polska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, pkt 60); z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres (Heitkamp BauHolding w upadłości)/Komisja (C-203/16 P, EU:C:2018:505, pkt 113, 114).