



# Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

PRIITA PIKAMÄE

przedstawiona w dniu 16 grudnia 2021 r.<sup>1</sup>

**Sprawa C-898/19 P**

**Irlandia  
przeciwko**

**Komisji Europejskiej**

Odwołanie – Pomoc państwa – Pomoc wdrożona przez Wielkie Księstwo Luksemburga –  
Decyzja uznająca pomoc za niezgodną z rynkiem wewnętrznym i bezprawnie przyznaną oraz  
nakazująca jej odzyskanie – Interpretacja indywidualna prawa podatkowego (tax ruling) –  
Zasada ceny rynkowej – Korzyść – Ramy odniesienia – Opodatkowanie zwane „zwykłym” –  
Charakter selektywny – Domniemanie

## Spis treści

|      |                                                                                                                                                                         |    |
|------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| I.   | Wprowadzenie . . . . .                                                                                                                                                  | 3  |
| II.  | Okoliczności powstania sporu . . . . .                                                                                                                                  | 4  |
| A.   | W przedmiocie interpretacji indywidualnej wydanej przez luksemburskie organy<br>podatkowe na rzecz spółki FFT oraz postępowania administracyjnego przed Komisją . . . . | 4  |
| B.   | W przedmiocie spornej decyzji . . . . .                                                                                                                                 | 5  |
| 1.   | Opis zasadniczej treści rozpatrywanej interpretacji indywidualnej . . . . .                                                                                             | 5  |
| 2.   | Opis właściwych przepisów prawa luksemburskiego . . . . .                                                                                                               | 5  |
| 3.   | Ocena rozpatrywanej interpretacji indywidualnej . . . . .                                                                                                               | 5  |
| C.   | Postępowanie przed Sądem i zaskarżony wyrok . . . . .                                                                                                                   | 7  |
| D.   | Postępowanie przed Trybunałem i żądania stron w postępowaniu odwoławczym . . . . .                                                                                      | 10 |
| III. | W przedmiocie odwołania . . . . .                                                                                                                                       | 11 |

<sup>1</sup> Język oryginału: francuski.

|                                                                                                          |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| A. W przedmiocie zarzutów pierwszego, trzeciego, czwartego i piątego .....                               | 11 |
| 1. W przedmiocie skuteczności .....                                                                      | 11 |
| 2. W przedmiocie dopuszczalności .....                                                                   | 12 |
| 3. W przedmiocie zasadności .....                                                                        | 13 |
| a) Uwagi wstępne w przedmiocie korzyści i selektywności w sprawach podatkowych .                         | 13 |
| 1) W przedmiocie „większej wagi” określenia ram odniesienia w przypadku środków podatkowych .....        | 13 |
| 2) W przedmiocie określenia ram odniesienia (oraz „zwykłego” opodatkowania) w sprawach podatkowych ..... | 14 |
| b) W przedmiocie zarzutu pierwszego .....                                                                | 16 |
| 1) Argumenty stron .....                                                                                 | 16 |
| 2) Ocena .....                                                                                           | 17 |
| i) Uwagi wstępne w przedmiocie źródeł zasady ceny rynkowej .....                                         | 17 |
| ii) W przedmiocie zasady ceny rynkowej w zaskarżonym wyroku .....                                        | 19 |
| iii) W przedmiocie podstawy zasady ceny rynkowej .....                                                   | 20 |
| iv) W przedmiocie zakresu stosowania zasady ceny rynkowej i zasady pewności prawa .....                  | 29 |
| 3) Wnioski w przedmiocie zarzutu pierwszego .....                                                        | 30 |
| c) W przedmiocie zarzutu trzeciego .....                                                                 | 31 |
| 1) Argumenty stron .....                                                                                 | 31 |
| 2) Ocena .....                                                                                           | 31 |
| d) W przedmiocie zarzutu czwartego .....                                                                 | 32 |
| 1) Argumenty stron .....                                                                                 | 32 |
| 2) Ocena .....                                                                                           | 33 |
| e) W przedmiocie zarzutu piątego .....                                                                   | 34 |
| 1) Argumenty stron .....                                                                                 | 34 |
| 2) Ocena .....                                                                                           | 34 |
| B. W przedmiocie zarzutu drugiego .....                                                                  | 35 |

|                                            |    |
|--------------------------------------------|----|
| 1. W przedmiocie skuteczności .....        | 36 |
| 2. W przedmiocie zasadności .....          | 36 |
| IV. W przedmiocie skargi przed Sądem ..... | 40 |
| V. W przedmiocie kosztów .....             | 40 |
| VI. Wnioski .....                          | 41 |

## I. Wprowadzenie

1. „Interpretacja indywidualna prawa podatkowego” jest powszechną praktyką umożliwiającą przedsiębiorstwom zwrócić się do organu podatkowego o wydanie „interpretacji indywidualnej” dotyczącej podatku, do którego uiszczenia będą one zobowiązane. Pojęcie „interpretacji indywidualnej” oznacza ogólnie fakt zajęcia przez organ podatkowy, zazwyczaj na wniosek podatnika, oficjalnego stanowiska w przedmiocie stosowania określonych obowiązujących przepisów prawa w odniesieniu do pewnej sytuacji bądź jednej lub kilku transakcji, które nie wywołały jeszcze skutków podatkowych. Podatnicy zmierzają tym samym do uzyskania wiążących organ zapewnień co do sposobu traktowania ich transakcji pod względem podatkowym.

2. Poczynając od czerwca 2014 r. Komisja Europejska wszczęła szereg dochodzeń mających na celu sprawdzenie zgodności z postanowieniami traktatu dotyczącymi pomocy państwa praktyk organów podatkowych kilku państw członkowskich wobec przedsiębiorstw międzynarodowych, w szczególności w odniesieniu do praktyk związanych z podziałem zysków pomiędzy różne państwa, w których przedsiębiorstwa te prowadzą działalność. Jedno z tych dochodzeń doprowadziło do wydania decyzji dotyczącej pomocy, która miała zostać udzielona grupie Fiat przez luksemburskie organy podatkowe<sup>2</sup>.

3. Jednocześnie w listopadzie 2014 r. informacje ujawnione w wyniku śledztwa dziennikarskiego zwanego „Lux Leaks” zwróciły uwagę opinii publicznej na ten temat, wywołując najczęściej reakcje oburzenia<sup>3</sup>. W następstwie tych ujawnień szereg przywódców politycznych podjęło działania zarówno na szczeblu europejskim, jak i międzynarodowym, zmierzające do zaradzenia sytuacji, którą obecnie postrzega się jako poważne naruszenie sprawiedliwego opodatkowania. Najnowsze z tych działań zmaterializowało się w porozumieniu w sprawie stworzenia globalnego podatku od przychodów przedsiębiorstw międzynarodowych<sup>4</sup>.

<sup>2</sup> Decyzja Komisji (UE) 2016/2326 z dnia 21 października 2015 r. w sprawie pomocy państwa SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) wdrożonej przez Luksemburg na rzecz grupy Fiat (Dz.U. 2016, L 351, s. 1, zwana dalej „sporną decyzją”).

<sup>3</sup> Chodzi o śledztwo prowadzone wspólnie przez konsorcjum amerykańskich dziennikarzy śledczych [International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ)] oraz 40 innych podmiotów działających w mediach. W tym względzie zob. w szczególności artykuł opublikowany w dzienniku *Le Monde*, dostępny pod następującym adresem internetowym: [https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/11/05/evasion-fiscale-touT-sur-les-secrets-du-luxembourg\\_4518895\\_4862750.html](https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/11/05/evasion-fiscale-touT-sur-les-secrets-du-luxembourg_4518895_4862750.html).

<sup>4</sup> W tej kwestii zob. w szczególności dokument „Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie” (oświadczenie w sprawie dwufilarowego rozwiązania w celu sprostania wyzwaniom podatkowym wynikającym z cyfryzacji gospodarki), diskutowany w kontekście otwartych ram OECD/G20, w zakresie erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków, przyjęty przez 137 jurysdykcji będących członkami OECD w dniu 8 października 2021 r., dostępny pod następującym adresem internetowym: <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-sur-une-solution-reposant-sur-deux-piliers-pour-resoudre-les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie-octobre-2021.pdf>

4. Uwzględniając kontekst polityczny, gospodarczy, a nawet społeczny niniejszej sprawy, Trybunał w mającym zapaść wyroku powinien zbadać wyłącznie na podstawie względów prawnych kwestie, jakie wywołuje podejście przyjęte przez Komisję przy wydawaniu spornej decyzji. Od wyroku wydanego przez Sąd w sprawach *Luksemburg i Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja*<sup>5</sup>, w którym zostało potwierdzone to podejście, wniesiono odwołanie będące przedmiotem niniejszego postępowania.

5. Innowacyjny charakter podejścia Komisji polegał w szczególności na wprowadzeniu zasady ceny rynkowej przy badaniu istnienia korzyści gospodarczej. Ze względu na kwestionowaną podstawę prawną wprowadzenie tego pojęcia do analizy wymaganej na podstawie art. 107 ust. 1 TFUE będzie prowadzić Trybunał do postawienia pytania o wyznaczoną w traktacie granicę pomiędzy autonomią podatkową państw członkowskich a zakazem przyznawania pomocy państwa.

## II. Okoliczności powstania sporu

### A. W przedmiocie interpretacji indywidualnej wydanej przez luksemburskie organy podatkowe na rzecz spółki FFT oraz postępowania administracyjnego przed Komisją

6. W dniu 14 marca 2012 r. doradca podatkowy Fiat Chrysler Finance Europe, działającej dawniej pod nazwą Fiat Finance and Trade Ltd (zwanej dalej „spółką FFT”), skierował do luksemburskich organów podatkowych pismo z wnioskiem o zatwierdzenie porozumienia w sprawie cen transferowych. Na poparcie tego wniosku przedstawił im również opracowane przez siebie sprawozdanie analizujące ceny transferowe stosowane w transakcjach realizowanych przez spółkę FFT.

7. W dniu 3 września 2012 r. w odpowiedzi na wniosek spółki FFT luksemburskie organy podatkowe wydały interpretację indywidualną (zwaną dalej „rozpatrywaną interpretacją indywidualną”). Interpretacja ta była zawarta w piśmie wskazującym, że „w odniesieniu do pisma z dnia 14 marca 2012 r. dotyczącego wewnątrzgrupowej działalności finansowej spółki FFT potwierdzono, że analiza cen transferowych została przeprowadzona zgodnie z okólnikiem 164/2 z dnia 28 stycznia 2011 r. i jest zgodna z zasadą ceny rynkowej”.

8. W dniu 19 czerwca 2013 r. Komisja przesłała Wielkiemu Księstwu Luksemburga pierwsze żądanie udzielenia informacji dotyczące szczegółowych informacji o praktykach krajowych w dziedzinie interpretacji indywidualnych. Po tym pierwszym żądaniu udzielenia informacji nastąpiła wymiana obszernej korespondencji pomiędzy Wielkim Księstwem Luksemburga a Komisją, aż ta ostatnia przyjęła w dniu 24 marca 2014 r. decyzję nakazującą Wielkiemu Księstwu Luksemburga udzielenie jej informacji.

9. W dniu 11 czerwca 2014 r. Komisja wszczęła formalne postępowanie wyjaśniające przewidziane w art. 108 ust. 2 TFUE dotyczące rozpatrywanej interpretacji indywidualnej. W dniu 21 października 2015 r. Komisja wydała sporną decyzję uznającą, że owa interpretacja indywidualna stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

<sup>5</sup> Wyrok z dnia 24 września 2019 r. (T-755/15 i T-759/15, zwany dalej „zaskarżonym wyrokiem”, EU:T:2019:670).

## B. W przedmiocie spornej decyzji

### 1. Opis zasadniczej treści rozpatrywanej interpretacji indywidualnej

10. Komisja opisała rozpatrywaną interpretację indywidualną jako zatwierdzającą metodę przypisania zysków spółce FFT w grupie motoryzacyjnej Fiat/Chrysler, co umożliwiało spółce FFT coroczne określanie kwoty podatku dochodowego od osób prawnych, jaką była zobowiązana uiścić na rzecz Wielkiego Księstwa Luksemburga. Komisja wskazała, że interpretacja ta ma moc wiążącą dla organów podatkowych przez okres pięciu lat, czyli od roku podatkowego 2012 do roku podatkowego 2016<sup>6</sup>.

### 2. Opis właściwych przepisów prawa luksemburskiego

11. Komisja wskazała, że rozpatrywana interpretacja indywidualna została wydana na podstawie art. 164 ust. 3 luksemburskiego kodeksu podatków dochodowych [loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (ustawy z dnia 4 grudnia 1967 r. o podatku dochodowym) z późniejszymi zmianami, zwanej dalej „kodeksem podatkowym”]]<sup>7</sup> oraz okólnika z dnia 28 stycznia 2011 r. w sprawie ustawy o podatku dochodowym nr 164/2 wydanego przez dyrektora ds. podatków luksemburskich (zwanego dalej „okólnikiem nr 164/2”). W tym względzie, po pierwsze, Komisja podniosła, że artykuł ów ustanawiał w luksemburskim prawie podatkowym zasadę ceny rynkowej, zgodnie z którą transakcje między spółkami należącymi do tej samej grupy należy rozliczać tak, jakby zostały zawarte przez niezależne spółki negocjujące w porównywalnych okolicznościach na warunkach ceny rynkowej. Po drugie, Komisja zauważyła, że okólnik nr 164/2 określał między innymi, w jaki sposób należy ustalić wynagrodzenie wolnorynkowe, gdy transakcje zostały przeprowadzone przez spółki finansowe grupy<sup>8</sup>.

### 3. Ocena rozpatrywanej interpretacji indywidualnej

12. Jeśli chodzi o trzecią i czwartą przesłankę istnienia pomocy państwa, Komisja uznała, że rozpatrywana interpretacja indywidualna przynosi spółce FFT selektywną korzyść, ponieważ doprowadziła do obniżenia podatku należnego od tej spółki na rzecz Luksemburga, odbiegając od wartości podatku, jaki spółka ta powinna była zapłacić zgodnie ze zwykłym systemem opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych. Doszła ona do tego wniosku na podstawie *jednoczesnego badania* korzyści i selektywności składającego się z trzech etapów określonych przez Trybunał w celu ustalenia, czy dany środek podatkowy należy uznać za „selektywny”.

13. Na pierwszym etapie swojej analizy Komisja stwierdziła, że ramy odniesienia stanowi ogólny system opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych w Luksemburgu oraz że *celem* tego systemu jest opodatkowanie zysków wszystkich spółek będących rezydentami w Luksemburgu. Różnica w obliczaniu zysków podlegających opodatkowaniu pomiędzy spółkami samodzielnymi i zintegrowanymi nie ma, zdaniem Komisji, żadnego wpływu na ten cel, ponieważ

<sup>6</sup> Motywy 9 i 52–54 spornej decyzji.

<sup>7</sup> Zgodnie z tym artykułem: „Ukryte wypłaty zysków należy zaliczyć do dochodu podlegającemu opodatkowaniu. Ukryta wypłata zysków ma w szczególności miejsce, jeżeli udziałowiec, członek lub zainteresowany otrzymuje, pośrednio lub bezpośrednio, korzyści z przedsiębiorstwa lub stowarzyszenia, których nie otrzymałby w normalnych warunkach, gdyby nie posiadał tego statusu”. Należy zauważyć, że przepis ten już nie obowiązuje, ponieważ w dniu 1 stycznia 2017 r. w Wielkim Księstwie Luksemburga do kodeksu podatkowego wprowadzono nowe art. 56 i 56bis odnoszące się do zasady ceny rynkowej.

<sup>8</sup> Motywy 74–83 spornej decyzji.

ów cel zakłada opodatkowanie zysków wszystkich spółek będących rezydentami, niezależnie od tego, czy są one zintegrowane, czy nie. Żadnego wpływu nie mają również przepisy szczególne mające zastosowanie do grup, które to przepisy mają jedynie na celu zagwarantowanie równych warunków tym dwóm rodzajom spółek. Ponadto cel rozpatrywanej interpretacji indywidualnej, czyli określenie podlegających opodatkowaniu zysków spółki FFT z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych zgodnie z tym systemem, potwierdza, że system ten stanowi ramy odniesienia, ponieważ cel ten nie wyróżniał spółki FFT ze względu na przynależność do grupy. W tym zakresie Komisja uznała, że w świetle celu ogólnego systemu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych w Luksemburgu spółki zintegrowane i niezintegrowane znajdują się w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej<sup>9</sup>.

14. Na drugim etapie swojej analizy Komisja wskazała przede wszystkim, że kwestia, czy środek podatkowy stanowi odstępstwo od ram odniesienia, wiąże się zasadniczo ze stwierdzeniem korzyści przyznanej beneficjentowi na mocy tego środka. Jej zdaniem jeżeli środek podatkowy powoduje nieuzasadnione obniżenie podatku należnego od beneficjenta, który w braku tego środka musiałby uiścić wyższy podatek na podstawie ram odniesienia, obniżenie to stanowi korzyść przyznaną przez ów środek podatkowy i odstępstwo od ram odniesienia. Ponadto Komisja przypomniła, że zgodnie z orzecznictwem w przypadku środka indywidualnego takiego jak rozpatrywana interpretacja indywidualna ustalenie istnienia korzyści pozwala w zasadzie domniemywać selektywność tego środka<sup>10</sup>.

15. W odniesieniu do określenia korzyści w niniejszym przypadku Komisja przypomniła, że środek podatkowy pozwalający spółce należącej do grupy fakturować ceny transferowe, które są niższe niż ceny, jakie byłyby stosowane między niezależnymi przedsiębiorstwami, przynosi tej spółce korzyść, prowadząc do obniżenia jej podstawy opodatkowania i w związku z tym podatku należnego na podstawie ogólnego systemu podatku dochodowego od osób prawnych. W opinii Komisji Trybunał przyznał tym samym, że zasada ceny rynkowej, czyli „[z]asada, zgodnie z którą transakcje zrealizowane między spółkami należącymi do tej samej grupy należy rozliczać tak, jakby zostały zawarte przez spółki niezależne negocjujące w porównywalnych okolicznościach na warunkach ceny rynkowej”<sup>11</sup>, służy jako kryterium odniesienia, aby ustalić, czy spółka należąca do grupy odnosi korzyść w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. W konsekwencji Komisja wyjaśniła, że musi sprawdzić, czy metoda zatwierdzona przez luksemburskie organy podatkowe w rozpatrywanej interpretacji indywidualnej odbiega od metody pozwalającej na uzyskanie wiarygodnego wskaźnika zastępczego wyniku opartego na danych rynkowych i, co za tym idzie, zgodnego z zasadą ceny rynkowej. W takiej sytuacji, zdaniem Komisji, należy uznać, że rozpatrywana interpretacja indywidualna przynosi spółce FFT selektywną korzyść w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE<sup>12</sup>.

16. W świetle tych rozważań Komisja uznała, że szereg wybranych metod i parametrów oraz dostosowań zatwierdzonych przez Wielkie Księstwo Luksemburga i leżących u podstaw analizy cen transferowych w rozpatrywanej interpretacji indywidualnej prowadzi do obniżenia podatku dochodowego od osób prawnych, jaki musiałyby zapłacić spółki samodzielne<sup>13</sup>.

<sup>9</sup> Motywy 193–199 spornej decyzji.

<sup>10</sup> Motywy 216–218 spornej decyzji.

<sup>11</sup> Motywy 225 i 226 spornej decyzji.

<sup>12</sup> Motywy 222–227 spornej decyzji.

<sup>13</sup> Motywy 234–301 spornej decyzji.

