



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 14 grudnia 2023 r.*

Odwołanie – Pomoc państwa – Artykuł 107 ust. 1 TFUE – Interpretacja indywidualna prawa podatkowego (tax ruling) wydana przez państwo członkowskie – Pomoc uznana za niezgodną z rynkiem wewnętrznym – Pojęcie korzyści – Określenie ram odniesienia – Opodatkowanie „normalne” zgodnie z prawem krajowym – Zasada ceny rynkowej – Kontrola przez Trybunał dokonanej przez Sąd wykładni i zastosowania przezeń prawa krajowego

W sprawie C-457/21 P

mającej za przedmiot odwołanie w trybie art. 56 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, wniesione w dniu 22 lipca 2021 r.,

Komisja Europejska, którą reprezentowali P.-J. Loewenthal i F. Tomat, w charakterze pełnomocników,

wnosząca odwołanie,

w której drugą stroną postępowania były:

Wielkie Księstwo Luksemburga, które reprezentowali początkowo A. Germeaux i T. Uri, a następnie A. Germeaux i T. Schell, w charakterze pełnomocników, których wspierali J. Bracker, A. Steichen i D. Waelbroeck, avocats,

Amazon.com Inc., z siedzibą w Seattle (Stany Zjednoczone),

Amazon EU Sàrl, z siedzibą w Luksemburgu (Luksemburg),

które reprezentowali D. Paemen, M. Petite i A. Tombiński, avocats,

strona skarżąca w pierwszej instancji,

Irlandia, którą reprezentował A. Joyce, w charakterze pełnomocnika, którego wspierali P. Baker, KC, C. Donnelly, SC, B. Doherty, BL, D. Fennelly, BL, i P. Gallagher, SC,

interwenient w pierwszej instancji,

TRYBUNAŁ (druga izba),

* Języki postępowania: angielski i francuski.

w składzie: A. Prechal, prezes izby, F. Biltgen, N. Wahl (sprawozdawca), J. Passer i M.L. Arastey Sahún, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: M. Longar, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 16 marca 2023 r.,

po zapoznaniu się z opinią rzecznik generalnej na posiedzeniu w dniu 8 czerwca 2023 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 W odwołaniu Komisja Europejska wnosi o uchylenie wyroku Sądu Unii Europejskiej z dnia 12 maja 2021 r., Luksemburg i Amazon/Komisja (T-816/17 i T-318/18, zwanego dalej „zaskarżonym wyrokiem”, EU:T:2021:252), w którym Sąd stwierdził nieważność decyzji Komisji (UE) 2018/859 z dnia 4 października 2017 r. w sprawie pomocy państwa SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) wdrożonej przez Luksemburg na rzecz Amazona (Dz.U. 2018, L 153, s. 1, zwanej dalej „sporną decyzją”).

Okoliczności powstania sporu

- 2 Okoliczności poprzedzające powstanie sporu zostały przedstawione w pkt 1–71 zaskarżonego wyroku, w jego jawnej wersji, w następujący sposób:
 - „1 Amazon.com, Inc., z siedzibą w Stanach Zjednoczonych, oraz znajdujące się pod jego kontrolą przedsiębiorstwa (zwane dalej łącznie »grupą Amazon«) prowadzą działalność internetową, a w szczególności działalność w zakresie sprzedaży detalicznej online i świadczenia różnych usług online. W tym celu grupa Amazon prowadzi szereg stron internetowych w różnych językach Unii Europejskiej, w tym amazon.de, amazon.fr, amazon.it i amazon.es.
 - 2 Przed majem 2006 r. europejska działalność grupy Amazon była wykonywana ze Stanów Zjednoczonych. W szczególności działalność w zakresie sprzedaży detalicznej i świadczenia usług na europejskich stronach internetowych była wykonywana przez dwa podmioty mające siedzibę w Stanach Zjednoczonych, a mianowicie przez Amazon.com International Sales, Inc. (zwany dalej »AIS«) i Amazon International Marketplace (zwany dalej »AIM«), jak również przez inne podmioty mające siedzibę we Francji, w Niemczech i Zjednoczonym Królestwie.
 - 3 W 2003 r. zaplanowano restrukturyzację działalności grupy Amazon w Europie. Restrukturyzacja ta, którą rzeczywiście przeprowadzono w 2006 r. (zwana dalej »restrukturyzacją w 2006 r.«), polegała na utworzeniu dwóch spółek z siedzibą w Luksemburgu (Luksemburg). Konkretnie, chodziło o utworzenie, po pierwsze, Amazon Europe Holding Technologies SCS (zwanego dalej »LuxSCS«), spółki komandytowej prawa luksemburskiego, której współnikami były przedsiębiorstwa amerykańskie, a po drugie, Amazon EU Sàrl (zwanego dalej »LuxOpCo«), który – podobnie jak LuxSCS – miał siedzibę w Luksemburgu.

- 4 LuxSCS zawarł w pierwszej kolejności szereg umów z niektórymi podmiotami z grupy Amazon mającymi siedzibę w Stanach Zjednoczonych, a mianowicie:
 - umowy licencyjne i przeniesienia dotyczące istniejących wcześniej praw własności intelektualnej (License and Assignment Agreements For Preexisting Intellectual Property, zwane dalej łącznie »umową przystąpienia«) z Amazon Technologies, Inc. (zwanym dalej »ATI«), podmiotem z grupy Amazon mającym siedzibę w Stanach Zjednoczonych;
 - umowę o podziale kosztów (zwaną dalej »UPK«), podpisaną w 2005 r. z ATI i A 9.com, Inc. (zwanym dalej »A 9«), należącym do grupy Amazon podmiotem mającym siedzibę w Stanach Zjednoczonych. Na podstawie umowy przystąpienia oraz UPK LuxSCS uzyskał prawo do korzystania z niektórych praw własności intelektualnej i z powstałych w oparciu o te prawa »utworów zależnych«, które były w posiadaniu A 9 i ATI oraz były przez nie rozwijane. Wartości niematerialne i prawne, o których mowa w UPK, obejmowały zasadniczo trzy kategorie własności intelektualnej, a mianowicie technologię, dane dotyczące klientów i znaki towarowe. Na mocy UPK i umowy przystąpienia LuxSCS mógł również udzielać sublicencji na wartości niematerialne i prawne, w szczególności w celu prowadzenia europejskich stron internetowych. W zamian za to LuxSCS miał dokonywać płatności z tytułu przystąpienia oraz pokrywać swój roczny udział w kosztach związanych z programem rozwoju UPK.
- 5 W drugiej kolejności LuxSCS zawarł z LuxOpCo umowę licencyjną w sprawie wspomnianych wartości niematerialnych i prawnych (zwaną dalej »umową licencyjną«), która weszła w życie w dniu 30 kwietnia 2006 r. Na podstawie tej umowy LuxOpCo uzyskało prawo do korzystania z wartości niematerialnych i prawnych w zamian za opłatę uiszczaną na rzecz LuxSCS (zwaną dalej »opłatą«).
- 6 Wreszcie, LuxSCS zawarł umowę licencyjną i przeniesienia dotyczącą praw własności intelektualnej z Amazon.co.uk Ltd., Amazon.fr SARL i Amazon.de GmbH, na mocy której LuxSCS otrzymał pewne znaki towarowe i prawa własności intelektualnej do europejskich stron internetowych.
- 7 W 2014 r. w grupie Amazon przeprowadzono drugą restrukturyzację, a porozumienie umowne istniejące pomiędzy LuxSCS a LuxOpCo przestało już obowiązywać.