17. Pomocniczo Komisja uznała, że w każdym wypadku rozpatrywana interpretacja indywidualna przyznaje selektywną korzyść również w świetle bardziej ograniczonych ram odniesienia, na które powołują się Wielkie Księstwo Luksemburga i spółka FFT, składających się z art. 164 ust. 3 kodeksu podatkowego i okólnika nr 164/2, które przewidują zasadę ceny rynkowej w luksemburskim prawie podatkowym<sup>14</sup>. Ponadto Komisja oddaliła argument spółki FFT, zgodnie z którym w celu wykazania istnienia selektywnego traktowania na jej korzyść, wynikającego z rozpatrywanej interpretacji indywidualnej, Komisja powinna była porównać tę interpretację indywidualną z praktyką luksemburskich organów podatkowych opartą na okólniku nr 164/2, a w szczególności z interpretacjami indywidualnymi wydanymi na rzecz innych spółek finansowych i pełniących funkcje związane ze środkami pieniężnymi, które to interpretacje Wielkie Księstwo Luksemburga przekazało Komisji jako reprezentatywną próbę jego praktyki w zakresie interpretacji indywidualnych<sup>15</sup>.

18. Na trzecim etapie swojej analizy Komisja zauważyła, że ani Wielkie Księstwo Luksemburga, ani spółka FFT nie przedstawiły żadnego powodu uzasadniającego preferencyjne traktowanie spółki FFT będące wynikiem rozpatrywanej interpretacji indywidualnej oraz że nie było w każdym razie możliwe zidentyfikowanie żadnego względu, który można byłoby uznać za wynikający bezpośrednio z zasad leżących u podstaw ram odniesienia lub z mechanizmów stanowiących nieodłączną część systemu, które są niezbędne dla jego funkcjonowania i skuteczności<sup>16</sup>.

19. Komisja doszła zatem do wniosku, że rozpatrywana interpretacja indywidualna przysporzyła spółce FFT selektywnej korzyści oraz że interpretacja ta stanowi tym samym pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

20. Beneficjentem owej pomocy była, zdaniem Komisji, cała grupa motoryzacyjna Fiat/Chrysler, ponieważ spółka FFT tworzy wraz z innymi podmiotami tej grupy jednostkę gospodarczą, zaś obniżenie podatku należnego od spółki FFT spowodowało nieodzownie obniżenie warunków cenowych pożyczek wewnątrzgrupowych udzielonych przez spółkę FFT<sup>17</sup>.

### **C. Postępowanie przed Sądem i zaskarżony wyrok**

21. Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 30 grudnia 2015 r. Wielkie Księstwo Luksemburga wniosło skargę w sprawie T-755/15 o stwierdzenie nieważności spornej decyzji.

22. Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 29 grudnia 2015 r. spółka FFT wniosła skargę w sprawie T-759/15 również o stwierdzenie nieważności spornej decyzji.

23. Postanowieniami z dnia 25 maja 2016 r. i 18 lipca 2016 r. prezes piątej izby Sądu uwzględnił wnioski Irlandii i Zjednoczonego Królestwa o dopuszczenie do spraw T-755/15 i T-759/15 w charakterze interwenientów. Ponieważ pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 9 grudnia 2016 r. Zjednoczone Królestwo wycofało swoją interwencję, postanowieniem prezesa siódmej izby Sądu w składzie powiększonym z dnia 15 grudnia 2016 r. zostało ono wykreślone z tych dwóch spraw jako interwenient.

<sup>14</sup> Motywy 315–317 spornej decyzji.

<sup>15</sup> Motywy 318–336 spornej decyzji.

<sup>16</sup> Motywy 337 i 338 spornej decyzji.

<sup>17</sup> Motywy 341–345 spornej decyzji.

24. Postanowieniem prezesa siódmej izby Sądu w składzie powiększonym z dnia 27 kwietnia 2018 r., po zapoznaniu się ze stanowiskiem stron, sprawy T-755/15 i T-759/15 zostały połączone do celów ustnego etapu postępowania zgodnie z art. 68 § 1 regulaminu postępowania przed Sądem. Ponadto, po zapoznaniu się ze stanowiskiem stron na rozprawie Sąd postanowił, że sprawy T-755/15 i T-759/15 należy połączyć do celów wydania orzeczenia kończącego postępowanie, ze względu na ich wzajemne powiązanie, zgodnie ze wskazanym postanowieniem regulaminu postępowania.

25. Na poparcie swoich skarg spółka FFT i Wielkie Księstwo Luksemburga podniosły pięć serii zarzutów, dotyczących w istocie:

- w przypadku pierwszej serii – naruszenia art. 4 i 5 TUE ze względu na to, że analiza Komisji prowadzi do ukrytej harmonizacji podatkowej (część trzecia zarzutu pierwszego w sprawie T-755/15);
- w przypadku drugiej serii – naruszenia art. 107 TFUE, obowiązku uzasadnienia, o którym mowa w art. 296 TFUE, a także zasad pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań ze względu na to, iż Komisja uznała, że rozpatrywana interpretacja indywidualna przyznaje korzyść, w szczególności uzasadniając to tym, że owa interpretacja indywidualna nie jest zgodna z zasadą ceny rynkowej (część druga zarzutu pierwszego i część pierwsza zarzutu drugiego w sprawie T-755/15, zastrzeżenia drugie i trzecie części pierwszej zarzutu pierwszego, część pierwsza zarzutu drugiego, zarzut trzeci i zarzut czwarty w sprawie T-759/15);
- w przypadku trzeciej serii – naruszenia art. 107 TFUE ze względu na to, że Komisja stwierdziła selektywność tej korzyści (część pierwsza zarzutu pierwszego w sprawie T-755/15 i zastrzeżenie pierwsze części pierwszej zarzutu pierwszego w sprawie T-759/15);
- w przypadku czwartej serii – naruszenia art. 107 TFUE i obowiązku uzasadnienia, o którym mowa w art. 296 TFUE, ze względu na to, że Komisja ustaliła, iż sporny środek ogranicza konkurencję i zakłóca wymianę handlową między państwami członkowskimi (część druga zarzutu drugiego w sprawie T-755/15 oraz część druga zarzutów pierwszego i drugiego w sprawie T-759/15);
- w przypadku piątej serii – naruszenia zasady pewności prawa i prawa do obrony ze względu na to, że Komisja nakazała odzyskanie spornej pomocy (zarzut trzeci w sprawie T-759/15).

26. W zaskarżonym wyroku Sąd oddalił wszystkie powyższe zarzuty i, w konsekwencji, skargi w sprawach T-755/15 i T-759/15 w całości.

27. W odniesieniu do drugiej serii zarzutów, a w szczególności zarzutów dotyczących błędnego zastosowania zasady ceny rynkowej do kontroli pomocy państwa, Sąd zaznaczył na wstępie, że w kontekście ustalenia sytuacji podatkowej spółki zintegrowanej ceny w transakcjach wewnątrz grupy nie zostały ustalone w warunkach rynkowych. Następnie stwierdził on, że w celu ustalenia ewentualnego istnienia korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE Komisja może porównać obciążenie podatkowe takiego przedsiębiorstwa zintegrowanego wynikające z zastosowania środka podatkowego z obciążeniem podatkowym wynikającym z zastosowania zwykłych zasad opodatkowania prawa krajowego wobec przedsiębiorstwa prowadzącego działalność w warunkach rynkowych, jeśli krajowe prawo podatkowe nie wprowadza rozróżnienia pomiędzy przedsiębiorstwami zintegrowanymi a przedsiębiorstwami samodzielnymi w kontekście ich

opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych i zakłada tym samym opodatkowanie zysków tych pierwszych przedsiębiorstw w takiej wysokości, jakby wynikały one z transakcji przeprowadzonych po cenach rynkowych<sup>18</sup>.

28. W tym kontekście zasada ceny rynkowej stanowi według Sądu „narzędzie” lub „punkt odniesienia” umożliwiające sprawdzenie, czy ceny transakcji wewnątrzgrupowych zaakceptowane przez władze krajowe odpowiadają cenom stosowanym w warunkach rynkowych, w celu ustalenia, czy spółka zintegrowana odnosi korzyść w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE w wyniku zastosowania środka podatkowego, który określa jej ceny transferowe<sup>19</sup>.

29. Sąd zauważył następnie, że w niniejszym przypadku rozpatrywana interpretacja indywidualna dotyczy ustalenia zysków spółki FFT podlegających opodatkowaniu na podstawie luksemburskiego kodeksu podatkowego oraz że kodeks ten ma na celu opodatkowanie zysku wynikającego z działalności gospodarczej tego przedsiębiorstwa zintegrowanego w taki sposób, jak gdyby wynikał z transakcji przeprowadzonych po cenach rynkowych. Na tej podstawie Sąd stwierdził, że Komisja mogła porównać podlegający opodatkowaniu zysk spółki FFT wynikający z zastosowania rozpatrywanej interpretacji indywidualnej z podlegającym opodatkowaniu zyskiem wynikającym z zastosowania zwykłych zasad opodatkowania w prawie luksemburskim wobec przedsiębiorstwa znajdującego się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prowadzącego działalność w warunkach wolnej konkurencji<sup>20</sup>.

30. Wreszcie Sąd oddalił argumentację Wielkiego Księstwa Luksemburga i spółki FFT zmierzającą do podważenia powyższego wniosku.

31. W odniesieniu do argumentacji, zgodnie z którą Komisja nie podała żadnej podstawy prawnej dla zasady ceny rynkowej ani nie wyjaśniła treści tej zasady, Sąd stwierdził w odniesieniu do podstawy prawnej, iż Komisja wskazała, po pierwsze, że zasada ceny rynkowej stanowi z konieczności integralną część badania, na podstawie art. 107 ust. 1 TFUE, środków podatkowych przyznanych spółkom grupy, oraz po drugie, że zasada ta jest ogólną zasadą równego traktowania w dziedzinie opodatkowania wynikającą z zastosowania tego postanowienia traktatu<sup>21</sup>. Jeśli chodzi o treść zasady ceny rynkowej, Sąd uznał, iż ze spornej decyzji wynika, że jest to narzędzie umożliwiające sprawdzenie, czy transakcje wewnątrzgrupowe były wynagradzane tak, jak gdyby zostały wynegocjowane przez samodzielne przedsiębiorstwa<sup>22</sup>.

32. W odniesieniu do argumentu, zgodnie z którym zasada ceny rynkowej zastosowana w spornej decyzji stanowi kryterium obce luksemburskiemu prawu podatkowemu i że ostatecznie pozwoliła ona tym samym Komisji na dokonanie ukrytej harmonizacji w dziedzinie podatków bezpośrednich z naruszeniem autonomii podatkowej państw członkowskich, Sąd uznał, że argument ten jest bezzasadny, ponieważ zastosowanie tej zasady było dopuszczalne ze względu na to, iż luksemburskie przepisy podatkowe przewidywały, że spółki zintegrowane są opodatkowane w taki sam sposób jak spółki samodzielne<sup>23</sup>.

<sup>18</sup> Punkty 140 i 141 zaskarżonego wyroku.

<sup>19</sup> Punkt 143 zaskarżonego wyroku.

<sup>20</sup> Punkty 145 i 148 zaskarżonego wyroku.

<sup>21</sup> Punkt 150 zaskarżonego wyroku.

<sup>22</sup> Punkt 155 zaskarżonego wyroku.

<sup>23</sup> Punkty 156–158 zaskarżonego wyroku.

33. Co się tyczy argumentu, zgodnie z którym Komisja miała niesłusznie stwierdzić w spornej decyzji istnienie ogólnej zasady równego traktowania w dziedzinie opodatkowania, Sąd uznał, że takie sformułowanie Komisji nie powinno być oderwane od kontekstu i nie może być interpretowane w ten sposób, że Komisja przyznała istnienie zasady równego traktowania w odniesieniu do podatków nieodłącznie związanej z art. 107 ust. 1 TFUE<sup>24</sup>.

#### **D. Postępowanie przed Trybunałem i żądania stron w postępowaniu odwoławczym**

34. W swoim odwołaniu Irlandia wnosi do Trybunału o:

- uchylenie zaskarżonego wyroku;
- stwierdzenie nieważności spornej decyzji; oraz
- obciążenie Komisji kosztami postępowania.

35. Komisja wnosi do Trybunału o:

- oddalenie odwołania; oraz
- obciążenie Irlandii kosztami postępowania.

36. Fiat Chrysler Finance Europe wnosi do Trybunału o:

- uwzględnienie odwołania; oraz
- obciążenie Komisji kosztami poniesionymi przez Fiat Chrysler Finance Europe w związku z odpowiedzią na skargę i późniejszym udziałem Fiat Chrysler Finance Europe w postępowaniu wszczętym w wyniku odwołania.

37. Wielkie Księstwo Luksemburga wnosi do Trybunału o:

- uwzględnienie żądań Irlandii;
- uchylenie zaskarżonego wyroku;
- stwierdzenie nieważności spornej decyzji; oraz
- obciążenie Komisji poniesionymi przez nie kosztami.

38. Irlandia, Fiat Chrysler Finance Europe, Wielkie Księstwo Luksemburga i Komisja przedstawiły przed Trybunałem uwagi ustne na rozprawie wspólnej dla spraw C-885/19 P i C-898/19 P, która odbyła się w dniu 10 maja 2021 r.

<sup>24</sup> Punkty 160 i 161 zaskarżonego wyroku.

### III. W przedmiocie odwołania

39. Na poparcie odwołania Irlandia, którą wspierają Wielkie Księstwo Luksemburga i spółka FFT, podnosi pięć zarzutów. W zarzutach pierwszym, trzecim, czwartym i piątym Irlandia podważa pod wieloma względami analizę przeprowadzoną przez Sąd w celu ustalenia istnienia korzyści gospodarczej, w szczególności z punktu widzenia zasad mających zastosowanie do pomocy państwa (zarzut pierwszy), obowiązku uzasadnienia (zarzut trzeci), zasady pewności prawa (zarzut czwarty) i poszanowania podziału kompetencji między Unią i państwami członkowskimi (zarzut piąty). Zarzuty te zbadam w pierwszej kolejności, po czym odniosę się do drugiego zarzutu podniesionego przez Irlandię, w którym kwestionuje ona analizę selektywności zaskarżonego środka dokonaną w pkt 351–355 zaskarżonego wyroku.

#### A. W przedmiocie zarzutów pierwszego, trzeciego, czwartego i piątego

##### 1. W przedmiocie skuteczności

40. Komisja uważa, że zarzuty pierwszy, trzeci, czwarty i piąty są bezskuteczne, bowiem nawet gdyby jeden z tych zarzutów został uwzględniony, to żaden z nich nie mógłby prowadzić do uchylenia zaskarżonego wyroku. Zarzuty te mają opierać się na twierdzeniu, jakoby Sąd naruszył prawo poprzez zatwierdzenie zastosowania przez Komisję zasady ceny rynkowej ad hoc, której podstawa prawna jest błędna, na poparcie swojego głównego ustalenia dotyczącego istnienia korzyści selektywnej. Jednakże nawet gdyby to twierdzenie było prawdziwe, co Komisja kwestionuje, sporna decyzja zawiera uzasadnienie pomocnicze oparte na innej podstawie prawnej, a mianowicie na art. 164 ust. 3 kodeksu podatkowego oraz okólniku nr 164/2, które to uzasadnienie zostało zatwierdzone przez Sąd i nie zostało zakwestionowane przez Irlandię.

41. W tym względzie należy najpierw przypomnieć, że motywy 315–317 spornej decyzji zawierają uzasadnienie pomocnicze, zgodnie z którym rozpatrywana interpretacja indywidualna również przynosi spółce FFT selektywną korzyść, gdy badana jest ona w świetle bardziej ograniczonych ram odniesienia obejmujących wszystkie spółki zintegrowane, które stosują ceny transferowe i które są objęte zakresem stosowania wyżej wskazanych przepisów krajowych. Uzasadnienie to zostało w istocie zatwierdzone przez Sąd w pkt 287–299 zaskarżonego wyroku.

42. Tymczasem oczywiste jest, że kwestia dotycząca podstawy prawnej zasady ceny rynkowej została zbadana przez Sąd głównie w pkt 140–148 zaskarżonego wyroku, co mogłoby sugerować, że ewentualne uznanie zasadności jednego z zarzutów podniesionych przez Irlandię nie ma wpływu na badanie przeprowadzone pomocniczo przez Sąd w pkt 287–299 tego wyroku. Niemniej dokładniejsza analiza zaskarżonego wyroku wskazuje, że badania tego nie można uznać za *możliwe do wyodrębnienia i samodzielne* uzasadnienie rozwinięte przez Sąd głównie w pkt 140–148 tego wyroku.

43. Otóż przy ocenie uzasadnienia pomocniczego Komisji Sąd przyznał, że słusznie dokonała ona transpozycji niektórych elementów analizy właściwych dla jej uzasadnienia głównego. W szczególności w pkt 292 i 294 zaskarżonego wyroku Sąd stwierdził, że uzasadnienie pomocnicze Komisji opierało się na dokonany przez nią głównym badaniu rozpatrywanej interpretacji indywidualnej, a w szczególności na sekcji 7.2.2 spornej decyzji, która, jak mi się wydaje, zawiera omówienie przez Komisję podstawy prawnej i zakresu zasady ceny rynkowej oraz

jej zastosowania w niniejszej sprawie<sup>25</sup>. Jako że podstawa prawna uzasadnienia pomocniczego Komisji, która została zatwierdzona przez Sąd, wynika z dokonanego przez nią badania głównego, ta pierwsza, z prawnego punktu widzenia, nie może się ostać w przypadku niezgodności z prawem tego drugiego. Innymi słowy gdyby zarzut drugi podniesiony przez Irlandię został uwzględniony i w ten sposób unieważniono by zastosowanie zasady ceny rynkowej, to uzasadnienie pomocnicze byłoby również dotknięte błędem co do prawa, co oznacza, że wniosek sformułowany w spornej decyzji, który został potwierdzony w zaskarżonym wyroku, przestałby być ważny.

44. Uważam zatem, że zarzutów pierwszego, trzeciego, czwartego i piątego niniejszego odwołania nie można już na wstępie uznać za bezskuteczne.

45. Zgadzam się ponadto z analizą przedstawioną przez Irlandię w replice, która zwraca uwagę na subtelne konsekwencje wyboru Komisji polegającego na zawarciu w spornej decyzji dwóch alternatywnych linii uzasadnienia oraz na niepożądane skutki uznania rozpatrywanych zarzutów za bezskuteczne. Nie ulega w tym względzie wątpliwości, że zarzut uznawany jest za bezskuteczny w sytuacji, gdy skierowany jest przeciwko uzasadnieniu uzupełniającemu wyrok Sądu i w związku z tym nie mógłby prowadzić do uchylenia tego wyroku, o ile wcześniejsza analiza uzasadnienia głównego nie wykazała żadnego naruszenia prawa. W tych warunkach trudno jest sobie wyobrazić, jak przypisanie rozpatrywanym zarzutom bezskutecznego charakteru można by pogodzić z logiką i ogólnym uzasadnieniem zaskarżonego wyroku. W pkt 287 zaskarżonego wyroku Sąd stwierdził bowiem, że zbadał uzasadnienie pomocnicze Komisji „tytułem uzupełnienia”, podczas gdy uznanie tych zarzutów za bezskuteczne byłoby równoznaczne z zakwalifikowaniem jako uzupełniającego *głównego* uzasadnienia przyjętego przez Sąd.

## **2. W przedmiocie dopuszczalności**

46. Komisja utrzymuje zasadniczo, że argumentacja podnoszona przez Irlandię w ramach zarzutów pierwszego, trzeciego, czwartego i piątego ogranicza się w istocie do zakwestionowania spornej decyzji, ogólnej praktyki Komisji w zakresie indywidualnych interpretacji podatkowych i niektórych przyjętych przez nią dokumentów, które opisują podejście Komisji do tych interpretacji. Ponieważ argumentacja ta nie odnosi się dokładniej do elementów zaskarżonego wyroku, należy ją zdaniem Komisji odrzucić jako niedopuszczalną.

47. Prawdą jest, że zamiast podnosić konkretne zarzuty względem zaskarżonego wyroku, niektóre części argumentacji wysuwanej przez Irlandię znacznie odbiegają od uzasadnienia przyjętego przez Sąd w zaskarżonym wyroku i są wymierzone raczej przeciwko metodzie, jaką Komisja przyjęła w celu ustalenia wystąpienia selektywnej korzyści w spornej decyzji, jak i w swojej ogólnej praktyce decyzyjnej w kwestii indywidualnych interpretacji podatkowych. Nie wydaje mi się jednak, aby miało to z góry prowadzić Trybunał do odrzucenia niniejszego odwołania jako niedopuszczalnego. Te fragmenty argumentacji podnoszonej przez Irlandię stanowią bowiem jedynie części całościowej argumentacji, która wyraźnie zmierza do podważenia wniosków wyciągniętych przez Sąd w zaskarżonym wyroku w odniesieniu do legalności zastosowania zasady ceny rynkowej w spornej decyzji. Sama Komisja przyznaje zresztą, w odpowiedzi na odwołanie, że niektóre z argumentów podniesionych w odwołaniu dotyczą konkretnych punktów zaskarżonego wyroku. W szczególności zarzut pierwszy wielokrotnie podważa pkt 141, 142, 147 i 149 tego wyroku. Zarzut trzeci podważa pkt 150 i 161 wspomnianego wyroku. Zarzut czwarty podważa pkt 180–184 zaskarżonego wyroku. Zarzut piąty podważa pkt 113 tego wyroku.

<sup>25</sup> Zobacz sekcja 7.2.2.1 spornej decyzji („Selektywna korzyść wynikająca z niezgodności z zasadą ceny rynkowej”).

48. Wobec powyższego zwracam się do Trybunału o oddalenie zarzutu niedopuszczalności podniesionego przez Komisję.

### **3. W przedmiocie zasadności**

#### **a) Uwagi wstępne w przedmiocie korzyści i selektywności w sprawach podatkowych**

##### *1) W przedmiocie „większej wagi” określenia ram odniesienia w przypadku środków podatkowych*

49. Należy przypomnieć, że korzyść w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE występuje zwykle wtedy, gdy sytuacja finansowa przedsiębiorstwa ulega poprawie w wyniku interwencji państwa. Aby to ustalić, konieczne jest dokonanie analizy hipotetycznej, polegającej na porównaniu sytuacji przedsiębiorstwa będącego beneficjentem wynikającej z zastosowania danego środka państwowego z sytuacją tego przedsiębiorstwa w braku tego środka.

50. W kwestii środków podatkowych Trybunał uściślił, że skoro interwencje państwowe są zdefiniowane w art. 107 ust. 1 TFUE poprzez skutki, jakie wywołują, to pojęcie „pomocy państwa” nie obejmuje jedynie przyznania rzeczywistych świadczeń, ale również interwencje „negatywne”, które w różnej formie skutkują ograniczeniem obciążeń podatkowych przedsiębiorstwa<sup>26</sup>. Środek państwowy tego rodzaju, który mimo iż nie wiąże się z przeniesieniem zasobów państwowych, stawia przedsiębiorstwa będące jego beneficjentami w sytuacji korzystniejszej od sytuacji innych podatników, może przysparzać tym przedsiębiorstwom korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE<sup>27</sup>.

51. Ocena ta wymaga zastanowienia się, czy badany środek skutkuje zmniejszeniem obciążeń podatkowych ponoszonych zwykle przez budżet korzystającego zeń przedsiębiorstwa<sup>28</sup>. Zdefiniowanie tych obciążeń wymaga, zgodnie ze sformułowaniem przyjętym w orzecznictwie Trybunału, zbadania krajowej regulacji podatkowej, której przedsiębiorstwo to podlega, w celu określenia tak zwanego „zwykłego” opodatkowania, któremu przedsiębiorstwo korzystające ze środka podatkowego musiałoby się poddać w sytuacji, gdyby środek taki nie został podjęty<sup>29</sup>. „Zwykłe” opodatkowanie stanowi zatem pojęcie porównawcze używane w ramach analizy hipotetycznej, która zmierza do ustalenia istnienia wszelkich korzyści przyznanych w drodze środka podatkowego. Dopiero po określeniu takiego opodatkowania można stwierdzić, czy badany środek podatkowy przynosi korzyść przedsiębiorstwu będącemu jego beneficjentem.

52. Selektywność, której stwierdzenie wymaga ustalenia, czy środek państwowy może sprzyjać „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów”, w przypadku korzyści gospodarczej należy domniemywać, jeżeli środek ten ma charakter indywidualny, a zatem został wyraźnie podjęty w celu przyznania takiej korzyści<sup>30</sup>. Natomiast w sytuacji gdy wspomniany środek stanowi program pomocy o charakterze ogólnym, jego selektywny charakter zależy

<sup>26</sup> Wyrok z dnia 15 marca 1994 r., Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, pkt 13, 14). Zobacz również 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 71, 72).

<sup>27</sup> Wyrok 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 56 i przytoczone tam orzecznictwo).

<sup>28</sup> Zobacz wyroki: z dnia 26 września 1996 r., Francja/Komisja (C-241/94, EU:C:1996:353, pkt 40); z dnia 12 grudnia 2002 r., Belgia/Komisja (C-5/01, EU:C:2002:754, pkt 38, 39).

<sup>29</sup> Zobacz wyrok z dnia 9 października 2014 r., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 27).

<sup>30</sup> Zobacz w szczególności wyrok z dnia 4 czerwca 2015 r., Komisja/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, pkt 60).

według Trybunału od kwestii ustalenia, czy w ramach danego systemu prawnego środek krajowy może stanowić korzyść dla niektórych przedsiębiorstw lub dla produkcji niektórych towarów w porównaniu z innymi, które pod względem celów wspomnianego programu znajdują się w analogicznej sytuacji faktycznej i prawnej<sup>31</sup>.

53. Do celów ustalenia, czy tak jest, Trybunał opracował z biegiem lat metodę analizy składającą się z trzech etapów, która została doprecyzowana w niedawnym orzecznictwie<sup>32</sup>. Metoda ta wymaga w pierwszej kolejności określenia ram odniesienia, a w drugiej kolejności sprawdzenia, czy rozpatrywany środek podatkowy wprowadza różnicowanie podmiotów gospodarczych, które w świetle celów przyświecających ramom odniesienia znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. W przypadku odpowiedzi twierdzącej środek uznaje się a priori za selektywny, a zainteresowane państwo członkowskie ma jedynie możliwość wykazania, na trzecim i ostatnim etapie analizy, że stwierdzone w ten sposób nierówne traktowanie wynika z charakteru lub z ogólnej struktury ram odniesienia. Innymi słowy – kwestia ustalenia, czy badany środek podatkowy prowadzi do nieuzasadnionego nierównego traktowania, zależy w przypadku ogólnego programu pomocy od *uprzednio przyjętej definicji ram odniesienia*.

54. Na tym etapie niniejszej opinii należy podkreślić, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału określenie ram odniesienia dla celów oceny selektywności „nabiera większej wagi w przypadku środków o charakterze podatkowym, ponieważ samo istnienie korzyści może być stwierdzone tylko w porównaniu z tak zwanym opodatkowaniem »zwykłym«”<sup>33</sup>. Trybunał dokonuje zatem wyraźnie powiązania pojęcia korzyści z pojęciem selektywności. Wnioskuje z tego, że kryteria ustanowione przez Trybunał w celu określenia ram odniesienia na potrzeby oceny selektywności mogą być również stosowane w celu określenia ram odniesienia stanowiących „zwykłe” opodatkowanie dla celów sprawdzenia wystąpienia korzyści gospodarczej<sup>34</sup>. Postaram się zdefiniować te kryteria w kolejnej części.

## 2) W przedmiocie określenia ram odniesienia (oraz „zwykłego” opodatkowania) w sprawach podatkowych

55. W swoim zawiadomieniu w sprawie pojęcia pomocy państwa Komisja wskazała, że ramy odniesienia obejmują „spójny zbiór zasad, które zwykle mają zastosowanie – na podstawie obiektywnych kryteriów – do wszystkich przedsiębiorstw wchodzących w [ich] zakres, jak określono przez cel tego systemu”<sup>35</sup>. Z kolei Trybunał nie przyjął tej definicji i scharakteryzował ramy odniesienia jako „powszechny lub »zwykły« system podatkowy obowiązujący w danym państwie członkowskim”<sup>36</sup>.

<sup>31</sup> Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 6 września 2006 r., Portugalia/Komisja (C-88/03, EU:C:2006:511, pkt 56); z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, pkt 41).

<sup>32</sup> 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); z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres (Heitkamp BauHolding w upadłości)/Komisja (C-203/16 P, EU:C:2018:505); z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024).

<sup>33</sup> Zobacz wyroki: z dnia 6 września 2006 r., Portugalia/Komisja (C-88/03, EU:C:2006:511, pkt 56); z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, pkt 55); z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres (Heitkamp BauHolding w upadłości)/Komisja (C-203/16 P, EU:C:2018:505, pkt 88); z dnia 7 listopada 2019 r., UNESA i in. (od C-105/18 do C-113/18, EU:C:2019:935, pkt 62).

<sup>34</sup> Kryteria te wydają mi się istotne niezależnie od charakteru programu pomocy lub pomocy indywidualnej danego środka państwowego. Zastosowanie tych kryteriów przy określaniu „zwykłego” opodatkowania w wypadku indywidualnego środka jest moim zdaniem konieczne, aby zapewnić zachowanie wyłącznych kompetencji państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich.

<sup>35</sup> Zawiadomienie Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. 2016, C 262, s. 1), pkt 133.

<sup>36</sup> Wyrok 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).

56. W wyroku *World Duty Free Group i Hiszpania/Komisja* Trybunał uściślił, że wskazania ram odniesienia „należy dokonać po przeprowadzeniu kontradyktoryjnej debaty z danym państwem członkowskim” i że musi ono „wynikać z obiektywnej oceny treści, systematyki i konkretnych skutków przepisów mających zastosowanie na mocy prawa krajowego tego państwa”<sup>37</sup>. Kryteria, na podstawie których takiego wskazania należy dokonać, a które dawały się wyprowadzić z już istniejącego orzecznictwa, zostały w tym samym wyroku usystematyzowane.

57. Po pierwsze, normy i zasady, które wchodzą w skład ram odniesienia, muszą zostać zidentyfikowane *na podstawie obiektywnych kryteriów*, w szczególności w celu umożliwienia sądowej kontroli ocen, na których oparto ich wskazanie<sup>38</sup>.

58. Po drugie, ramy odniesienia muszą być *kompleksowe*, co znaczy, że muszą one obejmować *całość* norm i zasad, które mają wpływ na obciążenia podatkowe przedsiębiorstw, a zatem nie mogą składać się, jak wyraził się Trybunał, z „kilk[u] przepisów [...] sztucznie wyodrębnionych z szerszych ram prawnych”<sup>39</sup>.

59. Po trzecie, ramy odniesienia muszą zostać wyznaczone w drodze analizy zmierzającej do zidentyfikowania przepisów, za pomocą których *ustawodawca krajowy zamierzał* określić obciążenia podatkowe przedsiębiorstw. Chodzi tu o *konkretny* charakter ram odniesienia. Jak słusznie zauważono<sup>40</sup>, kryterium to wynika z faktu, że ramy odniesienia są określane przez zainteresowane państwo członkowskie w wykonaniu jego wyłącznych kompetencji w dziedzinie podatków bezpośrednich, a tym samym zbiór norm i zasad tworzących ramy odniesienia należy do systemu podatkowego tego państwa członkowskiego.

60. Oznacza to moim zdaniem, że ramy odniesienia muszą być określone na podstawie norm *prawa krajowego*, w tym oczywiście prawa Unii i prawa międzynarodowego transponowanego do krajowego porządku prawnego.

61. Wyroki wydane przez Trybunał w składzie wielkiej izby w sprawach *Komisja/Polska*<sup>41</sup> i *Komisja/Węgry*<sup>42</sup> świadczą o poprawności takiego stwierdzenia.

62. Pierwsza sprawa dotyczyła polskiego środka wprowadzającego podatek od sprzedaży detalicznej oparty na miesięcznym obrocie wszystkich sprzedawców detalicznych. Druga dotyczyła podatku od reklamy, opartego na rocznym obrocie netto uzyskanym z publikacji reklam przez podmioty gospodarcze publikujące reklamę (z pewnymi wyjątkami). W obu przypadkach Komisja uznała, że rozpatrywany środek podatkowy przysparzał selektywnej korzyści, ponieważ różnica w średniej stawce opodatkowania wynikającej z progresywności stawek przewidzianych w ramach tego środka prowadziła do uprzywilejowania małych przedsiębiorstw w stosunku do przedsiębiorstw dużych. Ramy odniesienia stanowił, według Komisji, podatek obrotowy oparty na *stawce jednolitej*, przy czym stawka progresywna była

<sup>37</sup> Wyrok z dnia 6 października 2021 r. (C-51/19 P i C-64/19 P, EU:C:2021:793, pkt 62).

<sup>38</sup> Wyrok 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 66).

<sup>39</sup> Wyrok 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 62 i przytoczone tam orzecznictwo).

<sup>40</sup> Opinia rzecznika generalnego G. Pitruzzelli w sprawach połączonych *World Duty Free Group i Hiszpania/Komisja* (C-51/19 P i C-64/19 P, EU:C:2021:51, pkt 42) (podkreślenie moje).

<sup>41</sup> Wyrok z dnia 16 marca 2021 r., *Komisja/Polska* (C-562/19 P, EU:C:2021:201).

<sup>42</sup> Wyrok z dnia 16 marca 2021 r., *Komisja/Węgry* (C-596/19 P, EU:C:2021:202).

z definicji zarezerwowana wyłącznie dla podatków od zysków. Pojawiło się zatem pytanie, czy progresywność stawek powinna być wyłączona z ram odniesienia, na podstawie których winno się ustalić istnienie selektywnej korzyści, czy też stanowiła ich integralną część.

63. W tym względzie Trybunał uznał co do istoty, że ramy odniesienia, czy też „zwykły” system podatkowy, są określone co do zasady przez cechy konstytutywne badanego podatku, a w szczególności przez stawkę, podstawę opodatkowania i zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego. Poza dziedzinami, w których prawo podatkowe Unii jest przedmiotem harmonizacji, określenie tych cech należy zdaniem Trybunału do uprawnień dyskrecyjnych państw członkowskich, z poszanowaniem ich autonomii podatkowej w dziedzinie podatków bezpośrednich<sup>43</sup>.

64. Ponieważ Trybunał ustalił w ten sposób przesłankę większą (ramy odniesienia są określone przez cechy konstytutywne podatku) oraz przesłankę mniejszą (określenie tych cech należy do państw członkowskich) sylogizmu, pozwolę sobie wyciągnąć z nich wnioski. Ramy odniesienia obejmują *wyłącznie* normy i zasady właściwe dla krajowego porządku prawnego i nie pozwalają na zastąpienie ich normami obcymi dla tego porządku. By posłużyć się sformułowaniem użytym przez Trybunał: takie zastąpienie czyniłoby bowiem ramy odniesienia „niekompletnymi i fikcyjnymi”<sup>44</sup>.

65. Dodam, że jeśli ramy odniesienia składające się z norm obcych prawu krajowemu, lub nawet tylko „skażone” przez ich włączenie, zostałyby zakwalifikowane jako „fikcyjne”, ponieważ nie posiadałyby konkretnego charakteru właściwego normom prawa krajowego, to to samo odnosi się, jak mi się wydaje, do ram odniesienia opartych na *odwołaniu się do celu, jakim kierował się ustawodawca krajowy* przyjmując dany system podatkowy. Jak już wyjaśniłem powyżej, to nie domniemana wola ustawodawcy krajowego, ale właśnie jej *normatywne przełożenie* wyznacza kontury ram odniesienia.

66. Tak więc to kryteria odnoszące się do obiektywnego, kompleksowego i konkretnego charakteru ram odniesienia muszą również przyświecać analizie zmierzającej do zdefiniowania „zwykłego” opodatkowania w kontekście badania wystąpienia korzyści gospodarczej o charakterze podatkowym. Należy mieć to na uwadze, rozpatrując niniejsze odwołanie.

## **b) W przedmiocie zarzutu pierwszego**

### *1) Argumenty stron*

67. W ramach zarzutu pierwszego podniesiono naruszenie prawa w stosowaniu art. 107 TFUE, którego Sąd miał się dopuścić poprzez zatwierdzenie przyjętego przez Komisję podejścia do zasady ceny rynkowej w ustalaniu istnienia korzyści gospodarczej. Dla ułatwienia analizy zarzuty podniesione przez Irlandię i odrzucone przez Komisję należy podzielić na dwie kategorie, a mianowicie, po pierwsze, argumenty dotyczące podstawy prawnej tej zasady, a po drugie, jej zakresu. Przede wszystkim wydaje mi się jednak konieczne wrócić do źródeł zasady ceny rynkowej zastosowanej w spornej decyzji, podsumować stopniowy postęp w opracowaniu jej treści przez Komisję, jak również przypomnieć treść stosownej części zaskarżonego wyroku.

<sup>43</sup> Wyroki: z dnia 16 marca 2021 r., Komisja/Polska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, pkt 37–39); z dnia 16 marca 2021 r., Komisja/Węgry (C-596/19 P, EU:C:2021:202, pkt 43–45).

<sup>44</sup> Zobacz wyroki: z dnia 16 marca 2021 r., Komisja/Polska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, pkt 45); z dnia 16 marca 2021 r., Komisja/Węgry (C-596/19 P, EU:C:2021:202, pkt 51).

## 2) Ocena

### *i) Uwagi wstępne w przedmiocie źródeł zasady ceny rynkowej*

68. Instrument prawny znany jako „zasada ceny rynkowej” jest zasadą z dziedziny międzynarodowego prawa podatkowego.

69. Jest on obecnie skodyfikowany w art. 9 ust. 1 konwencji modelowej OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku w następującym brzmieniu:

„Jeżeli [...] dwa przedsiębiorstwa [powiązane] 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 w wyniku tych warunków nie osiągnęło, mogą zostać zaliczone do zysków tego przedsiębiorstwa i odpowiednio opodatkowane”.

70. Chodzi zatem o zasadę, zgodnie z którą transakcje pomiędzy powiązanymi przedsiębiorstwami powinny być wyceniane dla celów podatkowych tak, jak gdyby były one zawierane na warunkach rynkowych pomiędzy niezależnymi przedsiębiorstwami.

71. Zastosowanie zasady ceny rynkowej prowadzi do skorygowania „cen transferowych”, to znaczy do cen transakcji dokonywanych pomiędzy przedsiębiorstwami, które należą do tej samej grupy i mają siedzibę w różnych państwach członkowskich. Gwoli przypomnienia: ceny transferowe determinują podział dochodów i kosztów w ramach grupy, a tym samym podział zysków podlegających opodatkowaniu, pomiędzy przedsiębiorstwami powiązanymi podlegającymi różnym organom podatkowym. Przyczyniają się one tym samym do ukształtowania stosunkowej części zysków światowych, która będzie podlegała opodatkowaniu w każdym z państw, w których grupa ta jest obecna.

72. Korekta ta wynika z faktu, że w przeciwieństwie do niezależnych przedsiębiorstw obliczanie podlegających opodatkowaniu zysków przedsiębiorstw stowarzyszonych nie opiera się na siłach rynkowych. Oszacowanie cen transakcji wewnątrzgrupowych, które są dokonywane pomiędzy niekonkurencyjnymi podmiotami mającymi siedzibę w różnych państwach członkowskich, należy bowiem do przedsiębiorstwa kontrolującego grupę. Przedsiębiorstwa należące do grupy mogłyby zatem, w braku tej korekty, ustalać ceny transakcji z innymi przedsiębiorstwami tej grupy na warunkach nierynkowych i przenosić w ten sposób zyski z jednego kraju do drugiego.