A. W przedmiocie rozpatrywanej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego

- 8 W ramach przygotowań do restrukturyzacji w 2006 r. Amazon.com i doradca podatkowy, pismami z dnia 23 i 31 października 2003 r., zwrócili się do luksemburskich organów podatkowych o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego potwierdzającej sposób traktowania LuxOpCo i LuxSCS dla celów luksemburskiego podatku dochodowego od osób prawnych.
- 9 Pismem z dnia 23 października 2003 r. Amazon.com wniósł o zatwierdzenie obliczenia stawki opłaty, którą LuxOpCo miało uiszczać na rzecz LuxSCS od dnia 30 kwietnia 2006 r. Amazon.com oparł ów wniosek na sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych sporządzonym przez jego doradców podatkowych (zwanym dalej »sprawozdaniem w sprawie cen transferowych z 2003 r.«). Autorzy tego sprawozdania proponowali zasadniczo metodę ustalania cen transferowych, która ich zdaniem pozwalała na określenie zobowiązania z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, jaki LuxOpCo miało płacić w Luksemburgu.

W szczególności w piśmie [tym] [...] Amazon.com zwrócił się o potwierdzenie okoliczności, że wynikająca ze sprawozdania w sprawie cen transferowych z 2003 r. metoda ustalania cen transferowych dla celów określenia stawki rocznej opłaty należnej LuxSCS od LuxOpCo z tytułu umowy licencyjnej przynosi LuxOpCo »stosowną i akceptowalną korzyść« w świetle polityki w zakresie cen transferowych oraz art. 56 i art. 164 ust. 3 loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (ustawy z dnia 4 grudnia 1967 r. o podatku dochodowym) ze zmianami [...].

- 10 Pismem z dnia 31 października 2003 r. sporządzonym przez innego doradcę podatkowego Amazon.com wniósł o potwierdzenie, że traktowaniem pod względem podatkowym, które zastrzeżono dla LuxSCS, zostaną objęci jego wspólnicy mający siedzibę w Stanach Zjednoczonych i dywidendy otrzymywane przez LuxOpCo w ramach tej struktury. W piśmie tym wyjaśniono, że LuxSCS – jako spółka komandytowa – nie posiada osobowości podatkowej odrębnej od osobowości podatkowej swoich wspólników, w związku z czym nie podlega w Luksemburgu ani podatkowi dochodowemu od osób prawnych, ani podatkowi majątkowemu.
- 11 W dniu 6 listopada 2003 r. Administration des contributions directes du Grand-Duché de Luxembourg (urząd ds. podatków bezpośrednich Wielkiego Księstwa Luksemburga, zwany dalej »luksemburskim organem podatkowym« lub »luksemburskimi organami podatkowymi«) skierował do Amazon.com pismo (zwane dalej »przedmiotową interpretacją indywidualną prawa podatkowego«), które ma następujące brzmienie:

»[...] Szanowny Panie,

Po zapoznaniu się z pismem z dnia 31 października 2003 r., które skierował do mnie [Państwa doradca podatkowy], oraz z Państwa pismem z dnia 23 października 2003 r., w którym przedstawili Państwo swoje stanowisko dotyczące sposobu traktowania podatkowego w Luksemburgu w kontekście Państwa przyszłej działalności, mam przyjemność poinformować, że mogę zatwierdzić treść obu pism. [...]«.
- 12 Na wniosek Amazon.com luksemburski organ podatkowy przedłużył ważność przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w 2010 r. i faktycznie ją stosował do czerwca 2014 r., kiedy zmieniono europejską strukturę grupy Amazon. Tak więc przedmiotową interpretację indywidualną prawa podatkowego stosowano w latach 2006–2014 (zwanym dalej »rozpatrywanym okresem«).

B. W przedmiocie postępowania administracyjnego przed Komisją

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

[...]

- 15 [W ramach tego postępowania] Amazon.com przedstawił Komisji nowe, sporządzone przez doradcę podatkowego sprawozdanie w sprawie cen transferowych, którego celem było zbadanie a posteriori, czy opłata uiszczana przez LuxOpCo na rzecz LuxSCS stosownie do przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego była zgodna z zasadą ceny rynkowej (zwane dalej »sprawozdaniem w sprawie cen transferowych z 2017 r.«).

C. W przedmiocie [spornej] decyzji

16 W dniu 4 października 2017 r. Komisja wydała [sporną] decyzję [...].

17 Artykuł 1 tej decyzji ma następujące brzmienie:

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

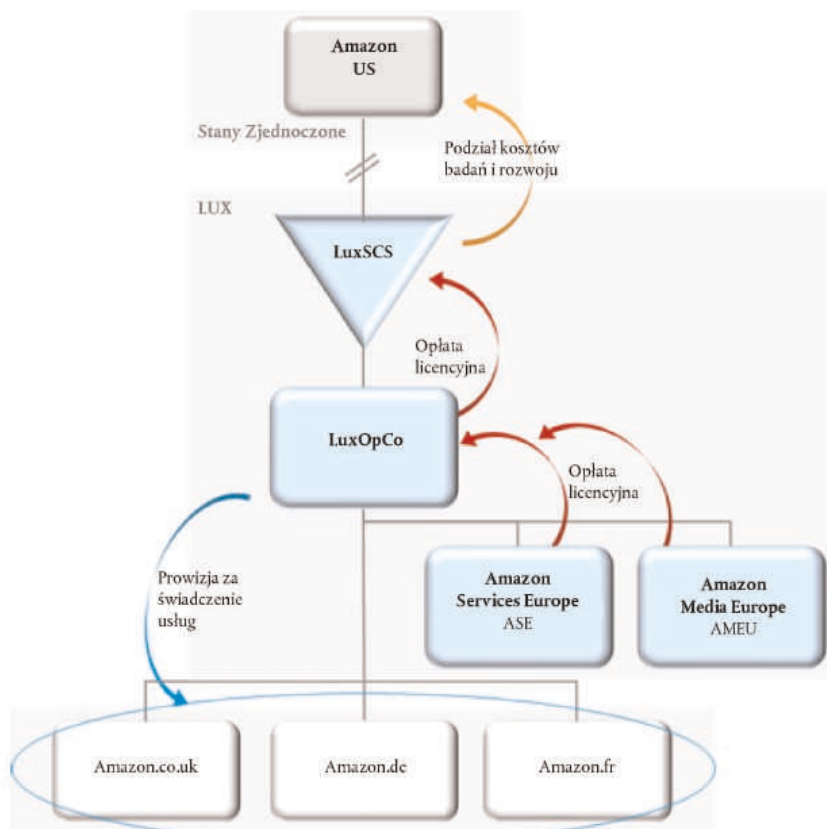
1. W przedmiocie prezentacji kontekstu faktycznego i prawnego

[...]

a) W przedmiocie prezentacji grupy Amazon

[...]

21 W odniesieniu do rozpatrywanego okresu Komisja przygotowała następujący schemat europejskiej struktury grupy Amazon:



- 22 Po pierwsze, jeśli chodzi o LuxSCS, Komisja stwierdziła, że spółka ta nie była w żaden sposób obecna fizycznie w Luksemburgu ani nie miała tam żadnego pracownika. Zdaniem Komisji LuxSCS działał w rozpatrywanym okresie wyłącznie jako spółka posiadająca wartości niematerialne i prawne w zakresie działalności grupy Amazon w Europie, za którą LuxOpCo odpowiadało jako główny podmiot gospodarczy. Wskazała ona jednak, że LuxSCS udzielił również w ramach grupy Amazon pożyczek różnym podmiotom należącym do tej grupy. Komisja wyjaśniła ponadto, że LuxSCS był stroną kilku umów wewnątrzgrupowych zawartych z ATI, A 9 i LuxOpCo [...].
- 23 Po drugie, jeśli chodzi o LuxOpCo, Komisja położyła szczególny nacisk na fakt, że w rozpatrywanym okresie LuxOpCo było spółką w pełni zależną od LuxSCS.
- 24 Według Komisji od momentu restrukturyzacji europejskiej działalności grupy Amazon w 2006 r. LuxOpCo pełniło funkcję siedziby statutowej grupy Amazon w Europie i było głównym podmiotem gospodarczym wykonującym działalność w zakresie sprzedaży detalicznej online i świadczenia usług grupy Amazon w Europie, prowadzoną za pośrednictwem europejskich stron internetowych. Komisja wskazała, że w ramach tej funkcji LuxOpCo miało zarządzać procesem podejmowania decyzji w odniesieniu do działalności w zakresie sprzedaży detalicznej i usług, prowadzonej za pośrednictwem europejskich stron internetowych, a także głównymi fizycznymi elementami działalności w zakresie sprzedaży detalicznej. Ponadto LuxOpCo, jako oficjalny sprzedawca zapasów grupy Amazon w Europie, odpowiadało też za zarządzanie zapasami na europejskich stronach internetowych. Było właścicielem wspomnianych zapasów i ponosiło związane z tym ryzyko i straty. Komisja dodała poza tym, że LuxOpCo odnotowało w swoich księgach rachunkowych obrót uzyskany zarówno z tytułu sprzedaży produktów, jak i z tytułu obsługi zamówień. Wreszcie, LuxOpCo sprawowało również funkcje zarządzania środkami pieniężnymi w ramach europejskiej działalności grupy Amazon.
- 25 Następnie Komisja wskazała, że LuxOpCo posiadało udziały w Amazon Services Europe (zwanym dalej »ASE«) i Amazon Media Europe (zwanym dalej »AMEU«), dwóch podmiotach grupy Amazon będących rezydentami w Luksemburgu, a także w spółkach zależnych od Amazon.com utworzonych w Zjednoczonym Królestwie, we Francji i w Niemczech (zwanymi dalej »europejskimi spółkami powiązanymi«), które świadczyły rozmaite usługi wewnątrz grupy celem wsparcia działalności LuxOpCo. W rozpatrywanym okresie ASE zarządzało serwisem grupy Amazon skierowanym do sprzedawców zewnętrznych w Unii, zwanym »MarketPlace«. Natomiast AMEU zarządzało »działalnością cyfrową« grupy Amazon w Unii, taką jak na przykład sprzedaż plików MP3 oraz książek cyfrowych. Europejskie spółki powiązane świadczyły zaś usługi w zakresie prowadzenia europejskich stron internetowych.
- 26 Ponadto Komisja wskazała, że w rozpatrywanym okresie LuxOpCo stanowiło z ASE i AMEU, będącymi rezydentami w Luksemburgu, grupę podatkową w świetle luksemburskiego prawa podatkowego, w ramach której LuxOpCo odgrywało rolę spółki integrującej. Te trzy podmioty stanowiły zatem jednego i tego samego podatnika.
- 27 Wreszcie, poza umową licencyjną zawartą przez LuxOpCo z LuxSCS Komisja szczegółowo opisała niektóre inne umowy zawarte wewnątrz grupy, których LuxOpCo było stroną w rozpatrywanym okresie, a mianowicie niektóre umowy o świadczenie usług zawarte w dniu 1 maja 2006 r. z europejskimi spółkami powiązanymi oraz umowy licencyjne dotyczące

własności intelektualnej zawarte w dniu 30 kwietnia 2006 r. z ASE i AMEU, na mocy których tym dwóm podmiotom udzielono niewyłącznych sublicencji na wartości niematerialne i prawne.