73. Zasada ceny rynkowej jest zatem konsekwencją uznanej na poziomie międzynarodowym zasady terytorialności jurysdykcji podatkowej, zgodnie z którą każde państwo jest uprawnione do opodatkowania zysków światowych spółek będących rezydentami, a w przypadku spółek niebędących rezydentami – zysków pochodzących z działalności prowadzonej przez te spółki w tym państwie. Terytorialny charakter jurysdykcji podatkowej faktycznie oznacza, że spółki te nie mogą dowolnie przenosić swoich zysków i strat z jednej jurysdykcji podatkowej do drugiej. Celem przyświecającym zasadzie ceny rynkowej jest właśnie ustanowienie odpowiedniego opodatkowania w każdej jurysdykcji (jak i uniknięcie podwójnego opodatkowania)<sup>45</sup>.

<sup>45</sup> Wytoczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych, OECD 2010, s. 39, pkt 1.15.

74. W dziedzinie pomocy państwa Komisja odniosła się do zasady ceny rynkowej w kontekście postępowań wyjaśniających wszczętych w 2014 r. w celu zbadania praktyk w zakresie indywidualnych interpretacji podatkowych stosowanych przez właściwe organy kilku państw członkowskich względem przedsiębiorstw wielonarodowych, jak również w swoim zawiadomieniu w sprawie pojęcia pomocy państwa<sup>46</sup>.

75. W zawiadomieniu tym Komisja wskazała najpierw, że „[j]eżeli interpretacja indywidualna prawa podatkowego uznaje wynik, który nie odzwierciedla w rzetelny sposób tego, co wynikałoby ze zwykłego zastosowania ogólnego systemu podatkowego, taka interpretacja może przynosić selektywną korzyść adresatowi w zakresie, w jakim tego rodzaju selektywne traktowanie prowadzi do zmniejszenia zobowiązań podatkowych [...] w stosunku do przedsiębiorstw znajdujących się w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej”<sup>47</sup>. Komisja zdefiniowała następnie rolę zasady ceny rynkowej w ramach takiej oceny, wskazując, przez odniesienie do wyroku Belgia i Forum 187/Komisja<sup>48</sup>, że każda „interpretacja indywidualna prawa podatkowego uznająca metodykę ustalania cen transferowych na użytek określenia dochodu podlegającego opodatkowaniu jednostki wchodzącej w skład grupy przedsiębiorstw, która to metodyka *nie prowadzi do uzyskania wiarygodnego szacunku wyniku, jaki mógłby zostać osiągnięty w warunkach rynkowych zgodnie z zasadą pełnej konkurencji*, przynosi selektywną korzyść adresatowi interpretacji”<sup>49</sup>.

76. Jeśli chodzi o charakterystykę prawną tej zasady, o ewolucji definicji przyjętej przez Komisję świadczy porównanie pomiędzy decyzją o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego<sup>50</sup>, podjętą w 2014 r., a zaskarżoną decyzją, którą podjęto rok później.

77. W pkt 60 tej decyzji wszczynającej postępowanie Komisja wskazała, podejmując kwestię istnienia korzyści gospodarczej, że „gdy [wstępne porozumienie cenowe] dotyczy uzgodnień w dziedzinie cen transferowych pomiędzy przedsiębiorstwami powiązanymi należącymi do grupy przedsiębiorstw, rzeczne porozumienia nie powinny odbiegać od uzgodnień lub od wynagrodzenia, *które zachowujący rozagę niezależny podmiot zaakceptowałby w normalnych warunkach rynkowych*”<sup>51</sup>, dodając następnie w pkt 61, że „w tym kontekście możliwe jest *odtworzenie warunków rynkowych* poprzez ustalenie cen transferowych zgodnie z zasadą ceny rynkowej”<sup>52</sup>, a w pkt 62, odnośnie do zgodności z zasadą ceny rynkowej, że „przed zatwierdzeniem metody obliczania podstawy podatku zaproponowanej przez podatnika, organ podatkowy powinien porównać tę metodę z *ostrożnym zachowaniem hipotetycznego uczestnika rynku*, który wymagałby ze strony przedsiębiorstwa zależnego lub oddziału przedsiębiorstwa wynagrodzenia rynkowego, uwzględniającego normalne warunki konkurencji”<sup>53</sup>. Nietrudno doszukać się tutaj procesu logicznego, jak również terminologii właściwych *zasadzie podmiotu prywatnego działającego w warunkach gospodarki rynkowej*, bowiem zachowanie krajowego

<sup>46</sup> Zawiadomienie Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. 2016, C 262, s. 1).

<sup>47</sup> Zawiadomienie Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, pkt 170.

<sup>48</sup> Wyrok z dnia 22 czerwca 2006 r. (C-182/03 i C-217/03, zwany dalej „wyrokiem Forum 187”, EU:C:2006:416).

<sup>49</sup> Zawiadomienie Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, pkt 171 (podkreślenie moje).

<sup>50</sup> Decyzja o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego w sprawie pomocy państwa SA.38375 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) – Luksemburg, Domniemana pomoc na rzecz FFT, C(2014) 3627 final.

<sup>51</sup> Podkreślenie moje.

<sup>52</sup> Podkreślenie moje.

<sup>53</sup> Podkreślenie moje.

organu podatkowego jest porównywane do zachowania ostrożnego podmiotu działającego w warunkach rynkowych, przy czym te ostatnie są ustalane w odniesieniu do cen transferowych, jakie zostałyby zaakceptowane przez hipotetycznego uczestnika rynku.

78. W motywie 228 spornej decyzji Komisja stwierdza, że „zasada ceny rynkowej, którą Komisja stosuje w ramach swojej oceny pomocy państwa, nie jest tożsama z zasadą wynikającą z art. 9 konwencji modelowej OECD w sprawie podatku, która jest instrumentem niewiążącym. Chodzi o *ogólną zasadę równego traktowania w dziedzinie opodatkowania, należącą do zakresu stosowania art. 107 ust. 1 TFUE*, która wiąże państwa członkowskie i której zakres stosowania nie wyklucza krajowych norm podatkowych”<sup>54</sup>. Zasada ceny rynkowej jest zatem scharakteryzowana jako zasada powiązana z równym traktowaniem w dziedzinie opodatkowania.

*ii) W przedmiocie zasady ceny rynkowej w zaskarżonym wyroku*

79. Warto przypomnieć pokrótce uzasadnienie zaskarżonego wyroku odnoszące się do kwestii, czy zasada ceny rynkowej mogła zostać zastosowana w spornej decyzji w celu ustalenia istnienia korzyści gospodarczej.

80. W pkt 141–154 zaskarżonego wyroku Sąd wyjaśnił, że w sytuacji gdy krajowe prawo podatkowe nie wprowadza rozróżnienia pomiędzy przedsiębiorstwami zintegrowanymi a przedsiębiorstwami samodzielnymi w kontekście ich opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, prawo to zakłada opodatkowanie dochodu wynikającego z działalności gospodarczej takiego przedsiębiorstwa zintegrowanego w takiej wysokości, jakby dochód ów wynikał z transakcji przeprowadzonych po cenach rynkowych. Znajduje to zresztą potwierdzenie, zdaniem Sądu, w wyroku Forum 187, który dotyczył właśnie systemu podatkowego przewidującego takie samo traktowanie spółek zintegrowanych i spółek samodzielnych. Sąd przypominał, że Trybunał rzeczywiście uznał, w pkt 95 tego wyroku, konieczność porównania programu pomocy stanowiącego odstępstwo od systemu „prawa powszechnego opartego na różnicy pomiędzy przychodami a kosztami dla przedsiębiorstwa prowadzącego działalność w warunkach wolnej konkurencji”. W tych okolicznościach Sąd uznał, że Komisja rzeczywiście była uprawniona do zastosowania zasady ceny rynkowej jako *narzędzia* umożliwiającego jej zbadanie, w ramach jej uprawnień wynikających z art. 107 ust. 1 TFUE, czy środek podatkowy, za pomocą którego organy krajowe przyjęły określony poziom cen dla transakcji wewnątrzgrupowych, prowadzi do zmniejszenia obciążeń, jakie zwykle ponosi budżet przedsiębiorstwa zintegrowanego będącego beneficjentem, i prowadzi do przyznania mu w ten sposób korzyści. Ponieważ w rozpatrywanym przypadku luksemburski kodeks podatkowy zmierzał do opodatkowania spółek zintegrowanych i spółek samodzielnych w ten sam sposób, Komisja słusznie wykorzystwała to narzędzie do przeprowadzenia takiej weryfikacji.

81. Odnośnie do argumentu, według którego Komisja nie wskazała w spornej decyzji podstawy prawnej zasady ceny rynkowej, Sąd uznał, że Komisja wyjaśniła, iż zasada ceny rynkowej istnieje niezależnie od kwestii ustalenia, czy została ona włączona do prawa krajowego, i że różni się ona od zasady przewidzianej w art. 9 konwencji modelowej OECD w sprawie podatku. Sąd dodał jednak, że Komisja uściśliła również w spornej decyzji, iż zasada ceny rynkowej stanowi z konieczności część oceny środków podatkowych przyznanych spółkom należącym do grupy, dokonywanej na podstawie art. 107 ust. 1 TFUE, i że zakwalifikowała ją jako „ogólną zasadę równego traktowania w dziedzinie opodatkowania”, należącą do zakresu stosowania tego postanowienia traktatu.

<sup>54</sup> Podkreślenie moje.

82. W pkt 155–161 zaskarżonego wyroku Sąd odpowiedział, po pierwsze, na argument, zgodnie z którym Komisja zbadała rozpatrywaną interpretację indywidualną w świetle zasady ceny rynkowej zastosowanej jako kryterium obce luksemburskiemu prawu podatkowemu, co miało doprowadzić do ukrytej harmonizacji naruszającej autonomię podatkową państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich. W tym względzie Sąd uznał zasadniczo, że Komisja nie przekroczyła swoich uprawnień, ponieważ zastosowała rzeczywiście zasadę ceny rynkowej w celu sprawdzenia, czy sporna interpretacja indywidualna doprowadziła do zmniejszenia obciążeń podatkowych spółki FFT wynikających z zastosowania krajowych norm prawa podatkowego. Z interpretacji tej w istocie wynikało, że spółki zintegrowane były opodatkowane na tych samych warunkach co spółki samodzielne. Po drugie, w odniesieniu do argumentu, zgodnie z którym Komisja miała błędnie stwierdzić w motywie 228 spornej decyzji, że zasada ceny rynkowej jest „ogólną zasadą równego traktowania w zakresie opodatkowania, która należy do zakresu stosowania art. 107 ust. 1 TFUE”, Sąd orzekł, że sformułowanie to nie powinno być „oderwane od kontekstu” i nie oznacza, że Komisja potwierdziła istnienie „ogólnej zasady równego traktowania w odniesieniu do podatków *nieodłącznie związanej* z art. 107 ust. 1 TFUE”<sup>55</sup>. Taka interpretacja, zdaniem Sądu, nadawałaby bowiem temu artykułowi zbyt szeroki zakres.

*iii) W przedmiocie podstawy zasady ceny rynkowej*

83. Zastrzeżenie pierwsze podniesione przez Irlandię w ramach tego zarzutu odwołania odnosi się konkretnie do pkt 161 zaskarżonego wyroku. Irlandia podnosi zasadniczo w tym względzie, że Sąd niesłusznie zaakceptował ostatnie stwierdzenie zawarte w motywie 228 spornej decyzji, zgodnie z którym zasada ceny rynkowej stanowi „ogólną zasadę równego traktowania w dziedzinie opodatkowania, należącą do zakresu stosowania art. 107 ust. 1 TFUE”, uznawszy, że sformułowanie to nie może być wyrwane z kontekstu i nie może być w związku z tym interpretowane w ten sposób, że zasada ceny rynkowej wynika z tego przepisu prawa pierwotnego. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Sąd nie mógł bowiem przeformułować spornej decyzji ani uzupełnić jej uzasadnienia. Drugie zastrzeżenie Irlandii dotyczy tego samego stwierdzenia zawartego w spornej decyzji, które zostało zatwierdzone przez Sąd w pkt 141 zaskarżonego wyroku. Zdaniem Irlandii nie istnieje żadna zasada ogólna prawa Unii wymagająca równego traktowania podatników. Irlandia rzeczywiście podnosi w tym względzie, że w kwestii opodatkowania przedsiębiorstw prawo Unii i prawa krajowe często dokonują rozróżnienia pomiędzy spółkami zintegrowanymi i spółkami samodzielnymi.

84. W odniesieniu do pierwszego zastrzeżenia Irlandii należy na wstępie zauważyć, że interpretacja sekcji 7.2.2.1 spornej decyzji, a w szczególności jej motywu 228, jest niezwykle trudna, ze względu na niezręczne sformułowanie niektórych fragmentów uzasadnienia skonstruowanego przez Komisję. W tych okolicznościach tym bardziej godny ubolewania jest fakt, że Sąd postanowił zatwierdzić ostatnie zdanie tego motywu poprzez ogólne odniesienie do „kontekstu”, w którym takie sformułowanie zostało użyte, bez podania następnie żadnych szczegółów.

85. Wobec tego należy wypowiedzieć się w kwestii, czy Sąd przekroczył w ten sposób granice sprawowanej przez siebie kontroli sądowej.

86. Zgodnie z dobrze utrwalonym orzecznictwem, o czym Irlandia przypomina w swoim odwołaniu, Sąd nie jest uprawniony do *zastępowania swoim własnym uzasadnieniem* uzasadnienia autora zaskarżonego aktu i nie może *uzupełniać własnym uzasadnieniem luki*

<sup>55</sup> Podkreślenie moje.

w uzasadnieniu spornej decyzji, co prowadziłyby do tego, że sprawowana przez niego kontrola nie odnosiłaby się do żadnej z ocen zawartych w tej decyzji<sup>56</sup>. Dodam, iż nie ulega jednocześnie wątpliwości, że *interpretacja* wspomnianego aktu rzeczywiście podlega kontroli sprawowanej przez Sąd<sup>57</sup>.

87. Czy Sąd przeformułował lub uzupełnił uzasadnienie spornej decyzji, czy też ograniczył się jedynie do skorzystania z uprawnionej swobody w interpretowaniu tej decyzji?

88. Nie sądzę, aby na to pytanie można było odpowiedzieć bez szczegółowej analizy zmierzającej do określenia poprawnej interpretacji motywu 228 spornej decyzji. Jedynie taka analiza pozwoli zrozumieć przedmiot oceny dokonanej przez Sąd w pkt 161 zaskarżonego wyroku, a tym samym wypowiedzieć się w przedmiocie zastrzeżeń podniesionych przez Irlandię.

89. Jeśli chodzi o jego brzmienie, motyw ten przewiduje, że „[z]asada ceny rynkowej stanowi zatem integralną część oceny dokonywanej przez Komisję, na podstawie art. 107 ust. 1 [TFUE], w odniesieniu do środków podatkowych przyznanych spółkom zintegrowanym”. Przyznam, że zdanie to mogłoby sugerować, że zgodnie z zaskarżoną decyzją zasada ceny rynkowej wynika z przywołanego postanowienia traktatu. Wydaje mi się jednak, że owo zdanie można również rozumieć zawężająco na gruncie kolejnego stwierdzenia, zgodnie z którym zasada ta znajduje zastosowanie niezależnie od jej uprzedniego wprowadzenia do systemu prawnego danego państwa członkowskiego („niezależnie od tego, czy państwo członkowskie wprowadziło tę zasadę do swojego krajowego systemu prawnego”). Innymi słowy – choć Komisja stwierdza, że zasada ceny rynkowej stanowi integralną część tej oceny, nawet w braku jej włączenia do prawa krajowego, nie oznacza to jednak, że stosowanie zasady ceny rynkowej nie jest w tym kontekście uzależnione od innych warunków, takich jak fakt, że system podatkowy stanowiący „zwykłe” opodatkowanie zmierza do jednakowego traktowania spółek zintegrowanych i spółek samodzielnych.

90. Zdanie rozpatrywanego motywu 228 badane przez Sąd w pkt 161 zaskarżonego wyroku wskazuje zresztą, że zasada ceny rynkowej stanowi „ogólną zasadę równego traktowania w dziedzinie opodatkowania, *należącą do zakresu stosowania* art. 107 ust. 1 [TFUE]”<sup>58</sup>, a nie że „wynika” ona lub stanowi „nieodłączny element” tego postanowienia traktatu.

91. Jeśli chodzi o systematykę spornej decyzji, zauważam przede wszystkim, że jej motywy 224, 226, 227 i 228, w których wskazano podstawę i zakres zasady ceny rynkowej, odnoszą się wszystkie do faktu, że zasada ta umożliwia wykrycie istnienia uprzywilejowanego traktowania na korzyść spółek zintegrowanych *na gruncie ogólnego systemu podatku dochodowego od osób prawnych*, a sprecyzowanie to nie miałoby żadnego znaczenia, gdyby Komisja uznała, że podstawa tej zasady znajduje się w art. 107 ust. 1 TFUE.

92. Podzielam zresztą stanowisko zajęte przez Komisję w jej odpowiedzi na skargę, zgodnie z którym sekcja 7.2.2.1 spornej decyzji („Selektywna korzyść wynikająca z niezgodności z zasadą ceny rynkowej”), w której widnieje motyw 228, winna być interpretowana w świetle sekcji 7.2.1 tejże decyzji („Określenie systemu odniesienia”).

<sup>56</sup> Zobacz wyrok z dnia 24 stycznia 2013 r., Frucona Košice/Komisja (C-73/11 P, EU:C:2013:32, pkt 87–90).

<sup>57</sup> Zobacz wyrok z dnia 26 marca 2020 r., Larko/Komisja (C-244/18 P, EU:C:2020:238, pkt 104, 105).

<sup>58</sup> Podkreślenie moje.

93. Rzeczywiście bowiem, sekcja 7.2.2.1 stanowi część wprowadzającą sekcji 7.2.2 („Selektywna korzyść wynikająca z derogacji od ogólnego systemu opodatkowania podatkiem od osób prawnych w Luksemburgu”), w której Komisja starała się wykazać, że zatwierdzając porozumienie w sprawie cen transferowych skutkujące zaniżeniem cen wynikających z zasady ceny rynkowej, luksemburski organ podatkowy przyznał spółce FFT korzyść, a tym samym odstąpił od krajowych norm określających opodatkowanie spółek. Tymczasem to w sekcji 7.2.1 Komisja przyjęła, że ogólny system podatku od osób prawnych w Luksemburgu stanowił ramy odniesienia, względem których miało zostać zbadane wystąpienie selektywnej korzyści, wskazując jednocześnie, że spółki zintegrowane i spółki samodzielne znajdowały się w świetle celów tego systemu w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej. Zważywszy na to stwierdzenie, w sekcji 7.2.2.1 wyjaśniono, że kryterium odniesienia powołane w spornej decyzji przez Komisję w celu określenia, czy indywidualna interpretacja w sprawie cen transferowych przyznawała selektywną korzyść, spoczywało na podatkowym traktowaniu spółek samodzielnych w ramach ogólnego systemu opodatkowania osób prawnych w Luksemburgu.

94. Zatem „kontekst”, o którym mowa w pkt 161 zaskarżonego wyroku, to właśnie kontekst, w którym krajowy system podatkowy, stanowiący ramy odniesienia dla zbadania istnienia selektywnej korzyści, zmierza do opodatkowania spółek zintegrowanych i spółek samodzielnych w ten sam sposób. Wydaje się zatem, że zasada ceny rynkowej, o której mowa w spornej decyzji, wynika z prawa krajowego, a nie z samego art. 107 ust. 1 TFUE.