b) W kwestii prezentacji przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego

- 28 Po zbadaniu struktury grupy Amazon Komisja opisała przedmiotową interpretację indywidualną prawa podatkowego.
- 29 W tym względzie, po pierwsze, omówiła ona pisma z dnia 23 i 31 października 2003 r., o których mowa w pkt 8–10 [zaskarżonego wyroku].
- 30 Po drugie, wyjaśniła treść sprawozdania w sprawie cen transferowych z 2003 r., na podstawie którego zaproponowano metodę ustalania wysokości opłaty.
- 31 Przede wszystkim Komisja wskazała, że sprawozdanie w sprawie cen transferowych z 2003 r. dostarczało analizy funkcjonalnej LuxSCS i LuxOpCo, zgodnie z którą główna działalność LuxSCS ograniczała się do działalności spółki posiadającej wartości niematerialne i prawne oraz uczestnika stałego rozwoju wartości niematerialnych i prawnych w ramach UPK. LuxOpCo opisano w tym sprawozdaniu jako podmiot zarządzający procesem podejmowania decyzji strategicznych w odniesieniu do działalności w zakresie sprzedaży detalicznej i usług prowadzonej za pośrednictwem europejskich stron internetowych, a także głównymi fizycznymi elementami działalności w zakresie sprzedaży detalicznej.
- 32 Następnie Komisja wskazała, że sprawozdanie w sprawie cen transferowych z 2003 r. zawierało sekcję dotyczącą wyboru najwłaściwszej metody ustalania cen transferowych, aby ocenić zgodność stawki opłaty z zasadą ceny rynkowej. W sprawozdaniu zbadano dwie metody: jedną opartą na metodzie porównywalnej ceny niekontrolowanej (zwanej dalej »metodą PCN«) i drugą opartą na metodzie podziału zysków rezydualnych.
- 33 Z jednej strony stosownie do metody PCN przedział zgodny z zasadą ceny rynkowej w odniesieniu do stawki opłaty między 10,6 a 13,6 % obliczono w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych z 2003 r. na podstawie porównania z pewną umową zawartą przez Amazon.com ze sprzedawcą detalicznym ze Stanów Zjednoczonych, mianowicie umową [...].
- 34 Z drugiej strony zgodnie z metodą podziału zysków rezydualnych sprawozdanie w sprawie cen transferowych z 2003 r. zawiera szacunek dotyczący stopy zwrotu związanej z »bieżącymi funkcjami spółki LuxOpCo w ramach odgrywanej przez nią roli europejskiej spółki operacyjnej« na podstawie marży na kosztach ponoszonych przez LuxOpCo. W tym celu uznano, że »marża netto na kosztach« (net cost plus mark-up) jest wskaźnikiem zysku umożliwiającym ustalenie wolnorynkowego wynagrodzenia z tytułu przewidzianych funkcji LuxOpCo. Zaproponowano zastosowanie marży na skorygowanych kosztach operacyjnych LuxOpCo w wysokości [poufne]. Komisja zauważyła, że zgodnie ze sprawozdaniem w sprawie cen transferowych z 2003 r. różnica między tą stopą zwrotu a zyskiem operacyjnym LuxOpCo odpowiadała zyskowi rezydualnemu, który można w całości przypisać wykorzystaniu wartości niematerialnych i prawnych przekazanych przez LuxSCS na podstawie licencji. Komisja wyjaśniła również, że na podstawie tego obliczenia autorzy sprawozdania w sprawie cen transferowych z 2003 r. stwierdzili, iż stawka opłaty wynosząca 10,1–12,3 % obrotu netto LuxOpCo jest zgodna z zasadą ceny rynkowej, stosownie do wytycznych Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD).

- 35 Wreszcie, Komisja wskazała, że autorzy sprawozdania w sprawie cen transferowych z 2003 r. uznali, iż wyniki były zbieżne, i wspomnieli, że przedział zgodny z zasadą ceny rynkowej w odniesieniu do stawki opłaty należnej od LuxOpCo na rzecz LuxSCS wynosił od 10,1 do 12,3 % sprzedaży LuxOpCo. Autorzy sprawozdania w sprawie cen transferowych z 2003 r. uznali jednak, że analiza podziału zysków rezydualnych jest bardziej wiarygodna, w związku z czym należy ją uwzględnić.
- 36 Po trzecie, [...] Komisja wskazała, że luksemburski organ podatkowy potwierdził w [przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego], iż metoda ustalania stawki opłaty, która sama determinuje roczny dochód LuxOpCo podlegający opodatkowaniu w Luksemburgu, jest zgodna z zasadą ceny rynkowej. Dodała ona, że w celu wypełnienia swoich rocznych deklaracji podatkowych LuxOpCo opierało się na [tej interpretacji].

c) W przedmiocie prezentacji obowiązujących krajowych ram prawnych

- 37 Co się tyczy obowiązujących krajowych ram prawnych, Komisja przytoczyła art. 164 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym. Zgodnie z tym przepisem »ukryte wypłaty zysków należy zaliczyć do dochodu podlegającego opodatkowaniu«, a »[u]kryta wypłata zysków ma miejsce w szczególności, gdy wspólnik, członek lub zainteresowany otrzymuje, pośrednio lub bezpośrednio, korzyści z przedsiębiorstwa lub stowarzyszenia, których nie otrzymałby w normalnych warunkach, gdyby nie posiadał tego statusu«. W tym kontekście Komisja wskazała między innymi, że w rozpatrywanym okresie luksemburskie organy podatkowe interpretowały art. 164 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym w ten sposób, iż ustanawiał on w luksemburskim prawie podatkowym »zasadę ceny rynkowej«.