95. Wobec powyższego Sąd nie przeformułował ani też nie uzupełnił uzasadnienia spornej decyzji, lecz jedynie dokonał jej wykładni, nie przekraczając granic sprawowanej przez siebie kontroli sądowej. Podniesione przez Irlandię zastrzeżenie pierwsze należy zatem moim zdaniem oddalić<sup>59</sup>.

96. Na wypadek gdyby Trybunał odrzucił moją sugestię, należy jeszcze poczynić ostatnią uwagę. Gdyby bowiem Trybunał uznał, wbrew temu, co Sąd orzekł w zaskarżonym wyroku, że uzasadnienie spornej decyzji należy rozumieć w ten sposób, że zasada ceny rynkowej wynika z art. 107 ust. 1 TFUE, to należałoby jeszcze zbadać, czy z tego postanowienia traktatu można rzeczywiście wywieść zasadę równego traktowania podatników.

97. Jak to podnosi Irlandia w swoim odwołaniu, Trybunał uznał już, że w traktacie nie istnieje ogólna zasada niedyskryminacji, z wyjątkiem przypadków *wyraźnie* przewidzianych (narodowość, płeć, wiek itp.)<sup>60</sup>. Jest tymczasem oczywiste, że art. 107 ust. 1 TFUE, który ustanawia generalny zakaz przyznawania pomocy państwa, nie przewiduje w żaden sposób ogólnej zasady nakazującej równe traktowanie podatników. Na taką zasadę można zatem powoływać się przeciwko krajowym przepisom ustawowym jedynie wtedy, gdy została ona wcześniej opracowana przez prawodawcę Unii w akcie o dokładnie określonej treści<sup>61</sup>, co nie wydaje mi się mieć miejsca w przypadku równego traktowania przedsiębiorstw zintegrowanych i samodzielnych.

98. Jeśli chodzi o zastrzeżenie drugie podniesione przez Irlandię, opiera się ono na założeniu, że w pkt 141 zaskarżonego wyroku stwierdzono, iż zasada ceny rynkowej *wynika z art. 107 ust. 1 TFUE*. Ponieważ w punkcie tym stwierdza się natomiast, że zasada ceny rynkowej ma

<sup>59</sup> Na tym etapie należy wyjaśnić, że sugerowana odpowiedź odnosi się właśnie do formalnego zastrzeżenia dotyczącego uzasadnienia spornej decyzji, a nie do ewentualnego naruszenia prawa popełnionego przez Sąd w jego analizie oceny istoty sprawy dokonanej przez Komisję. Ten ostatni punkt wchodzi wyłącznie w zakres zastrzeżenia piątego, które zostanie omówione w kolejnych punktach niniejszej opinii.

<sup>60</sup> Wyrok z dnia 18 grudnia 2014 r., FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, pkt 33).

<sup>61</sup> Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 15 października 2009 r., Audiolux i in. (C-101/08, EU:C:2009:626, pkt 34); z dnia 29 października 2009 r., NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, pkt 42).

zastosowanie w przypadku, gdy *prawo krajowe* zmierza do zapewnienia takiego samego traktowania spółek zintegrowanych i spółek samodzielnych do celów opodatkowania osób prawnych, uważam, że również to zastrzeżenie należy oddalić.

99. Należy teraz rozważyć zastrzeżenie piąte podniesione przez Irlandię. Podnosi ona, że w sytuacji takiej jak ta rozpatrywana niniejszej sprawie zasada ceny rynkowej może być stosowana w celu ustalenia wystąpienia korzyści jedynie wtedy, gdy wpisana jest ona w krajowy system podatkowy stanowiący „zwykłe” opodatkowanie, a to zakłada wzięcie pod uwagę norm rzeczywiście stosowanych w danym państwie członkowskim, a nie norm zewnętrznych w stosunku do tego systemu. Sąd miał temu wymogowi uchybić poprzez zatwierdzenie w pkt 141 i 145 zaskarżonego wyroku zastosowania tej zasady przez Komisję w oparciu o domniemany cel luksemburskiego prawa podatkowego.

100. Najpierw należy określić ramy dyskusji. Strony są zgodne w dwóch zasadniczych kwestiach wynikających z uzasadnienia przyjętego przez Sąd w zaskarżonym wyroku. Z jednej strony nie ma a priori przeszkód dla stosowania zasady ceny rynkowej jako „narzędzia” służącego do badania istnienia korzyści dla przedsiębiorstwa zintegrowanego. Z drugiej strony możliwość zastosowania tej zasady zależy od tego, czy wchodzi ona w zakres zwykłych reguł opodatkowania mających zastosowanie do takiego przedsiębiorstwa w braku rozpatrywanej interpretacji indywidualnej. Kwestia sporna pomiędzy stronami dotyczy jedynie sposobu, w jaki Sąd odpowiedział na to ostatnie pytanie.

101. Należy zatem zająć stanowisko w tej kwestii, co wymaga wzięcia pod uwagę kryteriów wyznaczających sposób ustalenia takiego „zwykłego” opodatkowania.

102. Jak już wcześniej wyjaśniłem, zasadnicze utożsamienie pojęcia „zwykłego” opodatkowania, stosowanego w ocenie istnienia korzyści gospodarczej, z pojęciem „ram odniesienia”, używanym w analizie selektywności, prowadzi do uznania, że kryteria stosowane w orzecznictwie w celu ustalenia treści tego drugiego pojęcia mogą zostać przeniesione na to pierwsze. Kryteria te odnoszą się do obiektywnego, kompleksowego i konkretnego charakteru zespołu norm stanowiących o „zwykłym” opodatkowaniu.

103. Z uwagi na przedmiot niniejszego zastrzeżenia wydaje mi się, że szczególne znaczenie przybiera kryterium odwołujące się do *konkretnego* charakteru „zwykłego” opodatkowania.

104. W tym względzie należy przede wszystkim zauważyć, że z lektury pkt 139 zaskarżonego wyroku, wraz z odniesieniem do początku pkt 141 tego wyroku, wynika, że Sąd w sposób dorozumiany przyjął założenie, że „zwykłe” opodatkowanie powinno obejmować wyłącznie przepisy prawa krajowego.

105. Z pkt 141 i 145 tego wyroku wynika następnie, że zdaniem Sądu *cel* luksemburskiego kodeksu podatkowego, jakim jest jednakowe opodatkowanie przedsiębiorstw zintegrowanych i samodzielnych w ramach podatku dochodowego od osób prawnych, wystarczająco uzasadnia wnioski, zgodnie z którym zasada ceny rynkowej wchodzi w zakres „zwykłego” opodatkowania. W pkt 141 zaskarżonego wyroku Sąd odniósł się bowiem do faktu, że „jeśli krajowe prawo podatkowe nie wprowadza rozróżnienia pomiędzy przedsiębiorstwami zintegrowanymi a przedsiębiorstwami samodzielnymi [...], prawo to *zakłada* opodatkowanie dochodu wynikającego z działalności gospodarczej takiego przedsiębiorstwa zintegrowanego w takiej

wysokości, jakby zysk ów wynikał z transakcji przeprowadzonych po cenach rynkowych”<sup>62</sup>. W punkcie 145 zaskarżonego wyroku Sąd stwierdził, że luksemburski kodeks podatkowy „*zmierza do tego, aby przedsiębiorstwa zintegrowane i przedsiębiorstwa samodzielne w Luksemburgu były opodatkowane w ten sam sposób*” i że kodeks ten „*ma na celu opodatkowanie dochodu wynikającego z działalności gospodarczej [...] przedsiębiorstwa zintegrowanego w taki sposób, jak gdyby wynikał z transakcji przeprowadzonych po cenach rynkowych*”<sup>63</sup>. Na poparcie swojego wniosku Sąd nie przytoczył natomiast żadnego konkretnego przepisu prawa luksemburskiego.

106. Tymczasem, jak wskazałem w poprzednich punktach niniejszej opinii, a co wynika z najnowszego orzecznictwa Trybunału, konkretny charakter „zwykłego” opodatkowania oznacza, że ma ono opierać się na przepisach prawa *pozytywnego*. Aby uniknąć wszelkiego naruszenia wyłącznej kompetencji państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich, istnienie korzyści w rozumieniu art. 107 TFUE może być sprawdzane wyłącznie w świetle ram prawnych nakreślonych przez ustawodawcę krajowego w ramach *rzeczywistego* wykonywania tej kompetencji. Jedynie takie wykonanie może sprawić, że zasada ceny rynkowej stanie się częścią zbioru norm i zasad mających zastosowanie do sytuacji podatkowej przedsiębiorstwa zintegrowanego, takiego jak spółka FFT, w braku rozpatrywanej interpretacji indywidualnej.

107. Podzielał wobec tego stanowisko Irlandii, zgodnie z którym podejście przyjęte przez Komisję w spornej decyzji, zatwierdzone przez Sąd w zaskarżonym wyroku, sprowadza się w ostatecznym rozrachunku do wprowadzenia do krajowego systemu podatkowego, stanowiącego „zwykłe” opodatkowanie, normy – a mianowicie zasady ceny rynkowej – która jest temu systemowi nieznana. Z przyczyn wyjaśnionych w poprzednim punkcie odniesienie do domniemanego celu realizowanego przez krajowego ustawodawcę nie może uzasadniać przypisania tej zasady do tego systemu.

108. Należy w tym względzie zauważyć, że Irlandia podnosi również, że w ten sposób Sąd po prostu pominął art. 164 ust. 3 kodeksu podatkowego, w którym ustawodawca krajowy włączył zasadę ceny rynkowej do luksemburskiego prawa podatkowego. Jej zdaniem „zwykłe” opodatkowanie powinno zostać ustalone wyłącznie na podstawie tego przepisu.

109. Nie sądzę, aby Sąd pominął wspomniany artykuł. Z pkt 13 zaskarżonego wyroku wynika bowiem, że Sąd wziął pod uwagę motywy spornej decyzji, w których Komisja wskazała, że rozpatrywana interpretacja indywidualna została przyjęta na podstawie art. 164 ust. 3 kodeksu podatkowego (oraz okólnika nr 164/2) i że przepis ten ustanawia zasadę ceny rynkowej w luksemburskim prawie podatkowym. Sąd uznał jednak, że Komisja słusznie doszła do wniosku, że ramy odniesienia stanowiące „zwykłe” opodatkowanie powinny być określone szerzej niż tylko w odniesieniu do tego artykułu. To właśnie ta ocena, co podkreślam, obarczona jest naruszeniem prawa.

110. Nie umknęło mojej uwadze, że gdyby odniesienie do zasady ceny rynkowej zostało włączone do krajowego porządku prawnego, to liczba krajowych władz podatkowych, których indywidualne interpretacje mogłyby podlegać kontroli Komisji pod kątem pomocy państwa, zostałyby z tego tytułu ograniczona, a wytyczne OECD stałyby się *de facto* wiążące, zawężając tym samym swobodę uznania przysługującą Komisji w zakresie badania tych decyzji. Niemniej jednak jest to

<sup>62</sup> Podkreślenie moje.

<sup>63</sup> Podkreślenie moje.

jedyne rozumowanie, które Sąd może moim zdaniem uznać za prawidłowe z prawnego punktu widzenia, z poszanowaniem wyłącznej kompetencji państw członkowskich w sprawach podatków bezpośrednich.

111. Natomiast rozumowanie prawne, którym kierowała się Komisja w ramach uzasadnienia głównego i które zostało przez Sąd zatwierdzone w zaskarżonym wyroku, określa ramy odniesienia stanowiące „zwykłe” opodatkowanie w oparciu o wariant zasady ceny rynkowej zasadzający się na nieskodyfikowanym elemencie, takim jak (domniemany) cel luksemburskiego prawa podatkowego. Czy nie stanowi to właśnie niesłusznej ingerencji w autonomię podatkową państw członkowskich, którą Trybunał starannie potępiał do tej pory? Sądzę, że tak<sup>64</sup>.

112. W świetle powyższych rozważań jestem przekonany, że zastrzeżenie piąte podniesione przez Irlandię musi zostać uwzględnione.

113. W zastrzeżeniu szóstym Irlandia krytykuje pkt 142 zaskarżonego wyroku, wskazując, że wyrok Forum 187 nie potwierdza wniosku, zgodnie z którym art. 107 ust. 1 TFUE nakłada na państwa członkowskie niezależny obowiązek stosowania zasady ceny rynkowej, bez względu na kwestię, czy zasada ta została włączona do prawa krajowego. Podnosi ona między innymi, że w sprawie, która doprowadziła do wydania wyroku Forum 187, odstępstwo od zastosowania zasady ceny rynkowej zostało uznane za istotne, ponieważ zasada ta została włączona do rozpatrywanego prawa krajowego, a mianowicie do prawa belgijskiego.

114. Należy więc zbadać, czy interpretacja wyroku Forum 187, która wynika z pkt 142 zaskarżonego wyroku, jest prawidłowa.

115. W sprawie tej do Trybunału zwrócono się o zbadanie decyzji, w drodze której Komisja stwierdziła, że system podatkowy obowiązujący w Belgii dotyczący zatwierdzonych centrów koordynacyjnych stanowi system pomocy państwa niezgodny ze wspólnym rynkiem<sup>65</sup>. Wśród szeregu korzyści gospodarczych przyznanych tym centrom koordynacyjnym na podstawie wspomnianego systemu podatkowego znajduje się metoda ustalania ich dochodów podlegających opodatkowaniu. Podlegający opodatkowaniu zysk jest określany ryczałtowo w oparciu o tak zwaną metodę „cost plus” oraz odpowiada procentowi wydatków i kosztów działalności, z wyjątkiem w szczególności kosztów personelu i kosztów finansowych. W braku jakichkolwiek informacji o prowadzonej działalności procent zysku, jaki należy uwzględnić, ustalony został w wysokości 8%. Tak ustalony zysk podlegał opodatkowaniu zwykłą stawką podatku dochodowego od osób prawnych.

116. W celu sprawdzenia, czy ów system podatkowy przynosi korzyści centrom koordynacyjnym, Trybunał uznał za konieczne, we fragmencie przywołanym przez Sąd w pkt 142 zaskarżonego wyroku, porównanie rzeczonego systemu podatkowego z systemem prawa powszechnego, w którym podlegające opodatkowaniu dochody każdego przedsiębiorstwa prowadzącego działalność w warunkach wolnej konkurencji odpowiadają różnicy pomiędzy przychodem a kosztami takiego przedsiębiorstwa<sup>66</sup>. Trybunał uznał zatem, że skutkiem wyłączenia kosztów personelu i kosztów finansowych, które w sposób przeważający przyczyniają się do uzyskania

<sup>64</sup> Zobacz w tej kwestii: R. Mason, „Identifying Illegal Subsidies”, *American University Law Review*, vol. 69, n° 2, art. 3, s. 530–531.

<sup>65</sup> Decyzja Komisji 2003/755/WE z dnia 17 lutego 2003 r. w sprawie systemu pomocy ustanowionego przez Belgię na rzecz centrów koordynacyjnych mających siedzibę w Belgii (Dz.U. 2003, L 282, s. 25).

<sup>66</sup> Wyrok Forum 187, pkt 95.

dochodów centrów koordynacyjnych, z kosztów uwzględnianych przy określeniu podlegającego opodatkowaniu dochodu jest fakt, że „ceny rozliczeń [transferowe] nie są podobne do cen, które byłyby stosowane w warunkach wolnej konkurencji”<sup>67</sup>.

117. Zdaniem Komisji nie ulega wątpliwości, że Trybunał zastosował zatem zasadę ceny rynkowej. Nawet jeśli zasada ta nie została przywołana w pkt 95 ani 96 wyroku Forum 187, Komisja twierdzi, że użycie w pkt 95 sformułowania „prowadzącego działalność w warunkach wolnej konkurencji” oraz w pkt 96 – „ceny rozliczeń [transferowe]” nie pozostawia żadnego marginesu na odmienne interpretacje.

118. W odniesieniu do podstawy prawnej dla zastosowania tej zasady Komisja przyłącza się do uwag Irlandii, że w wyroku Forum 187 Trybunał porównał traktowanie centrów koordynacyjnych pod względem podatkowym z zasadami powszechnego prawa belgijskiego. Komisja dodała jednak, że powód, dla którego Trybunał przyjął sposób traktowania spółek samodzielnych pod względem podatkowym jako punkt odniesienia do celów ustalenia istnienia korzyści na rzecz tych centrów, jest taki sam jak powód przyjęty przez Sąd w pkt 141 i 145 zaskarżonego wyroku, zgodnie z którym głównym celem rozpatrywanego krajowego systemu podatkowego jest zapewnienie, aby podstawa opodatkowania spółek zintegrowanych była oceniana w taki sam sposób jak podstawa opodatkowania spółek samodzielnych.

119. Jednocześnie wyrok Forum 187 ma dodatkowo potwierdzać, zdaniem Komisji, że zastosowanie zasady ceny rynkowej nie jest uzależnione od jej włączenia do prawa krajowego. Komisja zauważa bowiem, że Trybunał nie zbadał w tym wyroku istnienia korzyści dla centrów koordynacyjnych poprzez odniesienie do zasady ceny rynkowej skodyfikowanej w belgijskim prawie podatkowym.

120. Ta wykładnia wyroku Forum 187 nie jest według mnie przekonująca.

121. W żadnym momencie nie stwierdzono w tym wyroku, że państwa członkowskie są zobowiązane do wdrożenia zasady ceny rynkowej, jeżeli zasada ta nie została skodyfikowana w prawie krajowym. Nie jest to moim zdaniem zaskakujące, ponieważ nie jest to kwestia prawna, która była przedmiotem wykładni Trybunału.

122. Wynika to jasno z układu uzasadnienia Trybunału w tymże wyroku. Na wstępie w pkt 91–93 Trybunał przypomniał podstawowe cechy metody ustalania zysku podlegającego opodatkowaniu, która wynika z systemu podatkowego przewidzianego w *arrêté royal* n° 187, du 30 décembre 1982, relatif à la création des centres de coordination (rozporządzeniu królewskim nr 187 z dnia 30 grudnia 1982 r. w sprawie utworzenia centrów koordynacyjnych)<sup>68</sup>. Następnie w pkt 94 Trybunał wskazuje, że metoda ta „opiera się na metodzie »cost plus« rekomendowanej przez [OECD] przy opodatkowaniu usług świadczonych przez spółkę zależną lub stały zakład na rzecz spółek należących do tej samej grupy i mających siedzibę w innych państwach”, i dalej w pkt 95 i 96 stwierdza w istocie, że konieczne jest porównanie kwoty podlegającego opodatkowaniu dochodu wynikającej z zastosowania rzeczzonego systemu podatkowego z kwotą wynikającą z zastosowania systemu prawa powszechnego.

123. Wynika z tego, że ustawodawca belgijski wprowadził do prawa krajowego metodę analogiczną do tej zwanej „cost plus”, która jest jedną z metod obliczania cen transferowych zalecanych przez OECD do celów pośredniego określenia ceny rynkowej transakcji

<sup>67</sup> Wyrok Forum 187, pkt 96.

<sup>68</sup> *Moniteur belge* z dnia 13 stycznia 1983 r.

wewnątrzgrupowej. Jak podkreślił rzecznik generalny P. Léger w pkt 257 opinii, którą przedstawił w owej sprawie, strona skarżąca nie zakwestionowała faktu, że istnienie korzyści należy oceniać w oparciu o kryterium stanowiące podstawę metody „cost plus” opracowanej przez OECD, to znaczy to, zgodnie z którym ceny transferowe należy ustalać w sposób mający na celu osiągnięcie cen, które byłyby stosowane w warunkach normalnej konkurencji<sup>69</sup>. Ponadto z decyzji Komisji wynika, że do celów ustalenia rzeczonych cen belgijskie organy powinny odwołać się do raportu OECD<sup>70</sup>.