d) W przedmiocie prezentacji ram OECD dotyczących cen transferowych

- 38 W motywach 244–249 [spornej] decyzji Komisja przedstawiła ramy OECD dotyczące cen transferowych. Jej zdaniem »ceny transferowe«, w rozumieniu wytycznych OECD opublikowanych przez tę organizację w 1995 r., 2010 r. i 2017 r., są cenami, za które przedsiębiorstwo przenosi dobra materialne, wartości niematerialne i prawne lub świadczy usługi na rzecz przedsiębiorstw powiązanych. Zgodnie z zasadą ceny rynkowej, tak jak jest ona stosowana na potrzeby opodatkowania spółek, krajowe organy podatkowe mogą zaakceptować ceny transferowe uzgodnione między przedsiębiorstwami powiązanymi w ramach grupy w odniesieniu do transakcji wewnątrz grupy wyłącznie wówczas, gdy odpowiadają one cenom, które zostałyby uzgodnione w ramach transakcji na wolnym rynku, to jest transakcji między niepowiązanymi przedsiębiorstwami negocjującymi w porównywalnych warunkach na rynku. Ponadto Komisja wyjaśniła, że zasada ceny rynkowej opiera się na podejściu odrębnego podmiotu, zgodnie z którym dla celów podatkowych członkowie grupy przedsiębiorstw są traktowani jako odrębne podmioty.
- 39 Komisja wskazała też, że w celu ustalenia przybliżonych cen rynkowych dla transakcji wewnątrz grupy wytyczne OECD (w wersjach z 1995 r., 2010 r. i 2017 r.) wymieniają pięć metod. Jedynie trzy z nich mają znaczenie w ramach [spornej] decyzji, a mianowicie metoda PCN, transakcyjna metoda marży netto (zwana dalej »TMMN«) oraz metoda podziału zysków. W motywach 250–256 [spornej] decyzji Komisja opisała, na czym owe metody polegają.

2. W kwestii oceny dotyczącej przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego

[...]

- 44 Jeśli chodzi o trzecią przesłankę istnienia pomocy państwa [przewidzianą w art. 107 ust. 1 TFUE], Komisja wyjaśniła, że gdy interpretacja indywidualna prawa podatkowego zatwierdza bez uzasadnienia wynik, który nie odzwierciedla w wiarygodny sposób wyniku, jaki zostałby osiągnięty przy normalnym stosowaniu systemu prawa powszechnego, taka interpretacja przysparza selektywnej korzyści jej adresatowi w zakresie, w jakim to selektywne traktowanie powoduje obniżenie podatku należnego od danego podatnika w porównaniu z przedsiębiorstwami znajdującymi się w podobnej sytuacji prawnej i faktycznej. Komisja uznała również, że w niniejszej sprawie przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego przysporzyła LuxOpCo selektywnej korzyści poprzez obniżenie podatku dochodowego od osób prawnych, który przedsiębiorstwo to musiało zapłacić w Luksemburgu.

a) W przedmiocie analizy istnienia korzyści

[...]

- 46 Na wstępie Komisja przypomniała, że co się tyczy środków podatkowych, można przysporzyć podatnikowi korzyści w rozumieniu art. 107 TFUE w wyniku obniżenia podstawy opodatkowania lub kwoty należnego od niego podatku. W motywie 402 [spornej] decyzji zwróciła uwagę, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału w celu zbadania, czy określenie dochodów podlegających opodatkowaniu przysparza korzyści beneficjentowi, należy porównać ten system z ogólnym systemem opartym na różnicy pomiędzy przychodem a kosztami przedsiębiorstwa prowadzącego działalność w warunkach wolnej konkurencji. W związku z tym zdaniem Komisji »interpretacja indywidualna prawa podatkowego umożliwiająca podatnikowi wykorzystywanie – w ramach transakcji wewnątrz grupy – cen transferowych niezgodnych z cenami, które byłyby stosowane w warunkach wolnej konkurencji pomiędzy przedsiębiorstwami niepowiązanymi prowadzącymi negocjacje w porównywalnych okolicznościach zgodnie z zasadą ceny rynkowej, przyznaje korzyść temu podatnikowi, prowadząc do obniżenia jego dochodów podlegających opodatkowaniu, a zatem podstawy opodatkowania w ramach powszechnego systemu opodatkowania osób prawnych«.
- 47 W świetle tych ocen Komisja uznała w motywie 406 [spornej] decyzji, że aby stwierdzić, że przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego przysporzyła LuxOpCo korzyści gospodarczej, instytucja ta musi wykazać, iż wynik metody ustalania cen transferowych zatwierdzonej w [tej interpretacji] odbiega od wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego, co prowadzi do obniżenia podstawy opodatkowania LuxOpCo do celów obliczenia podatku dochodowego od osób prawnych. Zdaniem Komisji przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego doprowadziła do takiego wyniku.
- 48 Wniosek ten opiera się na stwierdzeniu głównym i trzech stwierdzeniach pomocniczych.
- 1) W przedmiocie głównego stwierdzenia korzyści*
- 49 W [spornej] decyzji [...] Komisja uznała, że zatwierdzając metodę ustalania cen transferowych, która przyznawała LuxOpCo wynagrodzenie wyłącznie za pełnienie tak zwanych »bieżących« funkcji i która przekazywała LuxSCS w formie opłaty cały zysk osiągnięty przez LuxOpCo, ponad to wynagrodzenie, przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego doprowadziła do wyniku, który odbiega od wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego.

50 W ramach swojego stwierdzenia głównego Komisja uznała zasadniczo, że analiza funkcjonalna LuxOpCo i LuxSCS przyjęta przez autorów sprawozdania w sprawie cen transferowych z 2003 r. i ostatecznie przez luksemburski organ podatkowy jest błędna i nie pozwala na osiągnięcie wyniku zgodnego z ceną rynkową. Przeciwnie, luksemburski organ podatkowy powinien był dojść do wniosku, że LuxSCS nie pełnił »wyjątkowych i wartościowych« funkcji w zakresie wartości niematerialnych i prawnych, w odniesieniu do których posiadał jedynie prawo własności.

[...]

62 W ramach wniosku dotyczącego pierwszego stwierdzenia odnoszącego się do istnienia korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE Komisja wskazała, że »wynagrodzenie wolnorynkowe« dla LuxSCS na podstawie umowy licencyjnej powinno być równe sumie kosztów przystąpienia oraz kosztów z tytułu UPK poniesionych przez tę spółkę, bez marży, powiększonej o wszystkie istotne koszty poniesione bezpośrednio przez LuxSCS, do których należało zastosować marżę w wysokości 5 %, ponieważ koszty te odpowiadały funkcjom rzeczywiście pełnionym w imieniu LuxSCS. Ten poziom wynagrodzenia odpowiadał temu, co niezależny podmiot znajdujący się w sytuacji podobnej do sytuacji LuxOpCo byłby skłonny zapłacić za prawa i zobowiązania przyjęte z tytułu umowy licencyjnej. Ponadto zdaniem Komisji ten poziom wynagrodzenia był wystarczający, aby umożliwić LuxSCS pokrycie zobowiązań płatniczych tej spółki z tytułu umowy przystąpienia i UPK (motywy 559 i 560 [spornej] decyzji).

63 Komisja wskazała, że ponieważ poziom wynagrodzenia LuxSCS obliczony przez tę instytucję był niższy od poziomu wynagrodzenia LuxSCS wynikającego z metody ustalania cen transferowych zatwierdzonej w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, wspomniana interpretacja przysporzyła LuxOpCo korzyści w postaci obniżenia podstawy opodatkowania do celów obliczenia luksemburskiego podatku dochodowego od osób prawnych w porównaniu z obrotami spółek, których zysk podlegający opodatkowaniu odpowiadał cenom negocjowanym zgodnie z zasadą ceny rynkowej (motyw 561 [spornej] decyzji).

2) W przedmiocie pomocniczych stwierdzeń korzyści

64 W [spornej] decyzji [...] Komisja omówiła dokonane przez siebie [stwierdzenie pomocnicze] dotyczące korzyści, zgodnie z którym nawet przy założeniu, że luksemburski organ podatkowy miał rację, akceptując analizę funkcji LuxSCS przeprowadzoną w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych z 2003 r., metoda ustalania cen transferowych zatwierdzona w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego jest w każdym razie oparta na nieodpowiednich wyborach metodologicznych, które prowadzą do wyniku odbiegającego od wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego. Komisja wyjaśniła, że jej rozumowanie [...] nie ma na celu ustalenia dokładnego wynagrodzenia wolnorynkowego dla LuxOpCo, lecz zmierza raczej do wykazania, że przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego przysporzyła korzyści gospodarczej, ponieważ zatwierdzona metoda ustalania cen transferowych opierała się na trzech błędnych wyborach metodologicznych, które doprowadziły do zmniejszenia podlegającego opodatkowaniu dochodu LuxOpCo w porównaniu z przedsiębiorstwami, których zysk podlegający opodatkowaniu odzwierciedla ceny wynegocjowane na rynku w warunkach wolnorynkowych.

65 W tym kontekście Komisja dokonała trzech odrębnych stwierdzeń pomocniczych.

66 W ramach pierwszego stwierdzenia pomocniczego Komisja wskazała, że LuxOpCo błędnie uznano za podmiot sprawujący wyłącznie »bieżące« funkcje zarządzania i że należało zastosować metodę podziału zysków wraz z analizą wkładów.

[...]

b) W przedmiocie selektywności środka

69 W sekcji 9.3 [spornej] decyzji, zatytułowanej »Selektywność«, Komisja przedstawiła powody, dla których uznała, że rozpatrywany środek jest selektywny.

c) W przedmiocie określenia beneficjenta pomocy

70 W [...] [spornej] decyzji Komisja stwierdziła, że wszelkie uprzywilejowane traktowanie pod względem podatkowym przyznane LuxOpCo przysporzyło korzyści również całej grupie Amazon poprzez zapewnienie jej dodatkowych zasobów, wobec czego należy uznać, że grupa stanowi jeden podmiot będący beneficjentem rozpatrywanego środka pomocy.

71 [...] Komisja stwierdziła, że ze względu na to, iż środek pomocy był przyznawany każdego roku, w którym organy podatkowe akceptowały roczną deklarację podatkową LuxOpCo, grupa Amazon nie może powoływać się na przepisy dotyczące przedawnienia w celu sprzeciwienia się odzyskaniu pomocy. W motywach 639–645 [spornej] decyzji Komisja omówiła metodę odzyskania pomocy”.

Postępowanie przed Sądem i zaskarżony wyrok

- 3 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 14 grudnia 2017 r. Wielkie Księstwo Luksemburga wniosło skargę w sprawie T-816/17, żądając, tytułem żądania głównego, stwierdzenia nieważności spornej decyzji oraz, tytułem żądania ewentualnego, stwierdzenia nieważności tej decyzji w zakresie, w jakim nakazano w niej odzyskanie pomocy wskazanej w tej decyzji.
- 4 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 22 maja 2018 r. Amazon EU Sàrl i Amazon.com (zwane dalej łącznie „Amazonem”) wniosły skargę w sprawie T-318/18, żądając, tytułem żądania głównego, stwierdzenia nieważności art. 1–4 spornej decyzji oraz, tytułem żądania ewentualnego, stwierdzenia nieważności art. 2–4 tej decyzji.
- 5 Na poparcie swoich skarg Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon podniosły odpowiednio pięć i dziewięć zarzutów, które Sąd uznał za pokrywające się w znacznym stopniu w następujący sposób:
 - w pierwszej kolejności, w ramach zarzutu pierwszego w sprawie T-816/17 oraz zarzutów od pierwszego do czwartego w sprawie T-318/18, Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon zakwestionowały zasadniczo stwierdzenie główne Komisji dotyczące istnienia korzyści na rzecz LuxOpCo w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE;
 - w drugiej kolejności, w ramach zastrzeżenia trzeciego części drugiej zarzutu pierwszego w sprawie T-816/17 i zarzutu piątego w sprawie T-318/18, Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon zakwestionowały stwierdzenia pomocnicze Komisji dotyczące istnienia korzyści podatkowej na rzecz LuxOpCo w rozumieniu tego postanowienia;