124. Pozwala to moim zdaniem zrozumieć, że wbrew temu, co w odpowiedzi na skargę twierdzi Komisja, brak jakiejkolwiek wzmianki o zasadzie ceny rynkowej w wyroku Forum 187 – nawet jeśli można by uznać, że zasada ta objęta jest przepisem art. 26 belgijskiego kodeksu podatków dochodowych z 1992 r. – nie oznacza, że kwestia ustalenia, czy zasada ta została włączona do prawa krajowego, jest w tym wyroku bez znaczenia.

125. Wydaje mi się, że w omawianym wyroku Trybunał rozstrzyga bowiem inną kwestię prawną, której logicznym założeniem jest po prostu włączenie zasady ceny rynkowej do prawa krajowego. W sytuacji gdy państwo członkowskie zdecyduje się na wprowadzenie do swojego prawa krajowego metody ustalania podlegającego opodatkowaniu zysku spółek zintegrowanych, analogicznej do opracowanej przez OECD metody „cost plus”, *a zatem mającej na celu opodatkowanie tych spółek na podstawie porównywalnej z podstawą, która wynikałaby z zastosowania systemu prawa powszechnego*, państwo to przyznaje korzyść gospodarczą rzeczonym spółkom, gdy włącza do tej metody przepisy powodujące zmniejszenie obciążenia podatkowego, jakie spółki te musiałyby normalnie ponieść w wyniku zastosowania rzeczonego systemu.

126. Podsumowując: uważam, że wbrew temu, co w pkt 142 zaskarżonego wyroku orzekł Sąd, wyrok Forum 187 nie potwierdza stanowiska, zgodnie z którym zasada ceny rynkowej znajduje zastosowanie w wypadku, gdy krajowe prawo podatkowe zmierza do opodatkowania spółek zintegrowanych i spółek samodzielnych w ten sam sposób, niezależnie od tego, czy zasada ta została do tego prawa włączona.

127. W związku z tym zastrzeżenie szóste podniesione przez Irlandię należy moim zdaniem uwzględnić.

128. W zastrzeżeniu siódmym Irlandia podnosi, że zasada ceny rynkowej nie ma swego źródła w dokumentach OECD, oraz że zasada podmiotu prywatnego działającego w warunkach gospodarki rynkowej, która ma leżeć u podstaw jej podejścia w tej kwestii, nie stanowi właściwej podstawy prawnej. Irlandia zauważa w tym względzie, że Komisja odwołała się do tej zasady w decyzjach o wszczęciu postępowania dotyczących indywidualnych interpretacji wydanych na rzecz Apple, Fiata i Starbucksa i że Komisja potwierdziła na rozprawie przed Sądem w niniejszej sprawie, iż nie opiera już swojej teorii zasady ceny rynkowej na zasadzie podmiotu prywatnego działającego w warunkach gospodarki rynkowej.

129. Odnośnie do tego zastrzeżenia ograniczę się do stwierdzenia, że wydaje się ono podważać w sposób ogólny podejście Komisji do podstawy zasady ceny rynkowej, nie odnosząc się do powodów, dla których podejście to przyjęto w zaskarżonym wyroku. Wobec tego zwracam się do Trybunału o uznanie tego zastrzeżenia za niedopuszczalne.

<sup>69</sup> Opinia rzecznika generalnego P. Légera w sprawach połączonych Belgia i Forum 187/Komisja (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:89).

<sup>70</sup> Decyzja Komisji 2003/755/WE, motyw 95. W tym względzie Komisja odwołuje się do nr 26/48 komentarza do belgijskiego kodeksu podatków od wynagrodzeń z 1992 r.

130. Trzecie i czwarte zastrzeżenie podniesione przez Irlandię wymagają przytoczenia odpowiedniego fragmentu zaskarżonego wyroku. W pkt 152 tego wyroku Sąd zauważył, iż Komisja podniosła na rozprawie, że zasada ceny rynkowej jest nieodłącznie związana ze zwykłym systemem opodatkowania przewidzianym w prawie krajowym jako konsekwencja podejścia „odrębnego podmiotu prawnego”, podejścia, zgodnie z którym prawo krajowe odnosi się do podmiotów prawnych, a nie do podmiotów gospodarczych. W pkt 153 Sąd odniósł się do zastrzeżeń Wielkiego Księstwa Luksemburga i FFT, jakoby Komisja zmieniła w ten sposób na rozprawie stanowisko w przedmiocie zasady ceny rynkowej, jakie wyraziła w spornej decyzji. Przyznając, że zmiana podstawy prawnej zasady ceny rynkowej przedstawionej w spornej decyzji byłaby nieuprawniona, Sąd uznał, że w żadnym wypadku nie podważa to wcześniej poczynionego przezeń ustalenia, zgodnie którym zasada ceny rynkowej stanowi narzędzie stosowane w ramach analizy na podstawie art. 107 ust. 1 TFUE.

131. W tym względzie Irlandia podnosi w pierwszej kolejności, że Komisja nie mogła skutecznie powołać się na nowy argument podniesiony przez siebie na rozprawie, nie naruszając przy tym prawa do obrony. Podejście zasadzające się na odrębności podmiotu prawnego nie zostało bowiem rzeczywiście wskazane w spornej decyzji jako podstawa prawna wspomnianej zasady.

132. W drugiej kolejności Irlandia twierdzi, że nawet gdyby Komisja wskazała w spornej decyzji, że podejście zasadzające się na odrębności podmiotu prawnego stanowi podstawę prawną zasady ceny rynkowej, naruszyłaby ona prawo. Błędem byłoby bowiem twierdzenie, że zasada ta jest koniecznym następstwem podejścia zasadzającego się na odrębności podmiotu prawnego, ponieważ inne modele opodatkowania, takie jak model podziału według z góry ustalonego wzoru, przewidziany we wniosku dotyczącym dyrektywy w sprawie wspólnej podstawy opodatkowania osób prawnych, również opierają się na tym podejściu.

133. W tym względzie od razu zaznaczam, że Trybunał nie powinien moim zdaniem dać się wciągnąć w dyskusję pozbawioną praktycznego znaczenia, ponieważ Sąd nie oparł swojego orzeczenia na elementach krytykowanych w zastrzeżeniach podnoszonych przez Irlandię. Dyskusja taka miałaby w istocie charakter czysto teoretyczny lub, ściślej, nie miałaby żadnego wpływu na rozwiązanie przedstawionego Trybunałowi sporu.

134. Należy bowiem zauważyć, że w pkt 153 zaskarżonego wyroku Sąd nie wypowiedział się na temat tego, czy poprzez wyjaśnienia przedstawione na rozprawie w przedmiocie związku pomiędzy wdrożeniem podejścia zasadzającego się na odrębności podmiotu prawnego w krajowym systemie podatkowym a zasadą ceny rynkowej Komisja zmieniła stanowisko zajęte pierwotnie w spornej decyzji. Zupełnie przeciwnie, Sąd ograniczył się w istocie do stwierdzenia, że nawet gdyby zastrzeżenia podnoszone przez Wielkie Księstwo Luksemburga i FFT uznać za zasadne, nie miałyby to żadnego wpływu na wniosek, do którego doszedł on co do podstawy prawnej stosowania zasady ceny rynkowej<sup>71</sup>. Rozpatrywane zastrzeżenia opierają się zatem na błędnym odczytaniu zaskarżonego wyroku.

135. Trzecie i czwarte zastrzeżenie podniesione przez Irlandię należy zatem moim zdaniem oddalić jako nieistotne dla sprawy.

<sup>71</sup> O ile prawdą jest, że w pkt 153 zaskarżonego wyroku Sąd nie wydaje się odwoływać do wspomnianej podstawy prawnej, ograniczając się do podsumowania swojego wniosku poprzez stwierdzenie, że „zasada ceny rynkowej ma zastosowanie w ramach analizy na podstawie art. 107 ust. 1 TFUE”, o tyle prawdą jest również, że odniesienie to wynika z całości rozumowania Sądu, zgodnie z którym zasadność zastosowania zasady ceny rynkowej jako narzędzia w ramach tego badania zależy od tego, czy *prawo krajowe* zmierza do opodatkowania zysku wynikającego z działalności gospodarczej przedsiębiorstwa zintegrowanego tak, jak gdyby wynikał on z transakcji dokonanych po cenach rynkowych.

*iv) W przedmiocie zakresu stosowania zasady ceny rynkowej i zasady pewności prawa*

136. W zastrzeżeniu ósmym Irlandia podnosi, że treść zasady ceny rynkowej zastosowanej przez Komisję w spornej decyzji i zatwierdzonej przez Sąd w zaskarżonym wyroku jest niezmiernie trudna do zrozumienia. W tym względzie zauważa ona, że o ile jedyną dokładną definicję zasady ceny rynkowej można znaleźć w dokumentach opracowanych w ramach OECD, o tyle motyw 229 spornej decyzji i pkt 147 zaskarżonego wyroku wskazują, że zasada ceny rynkowej OECD różni się od zasady przyjętej przez Komisję. Z pkt 149 zaskarżonego wyroku ma ponadto wynikać, że Komisja nie jest zobowiązana do uwzględnienia sposobu, w jaki zasada ceny rynkowej jest definiowana w prawie krajowym, co miało ją doprowadzić do pominięcia w niniejszej sprawie faktu, że Wielkie Księstwo Luksemburga rzeczywiście włączyło tę zasadę do swojego prawa krajowego. Wreszcie nie istnieją zdaniem Irlandii żaden podręcznik ani żadne wytyczne, które definiowałyby treść zasady ceny rynkowej w formie opisanej w spornej decyzji przez Komisję. Niedookreślenie treści tej zasady ma stanowić problem z punktu widzenia zasady pewności prawa, ponieważ podatnik lub krajowe organy podatkowe nie mają możliwości poznania rzeczywiście stosowanych norm.

137. W swojej odpowiedzi na skargę Komisja odpowiada w szczególności, że treść tej zasady jest niezwykle jasna. Ma ona bowiem przewidywać, że transakcje pomiędzy powiązаныmi podmiotami gospodarczymi powinny być oceniane do celów podatkowych tak, jak gdyby były zawierane w warunkach pełnej konkurencji pomiędzy niepowiązаныmi podmiotami gospodarczymi.

138. Należy przypomnieć, że zasada pewności prawa, która stanowi ogólną zasadę prawa Unii i znajduje w ten sposób zastosowanie do aktów instytucji i organów Unii, wymaga, by przepisy prawne były jasne i precyzyjne oraz cechowały się przewidywalnością<sup>72</sup>. W szczególności zasada ta wymaga dokonania oceny, czy akt prawa Unii umożliwia zainteresowanym dokładne zapoznanie się z zakresem ich praw i obowiązków i podjęcie w związku z tym odpowiednich działań<sup>73</sup>. Wymóg ten jest szczególnie rygorystyczny wówczas, gdy chodzi o akt, który może wiązać się z konsekwencjami finansowymi<sup>74</sup>.

139. Z orzecznictwa Trybunału wynika, że zasada pewności prawa jest nierozzerwalnie związana z działalnością normatywną Unii i organów krajowych, gdy wdrażają one prawo Unii, oraz że dopuszcza ona kontrolę sądową dotyczącą uchybień mogących prowadzić do niepewności w stosowaniu spornego aktu normatywnego<sup>75</sup>.

140. Jak wynika z orzecznictwa dotyczącego pomocy państwa, zasada pewności prawa ma bardziej ograniczony zakres w odniesieniu do decyzji administracyjnej. W dziedzinie tej naruszenie zasady pewności prawa może zostać stwierdzone przez Trybunał jedynie wtedy, gdy przedmiotem sporu było zachowanie Komisji przed *postępowaniem*, które doprowadziło do przyjęcia decyzji w sprawie odzyskania pomocy państwa lub w trakcie takiego *postępowania*<sup>76</sup>.

141. W niniejszym przypadku zasada pewności prawa jest podnoszona przeciwko zastosowaniu, w ramach badania warunku korzyści, zasady ceny rynkowej *ze względu na wskazywane trudności ze zrozumieniem jej treści*. Przedmiotem tego zakwestionowania jest, innymi słowy, zasadność

<sup>72</sup> Wyrok z dnia 11 września 2019 r., Călin (C-676/17, EU:C:2019:700, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

<sup>73</sup> Wyrok z dnia 29 marca 2011 r., ThyssenKrupp Nirosta/Komisja (C-352/09 P, EU:C:2011:191, pkt 81).

<sup>74</sup> Wyrok z dnia 23 września 2020 r., Hiszpania i in./Komisja (T-515/13 RENV i T-719/13 RENV, EU:T:2020:434, pkt 194).

<sup>75</sup> Zobacz J. Puissechet i H. Legal, „Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes”, *Les Cahiers du Conseil constitutionnel*, n° 11, 2001.

<sup>76</sup> Zobacz w szczególności wyrok z dnia 8 grudnia 2011 r., France Télécom/Komisja (C-81/10 P, EU:C:2011:811, pkt 99–108).

oceny Komisji dotyczącej *kwalifikacji środka państwowego jako pomocy państwa*. Otóż moim zdaniem zasadności takiej oceny nie można podważać z punktu widzenia zgodności z zasadą pewności prawa. Przeciwnie stanowisko oznaczałoby zakazanie Komisji rozważania nowych podejść w stosowaniu zasad prawa i skazywałoby ją na zamrożenie jej stanowiska w czasie. W szczególności wykładnia taka oznaczałaby, że Komisja nie może zastosować jakiegokolwiek nowego punktu odniesienia w celu ukierunkowania swej oceny istnienia korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

142. Gdyby tak było, zasada prywatnego inwestora działającego w warunkach gospodarki rynkowej nie mogłaby zostać włączona do badania warunku wystąpienia korzyści, ponieważ w momencie jej pojawienia się w praktyce decyzyjnej na początku lat 80. zasada ta była daleka od posiadania sprecyzowanej treści. Gdy Trybunał zatwierdził ją w 1986 r., zasada prywatnego inwestora działającego w warunkach gospodarki rynkowej wymagała bowiem jedynie dokonania oceny, „czy w podobnych okolicznościach inwestor prywatny, opierając się na przewidywanej możliwości zwrotu, niezależnie od wszelkich względów o charakterze społecznym lub związanych z polityką regionalną czy względami sektorowymi, zdecydowałby się subskrybować przedmiotowy kapitał”<sup>77</sup>. Dopiero z biegiem lat praktyka decyzyjna i quasi-legislacyjna Komisji, jak również orzecznictwo Trybunału zdefiniowały warunki jej zastosowania<sup>78</sup>.

143. W ten sam sposób treść zasady ceny rynkowej została zasadniczo zdefiniowana przez Komisję, w tym sensie, że transakcje pomiędzy przedsiębiorstwami zintegrowanymi muszą być wyceniane do celów podatkowych tak, jak gdyby zostały zawarte przez samodzielne przedsiębiorstwa. W rozpatrywanej sprawie została ona zastosowana zgodnie z wytycznymi OECD. To właśnie połączone działanie sił wykonawczych i sądowych wspomnianych na końcu poprzedniego punktu pozwoli na późniejsze sprecyzowane warunków jej stosowania.

144. Uważam zatem, że nie można powoływać się na zasadę pewności prawa w celu zarzucenia Sądowi, że zatwierdził kryterium odniesienia niewystarczająco precyzyjnie scharakteryzowane przez Komisję w wydanej przez nią decyzji, takie jak zasada ceny rynkowej.

145. Z powyższego wynika moim zdaniem, że podniesione przez Irlandię zastrzeżenie ósme należy oddalić jako bezzasadne.

### 3) Wnioski w przedmiocie zarzutu pierwszego

146. W świetle powyższych rozważań, a w szczególności moich propozycji dotyczących podniesionych przez Irlandię zastrzeżeń piątego i szóstego, proponuję, aby Trybunał uwzględnił zarzut pierwszy w zakresie, w jakim Sąd naruszył prawo poprzez zatwierdzenie ram odniesienia ustanowionych przez Komisję w celu zbadania istnienia w niniejszej sprawie korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym błąd popełniony przy określaniu tych ram powoduje wadliwość całej analizy dotyczącej selektywności<sup>79</sup>, można bowiem moim zdaniem zastosować w drodze analogii do badania wystąpienia korzyści.

<sup>77</sup> Wyrok z dnia 10 lipca 1986 r., Belgia/Komisja (234/84, EU:C:1986:302, pkt 14).

<sup>78</sup> Zobacz w szczególności Zawiadomienie Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, sekcja 4.2.

<sup>79</sup> Wyrok z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres (Heitkamp BauHolding w upadłości)/Komisja (C-203/16 P, EU:C:2018:505, pkt 107).

**c) W przedmiocie zarzutu trzeciego**

**1) Argumenty stron**

147. W zarzucie trzecim Irlandia podnosi, że Sąd uchybił obowiązkowi uzasadnienia. Po pierwsze, Sąd miał nie wypowiedzieć się w przedmiocie dokładnej podstawy prawnej zasady ceny rynkowej, która miała zostać określona jedynie jako „narzędzie” lub „kryterium odniesienia”. Po drugie, Irlandia podnosi, że uzasadnienie przyjęte w zaskarżonym wyroku jest wewnętrznie sprzeczne w zakresie, w jakim Sąd miał wskazać, że zasada ceny rynkowej scharakteryzowana w spornej decyzji stanowi „zasadę ogólną równego traktowania w dziedzinie opodatkowania” (pkt 150 zaskarżonego wyroku), a nie „ogólną zasadę równego traktowania w odniesieniu do podatków” (pkt 161 zaskarżonego wyroku), nie wyjaśniając takiego rozróżnienia.

148. Komisja jest zdania, że zarzut ten opiera się na błędnym rozumieniu zaskarżonego wyroku, a zatem musi zostać oddalony.

**2) Ocena**

149. Tytułem wstępu należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem uzasadnienie wyroku powinno przedstawiać w sposób jasny i jednoznaczny rozumowanie Sądu, pozwalając zainteresowanym na poznanie powodów wydanego orzeczenia, a Trybunałowi na dokonanie jego kontroli sądowej<sup>80</sup>.

150. Jeśli chodzi o zastrzeżenie drugie, oparte na braku uzasadnienia podstawy prawnej zasady ceny rynkowej, zauważam na wstępie, że stwierdziwszy ogólnie, iż argumenty Wielkiego Księstwa Luksemburga i FFT krytykujące tę podstawę prawną zostały zbadane w pkt 126–187 zaskarżonego wyroku, Irlandia nie wydaje się odnosić do właściwych punktów tego wyroku. Gdyby to zrobiła, nie mogłaby ona moim zdaniem zarzucać Sądowi, że nie wskazał on spornej podstawy prawnej.

151. Jak już bowiem wykazałem w niniejszej opinii, Sąd poczynił w tym zakresie ustalenia w pkt 141 zaskarżonego wyroku. Zanim wyłożył on treść tej zasady, wskazując, że w przypadku przyznania przedsiębiorstwu zintegrowanemu środka podatkowego Komisja może porównać obciążenie podatkowe, które wynika z zastosowania rzeczowego środka podatkowego, z obciążeniem podatkowym wynikającym z zastosowania „zwykłych” zasad opodatkowania prawa krajowego wobec przedsiębiorstwa samodzielnego znajdującego się w porównywalnej sytuacji, Sąd starannie zaznaczył, że zasada ceny rynkowej *wywodzi się z prawa krajowego*, a w szczególności, że „jeśli krajowe prawo podatkowe nie wprowadza rozróżnienia pomiędzy przedsiębiorstwami zintegrowanymi a przedsiębiorstwami samodzielnymi w kontekście ich opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, prawo to zakłada opodatkowanie dochodu wynikającego z działalności gospodarczej takiego przedsiębiorstwa zintegrowanego w takiej wysokości, jakby dochód ów wynikał z transakcji przeprowadzonych po cenach rynkowych”. Wskazawszy w ten sposób podstawę prawną zasady ceny rynkowej, Sąd uznał co do istoty w pkt 145 zaskarżonego wyroku, że zasada ta znajduje zastosowanie w niniejszej sprawie, ponieważ luksemburski kodeks podatkowy ma na celu jednakowe opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób prawnych przedsiębiorstw zintegrowanych i przedsiębiorstw samodzielnych.