- w trzeciej kolejności, w ramach zarzutu drugiego w sprawie T-816/17 oraz zarzutów szóstego i siódmego w sprawie T-318/18, Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon zakwestionowały stwierdzenia główne i pomocnicze Komisji dotyczące selektywności przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego;
 - w czwartej kolejności, w ramach zarzutu trzeciego w sprawie T-816/17, Wielkie Księstwo Luksemburga podniosło, że Komisja naruszyła wyłączną kompetencję państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich;
 - w piątej kolejności, w ramach zarzutu czwartego w sprawie T-816/17 oraz zarzutu ósmego w sprawie T-318/18, Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon utrzymywały, że Komisja naruszyła ich prawo do obrony;
 - w szóstej kolejności, w ramach części drugiej zarzutu pierwszego i zastrzeżenia pierwszego części drugiej zarzutu drugiego w sprawie T-816/17 oraz zarzutu ósmego w sprawie T-318/18, Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon zakwestionowały fakt, że wytyczne OECD w wersji z 2017 r., wykorzystane przez Komisję w celu wydania spornej decyzji, miały znaczenie w niniejszej sprawie;
 - w siódmej kolejności, w ramach zarzutu piątego podniesionego na poparcie żądań przedstawionych tytułem ewentualnym w sprawie T-816/17 i zarzutu dziewiątego w sprawie T-318/18, Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon podważyły zasadność rozumowania Komisji dotyczącego odzyskania pomocy nakazanego przez tę instytucję.
- 6 W ramach interwencji w pierwszej instancji Irlandia podniosła, po pierwsze, naruszenie art. 107 TFUE ze względu na to, że Komisja nie wykazała istnienia korzyści na rzecz LuxOpCo, po drugie, naruszenie tego postanowienia ze względu na to, że Komisja nie udowodniła selektywnego charakteru środka, po trzecie, naruszenie art. 4 i 5 TUE ze względu na to, że Komisja dokonała ukrytej harmonizacji podatkowej, a po czwarte, naruszenie zasady pewności prawa ze względu na to, że Komisja nakazała w spornej decyzji odzyskanie pomocy stwierdzonej w tej decyzji.
- 7 Po połączeniu spraw T-816/17 i T-318/18 do celów wydania zaskarżonego wyroku Sąd stwierdził nieważność spornej decyzji.
- 8 Sąd uwzględnił najpierw zastrzeżenia pierwsze i drugie części drugiej i część trzecią zarzutu pierwszego w sprawie T-816/17, a także zarzuty drugi i czwarty w sprawie T-318/18, dotyczące okoliczności, że Komisja nie udowodniła istnienia korzyści w ramach swojego stwierdzenia głównego.
- 9 W tym względzie Sąd orzekł, po pierwsze, że Komisja błędnie uznała, iż LuxSCS należało uznać za stronę testowaną w celu zastosowania TMMN, a po drugie, że obliczenie „wynagrodzenia LuxSCS” dokonane przez Komisję na podstawie założenia, zgodnie z którym LuxSCS powinien być podmiotem testowanym, jest dotknięte licznymi błędami i nie można go uznać za wystarczająco wiarygodne ani za umożliwiające otrzymanie wyniku zgodnego z ceną rynkową. Ponieważ należało odrzucić metodę obliczenia przyjętą przez Komisję, Sąd wywnioskował stąd, że metoda ta nie mogła uzasadniać stwierdzenia Komisji, zgodnie z którym opłata powinna być niższa od opłaty faktycznie pobieranej przez LuxSCS na podstawie przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w rozpatrywanym okresie. A zatem, jeśli chodzi o główne

stwierdzenie istnienia korzyści, elementy uwzględnione przez Komisję nie pozwalały zdaniem Sądu na wykazanie, że obciążenie podatkowe LuxOpCo zostało sztucznie zmniejszone wskutek zawyżenia opłaty (pkt 296 i 297 zaskarżonego wyroku).

- 10 Następnie Sąd uwzględnił zarzuty i argumenty Wielkiego Księstwa Luksemburga i Amazona, które miały na celu podważenie zasadności trzech stwierdzeń pomocniczych Komisji dotyczących istnienia korzyści. W tym względzie stwierdził on:
- w odniesieniu do pierwszego stwierdzenia pomocniczego, że Komisja, uznając błędnie, iż funkcje LuxOpCo związane z działalnością handlową były „wyjątkowe i wartościowe”, oraz nie starając się ustalić, czy dostępne były dane zewnętrzne pochodzące od niezależnych przedsiębiorstw w celu określenia wartości odpowiednich wkładów LuxSCS i LuxOpCo, nie uzasadniła tego, że przyjęta przez nią metoda podziału zysków wraz z analizą wkładów była właściwą metodą ustalania cen transferowych w niniejszej sprawie (pkt 503–507 zaskarżonego wyroku). Sąd uznał ponadto, że Komisji, w szczególności z uwagi na okoliczność, że nie próbowała zbadać, jaki był właściwy klucz podziału łącznych zysków LuxSCS i LuxOpCo, który miałby zastosowanie, gdyby przedsiębiorstwa te były niezależne, ani nie starała się nawet zidentyfikować konkretnych elementów pozwalających na ustalenie, czy pełnienie funkcji LuxOpCo związanych z rozwojem wartości niematerialnych i prawnych lub funkcji siedziby statutowej dawało mu prawo do większej części zysków w porównaniu z częścią zysków rzeczywiście otrzymaną na podstawie przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, nie udało się wykazać, że gdyby przyjęta przez nią metoda została zastosowana, wynagrodzenie LuxOpCo byłoby wyższe, a zatem że interpretacja ta przysporzyła tej spółce korzyści gospodarczej (pkt 518 i 530 zaskarżonego wyroku);
 - w odniesieniu do drugiego stwierdzenia pomocniczego, że Komisja była zobowiązana wykazać, iż stwierdzony przez nią błąd w wyborze wskaźnika zysku LuxOpCo przyjętego w interpretacji indywidualnej prawa podatkowego doprowadził do zmniejszenia obciążenia podatkowego beneficjenta tej interpretacji, co wymagało udzielenia odpowiedzi na pytanie, jaki wskaźnik byłby rzeczywiście odpowiedni. Biorąc pod uwagę dokonaną przez Komisję wykładnię spornej decyzji, Sąd orzekł, że instytucja ta nie starała się ustalić wynagrodzenia wolnorynkowego LuxOpCo ani tym bardziej ustalić, czy zatwierdzone w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego wynagrodzenie tej spółki było niższe od tego wynagrodzenia wolnorynkowego (pkt 546 i 547 zaskarżonego wyroku);
 - w odniesieniu do trzeciego stwierdzenia pomocniczego, że o ile Komisja słusznie uznała, iż mechanizm pułapu wynagrodzenia LuxOpCo w zależności od procentu rocznej sprzedaży tej spółki stanowił błąd metodologiczny, o tyle nie wykazała ona, że mechanizm ten miał wpływ na wolnorynkowy charakter opłaty uiszczanej LuxSCS przez LuxOpCo. W związku z tym Sąd orzekł, że samo stwierdzenie, zgodnie z którym pułap ten zastosowano w odniesieniu do lat 2006, 2007 i 2011–2013, nie wystarcza do wykazania, że wynagrodzenie LuxOpCo uzyskane za te lata nie odpowiadało przybliżonemu wynikowi zgodnemu z ceną rynkową, a w konsekwencji, że w trzecim stwierdzeniu pomocniczym Komisja nie wykazała istnienia korzyści na rzecz LuxOpCo (pkt 575, 576, 585, 586 i 588 zaskarżonego wyroku).
- 11 W świetle powyższych rozważań, które jego zdaniem były wystarczające do stwierdzenia nieważności spornej decyzji, Sąd nie zbadał pozostałych zarzutów i argumentów podniesionych w skargach.