<sup>80</sup> Zobacz wyrok z dnia 29 kwietnia 2021 r., Achemos Grupė i Achema/Komisja (C-847/19 P, niepublikowany, EU:C:2021:343, pkt 60 i przytoczone tam orzecznictwo).

152. Choć ta podstawa prawna nie wytrzymuje porównania z właściwym orzecznictwem, co wynika z analizy zastrzeżenia piątego podniesionego w ramach pierwszego zarzutu odwołania, to nie można zaprzeczyć, że została ona jednak przez Sąd wskazana, co bezsprzecznie pozbawia wszelkich podstaw zastrzeżenie oparte na podnoszonym braku uzasadnienia zaskarżonego wyroku w tym zakresie.

153. Powyższe pozwala wyjaśnić dlaczego, jak słusznie zauważa Irlandia, w pkt 151–154 zaskarżonego wyroku nie wskazano podstawy zasady ceny rynkowej. W pkt 149–154 tego wyroku Sąd starał się bowiem właśnie wykazać, że argumenty podniesione przez Wielkie Księstwo Luksemburga i FFT nie były w stanie podważyć *uprzednio* wyciągniętego wniosku, zgodnie z którym zasada ceny rynkowej znajduje swoje źródło w prawie krajowym.

154. Jeśli chodzi o zastrzeżenie oparte na wewnętrznie sprzecznym charakterze uzasadnienia, wydaje mi się, że wynika ono z niezrozumienia punktów 150 i 161 zaskarżonego wyroku. Irlandia wychodzi bowiem z założenia, zgodnie z którym Sąd miał zasugerować istnienie różnicy pomiędzy zakwalifikowaniem zasady ceny rynkowej jako „zasady ogólnej równego traktowania w dziedzinie opodatkowania” w pkt 150 a niezakwalifikowaniem jej jako „ogólnej zasady równego traktowania w odniesieniu do podatków” zgodnie z pkt 161. Założenie to jest moim zdaniem błędne.

155. W pkt 150 zaskarżonego wyroku Sąd stwierdził, że Komisja wskazała w motywie 228 spornej decyzji, iż zasada ceny rynkowej stanowi „ogólną zasadę równego traktowania w zakresie opodatkowania, która wynika z treści art. 107 ust. 1 TFUE”<sup>81</sup>. W pkt 161 tego wyroku Sąd wyjaśnił, w odpowiedzi na zastrzeżenie podniesione przez Irlandię i spółkę FFT, że takie sformułowanie nie może być rozumiane jako potwierdzające istnienie „ogólnej zasady równego traktowania w odniesieniu do podatków *nieodłącznie związanej z art. 107 ust. 1 TFUE*”<sup>82</sup>. Sąd ograniczył się w ten sposób do odrzucenia jednej z możliwych interpretacji motywu 228 spornej decyzji, przytoczonej w pkt 150 zaskarżonego wyroku, a mianowicie interpretacji, zgodnie z którą podstawą prawną zasady ceny rynkowej jest art. 107 ust. 1 TFUE. Nie widzę zatem żadnej sprzeczności pomiędzy pkt 150 a pkt 161 zaskarżonego wyroku. Zastrzeżenie to należy zatem moim zdaniem oddalić.

156. W świetle powyższych rozważań proponuję Trybunałowi oddalić zarzut trzeci jako bezzasadny.

#### **d) W przedmiocie zarzutu czwartego**

##### *1) Argumenty stron*

157. W ramach zarzutu czwartego Irlandia podnosi, że Sąd niesłusznie oddalił argument, badany w pkt 180–184 zaskarżonego wyroku, zgodnie z którym Komisja miała naruszyć zasadę pewności prawa poprzez ustanowienie swojej zasady ceny rynkowej. Twierdząc w pkt 183 zaskarżonego wyroku, że było „do przewidzenia”, że Komisja może sprawdzić, czy metoda ustalenia ceny transferowej odbiegała od ceny, jaka zostałaby ustalona w warunkach rynkowych, w celu zbadania, czy rozpatrywana interpretacja indywidualna przysporzyła korzyści beneficjentowi, Sąd miał pominąć okoliczność, że zasada ustanowiona przez Komisję stanowi nową normę, której treść nie mogła być z góry znana luksemburskiemu organowi podatkowemu. Nawet jeśli

<sup>81</sup> Podkreślenie moje.

<sup>82</sup> Podkreślenie moje.

luksemburski organ podatkowy mógł oczekiwać, że Komisja podejmie się sprawdzenia, czy zintegrowana spółka jest traktowana do celów podatkowych tak samo, jak spółka samodzielna, to nie mógł on przewidzieć, że Komisja zastosuje swoją własną wersję zasady ceny rynkowej, ani też znać jej treści.

158. Komisja podważa rozumowanie Irlandii w całości.

## 2) Ocena

159. Przede wszystkim należy dokładnie określić zakres niniejszego zarzutu. Irlandia wydaje mi się kwestionować odmowę uznania przez Sąd, że badanie wystąpienia korzyści dokonywane w świetle zupełnie nowych ram prawnych, które były z tego tytułu całkowicie nieprzewidywalne dla krajowych organów podatkowych, stanowiło naruszenie zasady pewności prawa. Podstawa i treść zasady ceny rynkowej nie zostały bowiem opracowane przez Komisję przed wydaniem spornej decyzji, w szczególności poprzez publikację instrumentów *soft law*, takich jak podręcznik lub wytyczne.

160. Nie da się zaprzeczyć, że podejście przyjęte w spornej decyzji przez Komisję jest w pewnym stopniu nowatorskie. Należy bowiem podkreślić, że w dotychczasowej praktyce decyzyjnej Komisji w dziedzinie pomocy podatkowej nie da się odnaleźć żadnego śladu zasady ceny rynkowej w wersji, jaka została opracowana przez Komisję w spornej decyzji i zatwierdzona przez Sąd w zaskarżonym wyroku. W niniejszej opinii dokonano już w tym względzie pogłębionej wykładni zmierzającej do wykazania, że zaskarżony wyrok niesłusznie potwierdził prawidłowość interpretacji wynikającej ze spornej decyzji, zgodnie z którą wyrok Forum 187 zatwierdził stosowanie takiej zasady ceny rynkowej do celów analizy wystąpienia korzyści.

161. Nie sądzę jednak, aby mogło to prowadzić do wniosku, że naruszona została zasada pewności prawa.

162. Należy w tym względzie odnieść się ponownie do fragmentu wyroku Forum 187, w którym Trybunał przyjął wykładnię dokonaną przez rzecznika generalnego P. Légera, zgodnie z którą o ile nie ulega wątpliwości, że Komisja jest zobowiązana do przestrzegania zasad pewności prawa w wykonywaniu swoich zadań w zakresie kontroli pomocy państwa, o tyle wymóg ten jest nierozdzielnie związany z wymogiem przestrzegania *zasady legalności*, a zatem z przestrzeganiem art. 107 i 108 TFUE<sup>83</sup>. Trybunał uznał w ten sposób, co do istoty, że nie można stwierdzić żadnego naruszenia zasady pewności prawa, w sytuacji gdy Komisja modyfikuje swoją ocenę w zakresie zakwalifikowania krajowego środka podatkowego jako pomocy państwa. Tymczasem nie ulega moim zdaniem żadnej wątpliwości, że stwierdzenie dotyczące relacji pomiędzy zasadami pewności prawa i legalności znajduje również zastosowanie do nowatorskiej oceny Komisji, w stosunku do jej wcześniejszej praktyki decyzyjnej. Wynika z tego, że zasada pewności prawa nie stoi na przeszkodzie temu, aby Komisja dokonała, tak jak w niniejszej sprawie, nowatorskiej oceny tego, czy środek państwowy stanowi pomoc państwa, jeżeli uważa ona, że jest to wniosek, do którego musi prowadzić prawidłowe zastosowanie art. 107 ust. 1 i art. 108 TFUE. W pkt 142 niniejszej opinii wyjaśniono zresztą, że zasadność oceny Komisji w kwestii zakwalifikowania środka państwowego jako pomocy państwa nie może zostać podważona na podstawie zasady pewności prawa.

<sup>83</sup> Wyrok Forum 187, pkt 73–76; opinia rzecznika generalnego P. Légera w sprawach połączonych Belgia i Forum 187/Komisja (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:89, pkt 219).

163. Podobnie zasada pewności prawa nie wymaga wcale, aby nowa interpretacja, którą Komisja chce wprowadzić do analizy dokonywanej na podstawie art. 107 ust. 1 TFUE, była z góry zaprezentowana w podręcznikach lub wytycznych. O ile akty te przyczyniają się do zagwarantowania przejrzystości, przewidywalności i pewności prawa w zakresie działań podejmowanych przez Komisję, co Trybunał niejednokrotnie podkreślał<sup>84</sup>, o tyle nie są one w żadnym wypadku konieczne dla uzasadnienia legalności takiej inicjatywy.

164. W tych okolicznościach uważam, że stwierdzenie zawarte w pkt 183 zaskarżonego wyroku opiera się wszelkiej krytyce z prawnego punktu widzenia.

165. Proponuję zatem, aby Trybunał oddalił zarzut czwarty jako bezzasadny.

### ***e) W przedmiocie zarzutu piątego***

#### *1) Argumenty stron*

166. W swoim zarzucie piątym, wymierzonym w pkt 100–117 zaskarżonego wyroku, Irlandia zarzuca Sądowi, że oddalił jej argumentację, zgodnie z którą sporna decyzja miała prowadzić, z naruszeniem art. 3, 4 i 5 TUE oraz art. 114 TFUE, do ukrytej harmonizacji, sprzecznej z zasadą podziału kompetencji. Jej zdaniem Komisja miała powołać się w spornej decyzji na normy, które nie są częścią krajowego systemu podatkowego, pomijając jednocześnie obowiązujące w nim przepisy. Irlandia podnosi, że gdyby Komisja wygrała niniejszą sprawę, to jej wersja zasady ceny rynkowej zostałaby narzucona wszystkim państwom członkowskim, niezależnie od tego, co przewiduje ich własne ustawodawstwo podatkowe.

167. Komisja odpowiada, że w rzeczywistości dokonała oceny rozpatrywanej interpretacji indywidualnej względem ogólnego systemu podatku dochodowego od osób prawnych w Luksemburgu i że gdyby wyrok Sądu został utrzymany w zakresie dotyczącym stwierdzenia istnienia selektywnej korzyści, to oznaczałoby to jedynie, że państwa członkowskie, które opodatkowują oddziały lub filie przedsiębiorstw wielonarodowych na mocy swoich zwykłych przepisów tak, jak gdyby stanowiły one odrębne podmioty, nie mogłyby uniknąć kontroli wydawanych przez nie indywidualnych interpretacji podatkowych pod kątem uregulowań w zakresie pomocy państwa jedynie z tego powodu, że ich ustawodawstwo podatkowe nie kodyfikuje wyraźnie obiektywnych kryteriów przypisania zysków takim oddziałom lub filiom.

#### *2) Ocena*

168. Na wstępie należy zaznaczyć, że Irlandia nie kwestionuje całości uzasadnienia przyjętego przez Sąd w pkt 100–117 zaskarżonego wyroku. Zależy jej bowiem na sprecyzowaniu, że zgadza się z pierwszą częścią tego uzasadnienia, w której Sąd podkreślił, iż normy w dziedzinie pomocy państwa mają zastosowanie do krajowych środków podatkowych. Podniesione przez nią zastrzeżenia odnoszą się jedynie do stwierdzenia zawartego w pkt 113 zaskarżonego wyroku.

169. Przypomniawszy w pkt 112 tego wyroku, że Komisja nie jest uprawniona do autonomicznego określenia „zwykłego” opodatkowania przedsiębiorstwa zintegrowanego poprzez pominięcie krajowych przepisów podatkowych, Sąd miał błędnie uznać, w pkt 113 wspomnianego wyroku, że w spornej decyzji Komisja ograniczyła się do sprawdzenia, czy sporna interpretacja indywidualna

<sup>84</sup> Zobacz wyrok z dnia 14 listopada 2018 r., Komisja/Grecja (C-93/17, EU:C:2018:903, pkt 119 i przytoczone tam orzecznictwo).

przyznaje jej beneficjentowi korzyść w porównaniu z tak zwanym opodatkowaniem „zwykłym”, *określonym w krajowym prawie podatkowym*. Zdaniem Irlandii błędny charakter tego stwierdzenia ma znajdować ponadto potwierdzenie w fakcie, że Sąd przyjął w pkt 149 zaskarżonego wyroku, iż Komisja nie zbadała, czy sporna interpretacja indywidualna była zgodna z luksemburskim prawem podatkowym.

170. Innymi słowy – niniejszy zarzut sprowadza się do zakwestionowania powołania się przez Komisję na zasadę ceny rynkowej dla celów określenia „zwykłego” opodatkowania, dokonanego niezależnie od wszelkiego odniesienia do istnienia tej zasady w prawie krajowym. W konsekwencji odpowiedź, jakiej należy udzielić na ten zarzut, zbiega się z odpowiedzią na pytanie, czy należy zatwierdzić oceny Sądu odnośnie do ram odniesienia służących do ustalenia ewentualnego istnienia korzyści podatkowej.

171. W tym względzie zauważam, że nie jest z pewnością zaskakujące, iż w obszarze prawnym charakteryzującym się współistnieniem norm traktatowych dotyczących pomocy państwa i krajowych przepisów podatkowych, w którym zapobieganie ryzyku ingerencji tych pierwszych w te drugie skutkuje oceną istnienia korzyści w świetle krajowych ram odniesienia, naruszenie podziału kompetencji między Unią a jej państwami członkowskimi zależy od tego, czy ramy te zostały prawidłowo określone.

172. Mając na względzie propozycję zawartą w niniejszej opinii, zgodnie z którą pierwszy zarzut odwołania powinien zostać uznany za zasadny, ponieważ zasada ceny rynkowej zastosowana w spornej decyzji nie jest zasadą skodyfikowaną wprost w prawie krajowym, uważam, podobnie jak wnosząca odwołanie, że zaskarżony wyrok narusza w pkt 113 postanowienia traktatu określające podział kompetencji między Unią a jej państwami członkowskimi (art. 3 ust. 6, art. 4 ust. 1 i art. 5 ust. 1 i 2) oraz przewidujące zakaz harmonizacji w dziedzinie podatków (art. 114 ust. 2 TFUE).

173. W związku z tym proponuję, aby Trybunał uwzględnił również zarzut piąty.

## **B. W przedmiocie zarzutu drugiego**

174. W ramach tego zarzutu Irlandia podnosi zasadniczo, że Sąd błędnie uznał, iż Komisja mogła powołać się w niniejszej sprawie na domniemanie selektywności, zgodnie z którym selektywności środka domniemywa się, jeżeli przynosi on korzyść i stanowi pomoc indywidualną, ponieważ indywidualna interpretacja podatkowa stanowi pomoc indywidualną.

175. Komisja twierdzi, że zarzut ten należy oddalić jako bezskuteczny. Zdaniem Komisji sporna decyzja wykazała również selektywność rozpatrywanej interpretacji indywidualnej poprzez analizę dokonaną w trzech etapach dotyczących systemu pomocy, a Sąd potwierdził to w pkt 360–366 zaskarżonego wyroku. Ponieważ w odwołaniu Irlandia nie zakwestionowała tych punktów, wniosek dotyczący selektywności rozpatrywanej interpretacji indywidualnej pozostaje ważny, nawet gdyby niniejszy zarzut został uwzględniony.

176. W odniesieniu do zasadności zarzutu Komisja twierdzi, że rozpatrywana interpretacja indywidualna nie może być uznana za przyznaną w ramach ogólnego systemu pomocy. Zdaniem Komisji poprzez zatwierdzenie w interpretacji indywidualnej porozumienia w sprawie cen transferowych organ podatkowy ma możliwość wpłynięcia na to, czy pomoc zostanie przyznana w indywidualnym przypadku, czy też nie, ponieważ może on zatwierdzić porozumienie prowadzące do rezultatu zgodnego z zasadą ceny rynkowej, albo też metodę, która od takiego

rezultatu odbiega. Ponadto elementy składające się w niniejszej sprawie na wystąpienie korzyści mają wynikać wyłącznie ze spornej interpretacji indywidualnej, a nie z przepisów prawa luksemburskiego, na podstawie których interpretacja ta miała zostać wydana.

### 1. W przedmiocie skuteczności

177. Należy stwierdzić, że w spornej decyzji selektywność została oceniona nie tylko poprzez zastosowanie domniemania, ale także poprzez analizę dokonaną w trzech etapach, które zostały uprzednio opisane w niniejszej opinii. Ta pomocniczo przeprowadzona analiza została potwierdzona przez Sąd w pkt 360–366 zaskarżonego wyroku.

178. W tej kwestii, wydaje mi się, należy przypomnieć, jak Sąd uczynił to w pkt 361 zaskarżonego wyroku, że dwa pierwsze etapy wspomnianej analizy, czyli etapy dotyczące, odpowiednio, określenia ram odniesienia oraz sprawdzenia istnienia odstępstwa od tych ram, zostały zbadane jednocześnie z *istnieniem korzyści gospodarczej* oraz że kwestia, czy interpretacja indywidualna stanowi odstępstwo od ram odniesienia, bez względu na to, czy są one najszersze, czy najbardziej ograniczone, *jest zbieżna* ze stwierdzeniem istnienia korzyści, przyznanej przedsiębiorstwu będącemu beneficjentem.

179. Biorąc to pod uwagę, zauważam jedynie, że ta analiza pomocnicza nie mogłaby pozostać ważna, gdyby w mającym zapasć wyroku Trybunał orzekł o stwierdzeniu nieważności wniosków Sądu dotyczących podstawy zasady ceny rynkowej, czego dokonanie proponuję mu w niniejszej opinii, co zaś skutkowałoby unieważnieniem całego jego badania dotyczącego korzyści selektywnej zarówno w uzasadnieniu głównym, jak i uzasadnieniu pomocniczym.

180. Proponuję zatem, aby Trybunał orzekł, że niniejszy zarzut nie jest bezskuteczny.

### 2. W przedmiocie zasadności

181. Jeżeli chodzi o domniemanie selektywności, należy przypomnieć, że zostało ono wymienione po raz pierwszy w wyroku Komisja/MOL, w którym Trybunał wskazał, że „wymóg selektywności jest różny, w zależności od tego, czy omawiany środek jest rozpatrywany jako ogólny system pomocy, [czy] jako pomoc indywidualna”, a następnie dodał, że „[w] tym ostatnim przypadku ustalenie istnienia korzyści gospodarczej pozwala w zasadzie domniemywać selektywności tego środka”<sup>85</sup>. Chodzi zatem o domniemanie wzruszalne, którego zastosowanie jest zależne od spełnienia podwójnego warunku, czyli istnienia korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE oraz indywidualnego charakteru danego środka.

182. W celu zastosowania domniemania selektywności ten indywidualny charakter został jak dotąd uznany trzykrotnie. W dwóch pierwszych wyrokach, wydanych przez Trybunał w sprawie Orange/Komisja<sup>86</sup> oraz przez Sąd w sprawie Grecja/Komisja<sup>87</sup>, spór dotyczył zakwalifikowania jako pomocy państwa *krajowych środków ustawowych*, przyjętych, odpowiednio, na korzyść

<sup>85</sup> Wyrok z dnia 4 czerwca 2015 r. (C-15/14 P, EU:C:2015:362, pkt 60).

<sup>86</sup> Wyrok z dnia 26 października 2016 r., Orange/Komisja (C-211/15 P, EU:C:2016:798).

<sup>87</sup> Wyrok z dnia 13 grudnia 2017 r., Grecja/Komisja (T-314/15, niepublikowany, EU:T:2017:903).

France Télécom<sup>88</sup> i prywatnej spółki będącej koncesjonariuszem części portu w Pireusie<sup>89</sup>. W trzecim wyroku – Trybunału, wydanym w sprawie Mytilinaios Anonymos Etairia – Omilos Epicheiriseon, spór dotyczył zakwalifikowania jako pomocy państwa środka wynikającego z *postanowienia w przedmiocie środków tymczasowych*, unieważniającego rozwiązanie przez grecką spółkę sektora energii elektrycznej umowy zawartej wcześniej ze spółką prywatną, przyznającej tej ostatniej preferencyjną taryfę za dostarczanie energii elektrycznej<sup>90</sup>.

183. Nie istnieje zatem żaden precedens, o jakim mi wiadomo, w którym sądy Unii miałyby zbadać pod tym kątem decyzję administracyjną. Badanie to wymaga bardziej złożonej oceny, ponieważ taka decyzja może stanowić zarówno środek indywidualny, jak i środek przyznany na podstawie programu pomocy. To właśnie ta kwestia prawna leży u podstaw dyskusji, która toczy się wokół niniejszego zarzutu. Irlandia krytykuje bowiem wniosek, do jakiego doszedł Sąd w zaskarżonym wyroku, twierdząc, wbrew temu co orzekł Sąd, że rozpatrywaną interpretację indywidualną należy uznać za pomoc wdrożoną zgodnie z programem pomocy, i odwołując się w ten sposób przypuszczalnie do uregulowania, które miałyby zostać przewidziane w art. 164 ust. 3 kodeksu podatkowego i okólniku nr 164/2.

184. Sąd uznał indywidualny charakter rozpatrywanej interpretacji indywidualnej po przeprowadzeniu w pkt 342 i 343 zaskarżonego wyroku analizy w świetle definicji „pomocy indywidualnej” i „programu pomocowego [systemu pomocy]”, zawartych, odpowiednio, w art. 1 lit. e) i art. 1 lit. d) rozporządzenia (UE) nr 2015/1589<sup>91</sup>.

185. Pierwszy z tych przepisów określa pomoc indywidualną w istocie jako pomoc, która nie jest przyznawana na mocy systemu pomocy, podczas gdy drugi przepis uzależnia kwalifikację środka państwowego jako „systemu pomocy” od spełnienia trzech kumulatywnych przesłanek. Po pierwsze, pomoc może zostać przyznana indywidualnie przedsiębiorstwom na podstawie aktu. Po drugie, do przyznania tej pomocy nie jest wymagany żaden dalszy środek wykonawczy. Po trzecie, przedsiębiorstwa, którym można przyznać pomoc indywidualną, muszą być określone „w sposób ogólny i abstrakcyjny”<sup>92</sup>. Dodać należy, jak wskazał to Sąd w pkt 346 i 347 zaskarżonego wyroku i jak niedawno potwierdził Trybunał, że spełnienie tych przesłanek wymaga w szczególności, aby istotne elementy systemu pomocy wynikały z przepisów uznanych za podstawę prawną tego systemu oraz aby krajowemu organowi podatkowemu, który przyjmuje środek, nie przysługiwały uprawnienia dyskrecjonalne umożliwiające mu wpływanie na wysokość, cechy lub warunki przyznania tej pomocy w chwili przyjmowania środka<sup>93</sup>.

<sup>88</sup> W szczególności ustawa francuska zmniejszyła wynagrodzenie, jakie France Télécom miała wpłacać na rzecz skarbu państwa za wypłatę i obsługę świadczeń emerytalnych przyznanych jej urzędnikom. W wyroku Trybunał potwierdził ustalenia Sądu, zgodnie z którymi porównanie beneficjenta z innymi podmiotami gospodarczymi znajdującymi się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej w odniesieniu do celu takiego środka nie było właściwe, ponieważ odnosiło się to do „doraźnego środka, dotyczącego tylko jednego przedsiębiorstwa i służącego zmianie pewnych specyficznych dla tego przedsiębiorstwa ograniczeń konkurencyjnych”. Zobacz wyrok z dnia 26 października 2016 r., Orange/Komisja (C-211/15 P, EU:C:2016:798, pkt 53, 54).

<sup>89</sup> Dokładniej rzecz ujmując – grecka ustawa zatwierdzająca umowę koncesyjną zawartą między publicznym zarządcą portu w Pireusie a Piraeus Container Terminal SA zawierała szereg przepisów podatkowych korzystnych dla tego ostatniego. W wyroku Sąd powtórzył to samo sformułowanie, które zostało wcześniej użyte przez Trybunał. Zobacz wyrok z dnia 13 grudnia 2017 r., Grecja/Komisja (T-314/15, niepublikowany EU:T:2017:903, pkt 81).

<sup>90</sup> Wyrok z dnia 11 grudnia 2019 r., Mytilinaios Anonymos Etairia – Omilos Epicheiriseon (C-332/18 P, EU:C:2019:1065, pkt 69), w którym Trybunał orzekł co do istoty, że domniemanie selektywności miało zastosowanie, ponieważ skutki tego postanowienia „ograniczały się [...] wyłącznie do stron sporu”.

<sup>91</sup> Rozporządzenie Rady z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. 2015, L 248, s. 9).

<sup>92</sup> Wyrok z dnia 16 września 2021 r., Komisja/Belgia i Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, pkt 60).

<sup>93</sup> Wyrok z dnia 16 września 2021 r., Komisja/Belgia i Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, pkt 105).

186. Przedmiotem zastrzeżeń podnoszonych przez Irlandię nie jest jednak niespełnienie tych warunków w niniejszej sprawie. Irlandia nie przedstawiła bowiem żadnych argumentów, które zmierzałyby w szczególności do podważenia ustaleń Sądu dotyczących podstawy prawnej elementów składowych pomocy państwa, jakoby przyznanej w drodze rozpatrywanej interpretacji, ani zakresu swobody uznania, jaką luksemburskie organy podatkowe dysponują przy wydawaniu interpretacji indywidualnych<sup>94</sup>.

187. Irlandia twierdzi zasadniczo, że sytuacja, w której wszystkie interpretacje podatkowe stosują zwyczajnie przepis ustawy, który stanowi zresztą podstawę wielu innych interpretacji, oznacza istnienie programu pomocy, jak i szeregu środków indywidualnych przyznanych na podstawie tego programu. W mojej ocenie Irlandia powołuje się na pojęcie „programu pomocy” o *szerszym zakresie* niż to przewidziane w art. 1 lit. d) rozporządzenia nr 2015/1589. W toku swojego rozumowania Irlandia zarzuca bowiem Sądowi, że pojęcie to wyprowadził z aktu prawa wtórnego, mimo że selektywność, jako element składowy pojęcia pomocy państwa, wynika bezpośrednio z traktatu i nie powinna zależeć od definicji zawartych w ustawodawstwie.

188. Pojęcie selektywności scharakteryzowane w orzecznictwie ma bowiem zdaniem Irlandii dowodzić, że w sytuacji takiej jak ta będąca przedmiotem badania konieczne jest przeprowadzenie analizy porównawczej opartej na uwzględnieniu sytuacji innych przedsiębiorstw, które mogły skorzystać z takiego samego traktowania co przedsiębiorstwo będące adresatem interpretacji indywidualnej.

189. Na poparcie swojego argumentu Irlandia cytuje wyrok Komisja/Hansestadt Lübeck<sup>95</sup>. Wydaje mi się tymczasem oczywiste, że wyrok ten nie może w żaden sposób uzasadniać tego argumentu, ponieważ w sprawie, w której został on wydany, środek państwowy, błędnie zakwalifikowany przez Komisję jako selektywny, a mianowicie regulamin przyjęty przez zarządzającego portem lotniczym w Lubece (Niemcy), zawierający tabelę opłat pobieranych od wszystkich przedsiębiorstw lotniczych korzystających z tego lotniska, stanowił program pomocy, co czyniło niezbędnym przeprowadzenie analizy porównawczej opisanej w poprzednim punkcie niniejszej opinii.

190. W tym samym celu Irlandia powołuje się również na wyrok wydany przez Trybunał w sprawie Komisja/MOL<sup>96</sup>. Gwoli przypomnienia: sprawa ta dotyczyła węgierskiej ustawy o górnictwie, przewidującej, że każde przedsiębiorstwo górnicze prowadzące swoją działalność na podstawie zezwolenia na eksploatację miało prawo wystąpić do urzędu górniczego o jednokrotne przedłużenie eksploatacji danych złóż. W przypadku zgody organu umowa zawarta między właściwym ministrem a zainteresowanym przedsiębiorstwem określała stawkę opłaty eksploatacyjnej stosowaną do wspomnianych złóż, w granicach górnego i dolnego limitu określonych w ustawie.

191. Tymczasem prawdą jest, w odniesieniu do selektywnego charakteru umowy o przedłużeniu zawartej między tym organem a przedsiębiorstwem MOL, że Trybunał rzeczywiście orzekł, podobnie jak Sąd, że Komisja nie zdołała wykazać istnienia takiego charakteru, ponieważ nie sprawdziła, czy przedsiębiorstwo to korzystało z preferencyjnego traktowania w stosunku do wszelkich innych przedsiębiorstw, które mogłoby znajdować się w porównywalnej sytuacji. Jest również jasne, że przy zawieraniu umów o przedłużeniu eksploatacji, takich jak te rozpatrywane w cytowanej sprawie, organ krajowy stosował przepis ustawy o górnictwie i że przepis ten mógł

<sup>94</sup> Punkty 351 i 352 zaskarżonego wyroku.

<sup>95</sup> Wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r. (C-524/14 P, EU:C:2016:971).

<sup>96</sup> Wyrok z dnia 4 czerwca 2015 r. (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

stanowiąc podstawę dla innych umów w podobnych sytuacjach. Nie sądzę jednak, aby z wyroku tego można było wywnioskować, jak wydaje się to czynić Irlandia, że te dwa elementy same w sobie wystarczają, aby stwierdzić w niniejszej sprawie, że doszło do przyznania pomocy w ramach programu pomocy, a tym samym że domniemanie selektywności nie ma zastosowania. Należy przypomnieć, że w cytowanej sprawie Trybunał miał rozstrzygnąć kwestię, czy swoboda oceny organu krajowego w ustalaniu opłaty eksploatacyjnej przy zawieraniu umów o przedłużeniu eksploatacji pozwalała na stwierdzenie, że sporna umowa miała charakter selektywny. Podkreśliwszy szczególny charakter przedmiotowego środka („przepisów dyspozytywnych prawa krajowego przewidujących nałożenie dodatkowych obciążeń”), Trybunał udzielił odpowiedzi przeczącej, wyjaśniając, że „zakres uznania omawiany w niniejszej sprawie służy do wyważenia dodatkowej opłaty nakładanej na podmioty gospodarcze w celu uwzględnienia imperatywów wynikających z zasady równego traktowania, w związku z czym odróżnia się on z *racji swej natury* od przypadków, w których korzystanie z takiego zakresu uznania jest związane z przyznaniem korzyści na rzecz określonego podmiotu gospodarczego”<sup>97</sup>.

192. Ponieważ niemożność zastosowania domniemania selektywności zależy od środka państwowego będącego przedmiotem kontroli<sup>98</sup>, nie widzę, w jaki sposób można uznać, że wyrok ten dostarcza kryteriów, które można zastosować poza przypadkiem zbadanym przez Trybunał. Aby dojść do takiego samego wniosku w niniejszej sprawie, należałoby moim zdaniem ustalić, że istnieje również „dyspozytywny przepis prawa krajowego przewidujący nałożenie dodatkowych obciążeń”. W tym względzie należy podnieść, po pierwsze – co zostało potwierdzone przez Wielkie Księstwo Luksemburga na rozprawie – że art. 164 ust. 3 kodeksu podatkowego nie ma charakteru dyspozytywnego, bowiem znajdowałby on zastosowanie do przedsiębiorstw zintegrowanych również wtedy, gdyby te ostatnie nie wystąpiły do luksemburskich organów podatkowych o wydanie interpretacji indywidualnej. Po drugie, wydaje mi się jasne, że artykuł ten nie nakłada na te przedsiębiorstwa żadnych dodatkowych obciążeń.

193. Podsumowując: orzecznictwo dotyczące selektywności, na które powołuje się Irlandia, nie uprawnia do wykładni nadającej pojęciu „programu pomocy” zakres szerszy niż ten, który nadano mu w rozporządzeniu nr 2015/1589, jak twierdzi to państwo członkowskie. Orzecznictwo to nie pozwala zatem na odrzucenie zakwalifikowania rozpatrywanej interpretacji indywidualnej jako „pomocy indywidualnej”, tak jak wynika to z pkt 350–355 zaskarżonego wyroku. W konsekwencji uważam, że Sąd nie pomylił się, gdy uznał, że Komisja zasadnie przyjęła selektywny charakter rozpatrywanej interpretacji indywidualnej poprzez zastosowanie domniemania selektywności.

194. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał oddalił drugi zarzut podniesiony przez Irlandię jako bezzasadny.

195. Uważam, iż w trosce o kompletność wyводу należy przedstawić dodatkowe wyjaśnienie. Gdy strony skarżące w pierwszej instancji twierdziły przed Sądem, że rozpatrywaną interpretację indywidualną należy uznać za pomoc udzieloną w ramach systemu pomocy, nie podniosły one, że system ten opierał się na art. 164 ust. 3 kodeksu podatkowego i okólniku nr 164/2, łącznie ze stałą praktyką luksemburskich organów podatkowych w zakresie wydawania interpretacji indywidualnych na rzecz spółek prowadzących działalność związaną z finansowaniem i środkami

<sup>97</sup> Wyrok z dnia 4 czerwca 2015 r., Komisja/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, pkt 65). Podkreślenie moje.

<sup>98</sup> W tej kwestii zob. również opinia rzecznika generalnego N. Wahla w sprawie Komisja/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:32, pkt 67), zgodnie z którą „ze względu na szczególny charakter rozpatrywanego środka należy się powstrzymać od wszelkiej pochoptnej analogii do oceny selektywności systemów dokonanej przez sądy Unii w sprawach, które miały one okazję zbadać do tej pory”.

pieniężnymi innych niż spółka FFT. Gdyby taka praktyka administracyjna została potwierdzona, odpowiedź, za którą opowiadam się na końcu poprzedniego punktu niniejszej opinii, byłaby prawdopodobnie przeciwna.

196. Byłoby to konsekwencją uwzględnienia wykładni pojęcia „systemu pomocy” przewidzianego w art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589, która została niedawno dokonana przez Trybunał w wyroku Komisja/Belgia i Magnetrol International w przedmiocie zwolnień z opodatkowania nadmiernych zysków udzielonych przez organy belgijskie w formie interpretacji indywidualnych. Przy badaniu dotyczącym spełnienia pierwszej przesłanki przewidzianej w owym przepisie Trybunał wskazał bowiem, że „aktem” systemu stanowiącym podstawę dla przyznania pomocy indywidualnej może być również stała praktyka administracyjna organów podatkowych państwa członkowskiego, „jeżeli praktyka ta świadczy o istnieniu »systematycznego sposobu postępowania«, którego cechy charakterystyczne spełniają wymogi przewidziane w [ręczonym przepisie]”, oraz że uwzględnienie takiej praktyki administracyjnej nie ogranicza się do sytuacji, w których nie istnieje żaden przepis prawny stanowiący podstawę prawną rozpatrywanego systemu<sup>99</sup>. Z wyroku tego wynika, że istnienie wskazanej praktyki administracyjnej zasadniczo oznacza, iż pozostałe przesłanki są również spełnione, ponieważ Trybunał uznał przesłanki przewidziane w art. 1 lit. d) rozporządzenia 2015/1589 za „nierozzerwalnie związane”<sup>100</sup>.

#### **IV. W przedmiocie skargi przed Sądem**

197. Na mocy art. 61 akapit pierwszy statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej jeśli odwołanie jest zasadne, a Trybunał uchyła orzeczenie Sądu, Trybunał może wydać orzeczenie ostateczne w sprawie, jeśli stan postępowania na to pozwala. Uważam, że jest tak w niniejszym przypadku.

198. Z rozważań przedstawionych w pkt 101–113 i 167–174 niniejszej opinii wynika, że w zaskarżonym wyroku Sąd naruszył prawo poprzez zatwierdzenie analizy istnienia korzyści gospodarczej w świetle ram odniesienia obejmujących zasadę ceny rynkowej, która nie wynika z krajowego prawa podatkowego, a tym samym naruszył również przepisy regulujące podział kompetencji między Unią a jej państwami członkowskimi.

199. Sąd powinien zatem moim zdaniem uwzględnić pierwszą i trzecią część zarzutu pierwszego podniesionego przez Wielkie Księstwo Luksemburga w sprawie T-755/15, jak również zastrzeżenie pierwsze zarzutu pierwszego podniesionego przez FFT w sprawie T-759/15, a w konsekwencji stwierdzić nieważność spornej decyzji.

#### **V. W przedmiocie kosztów**

200. Zgodnie z brzmieniem art. 184 § 2 regulaminu postępowania przed Trybunałem jeżeli odwołanie jest zasadne, a Trybunał wydaje orzeczenie kończące postępowanie w sprawie, rozstrzyga on również o kosztach.

<sup>99</sup> Wyrok z dnia 16 września 2021 r., Komisja/Belgia i Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, pkt 79–81).

<sup>100</sup> Zobacz w szczególności wyrok z dnia 16 września 2021 r., Komisja/Belgia i Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, pkt 106, 121).

201. Zgodnie z art. 138 § 1 regulaminu postępowania, który ma zastosowanie do postępowania odwoławczego na podstawie art. 184 § 1 tego regulaminu, kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. W związku z tym, że Irlandia, spółka FFT i Wielkie Księstwo Luksemburga tego zażądały, należy obciążyć Komisję kosztami poniesionymi przez Wielkie Księstwo Luksemburga przed Sądem, jak również kosztami poniesionymi przez Irlandię w ramach niniejszego odwołania. Komisję należy ponadto obciążyć kosztami poniesionymi przez FFT w postępowaniu przed Sądem oraz w ramach postępowania odwoławczego.

202. Zgodnie z art. 140 § 1 regulaminu postępowania państwa członkowskie i instytucje, które przystąpiły do sprawy w charakterze interwenientów, pokrywają własne koszty. Wielkie Księstwo Luksemburga, jako interwenient w postępowaniu, powinno zatem pokryć własne koszty poniesione w ramach niniejszego odwołania.

## **VI. Wnioski**

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

- 1) Wyrok Sądu Unii Europejskiej z dnia 24 września 2019 r., Luksemburg i Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja (T-755/15 i T-759/15, EU:T:2019:670) zostaje uchylony.
- 2) Skargi wniesione do Sądu Unii Europejskiej przez Wielkie Księstwo Luksemburga i Fiat Chrysler Finance Europe zostają uwzględnione.
- 3) Stwierdza się nieważność decyzji Komisji (UE) 2016/2326 z dnia 21 października 2015 r. w sprawie pomocy państwa SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) przyznanej przez Luksemburg na rzecz grupy Fiat.
- 4) Komisja Europejska zostaje obciążona własnymi kosztami oraz kosztami poniesionymi przez Wielkie Księstwo Luksemburga przed Sądem, a także kosztami poniesionymi przez Irlandię w ramach postępowania odwoławczego. Komisja zostaje również obciążona kosztami poniesionymi przez Fiat Chrysler Finance Europe w postępowaniu przed Sądem oraz w postępowaniu odwoławczym.
- 5) Wielkie Księstwo Luksemburga pokrywa własne koszty poniesione w ramach postępowania odwoławczego.