Postępowanie przed Trybunałem i żądania stron w postępowaniu odwoławczym

12 W odwołaniu Komisja wnosi do Trybunału o:

- uchylenie zaskarżonego wyroku,
- oddalenie zarzutu pierwszego w sprawie T-816/17 oraz zarzutów drugiego, czwartego, piątego i ósmego w sprawie T-318/18,
- przekazanie sprawy Sądowi do ponownego rozpoznania, aby orzekł w przedmiocie zarzutów, które nie zostały jeszcze zbadane,
- tytułem żądania ewentualnego, wydanie ostatecznego orzeczenia w sprawie na podstawie art. 61 akapit pierwszy zdanie drugie statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i
- orzeczenie, że rozstrzygnięcie o kosztach nastąpi w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie w przypadku skierowania sprawy do ponownego rozpoznania przez Sąd, lub obciążenie Wielkiego Księstwa Luksemburga i Amazona kosztami postępowania, jeżeli Trybunał orzeknie ostatecznie w sprawie.

13 Wielkie Księstwo Luksemburga wnosi do Trybunału o:

- oddalenie odwołania,
- tytułem żądania ewentualnego, przekazanie sprawy Sądowi do ponownego rozpoznania i
- obciążenie Komisji kosztami postępowania.

14 Amazon wnosi do Trybunału o:

- oddalenie odwołania i
- obciążenie Komisji kosztami postępowania.

W przedmiocie odwołania

W przedmiocie dopuszczalności

15 Wielkie Księstwo Luksemburga twierdzi, nie podnosząc formalnie zarzutu niedopuszczalności, że argumenty podniesione na poparcie części pierwszej zarzutu pierwszego i części drugiej zarzutu drugiego odwołania, dotyczące wykładni i zastosowania zasady ceny rynkowej, są niedopuszczalne w zakresie, w jakim zmierzają do podważenia ustaleń faktycznych dokonanych przez Sąd. Ponieważ Komisja nie starała się wykazać przeinaczenia tych okoliczności faktycznych, nie jest ona uprawniona do ich kwestionowania w ramach odwołania. Ponadto hipotetyczne błędy Sądu w wykładni i zastosowaniu zasady ceny rynkowej należy uznać za dotyczące luksemburskiego prawa krajowego, ponieważ zgodnie z orzecznictwem Trybunału zasada ta nie ma autonomicznego bytu w prawie Unii, a tym samym za błędy co do okoliczności faktycznych. Tymczasem nie można podnosić kwestii faktycznych w ramach odwołania, z wyjątkiem

przypadków przeinaczenia okoliczności faktycznych przez Sąd. Argumenty te są zatem również niedopuszczalne z tego względu, że zarzucane w tym względzie przez Komisję przeinaczenia nie są niczym poparte.

- 16 Amazon ze swej strony utrzymuje, nie podnosząc formalnie zarzutu niedopuszczalności, że Komisja stara się przedstawić ocenę okoliczności faktycznych dokonaną przez Sąd jako kwestię prawną lub kwestię wykładni prawnej, aby Trybunał ponownie zbadał te okoliczności faktyczne. Tymczasem Trybunał może, zgodnie z art. 256 TFUE i art. 58 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, orzec jedynie w przedmiocie kwestii prawnych, z wyjątkiem przypadku przeinaczenia, na które Komisja się jedynie powołuje w niniejszej sprawie, nie próbując nawet tego wykazać. W tym zakresie odwołanie, a w szczególności część pierwsza zarzutu pierwszego i część druga zarzutu drugiego, jest niedopuszczalne.
- 17 Należy wyjaśnić, że Komisja twierdzi w szczególności w pkt 25 odwołania, iż „błędna wykładnia i błędne zastosowanie zasady ceny rynkowej stanowią naruszenie art. 107 ust. 1 TFUE w odniesieniu do przesłanki korzyści”, zaś w pkt 26 tego odwołania, że „poprzez dokonanie błędnej wykładni zasady ceny rynkowej oraz jej błędne zastosowanie Sąd dopuszcza się naruszenia prawa »w ramach swojej oceny na podstawie art. 107 ust. 1 TFUE«”. Powtarza ona to ostatnie zastrzeżenie w tytule 6.2 odwołania.
- 18 W konsekwencji, niezależnie od powodów, dla których Komisja uważa, że Sąd, w szczególności w pkt 162–251 zaskarżonego wyroku, błędnie zinterpretował zasadę ceny rynkowej i błędnie ją zastosował, należy stwierdzić, że instytucja ta zwraca się do Trybunału o zbadanie prawidłowej wykładni i prawidłowego zastosowania tej zasady przez Sąd w świetle art. 107 ust. 1 TFUE.
- 19 W tym względzie należy przypomnieć, że właściwość Trybunału orzekającego w kwestii odwołania wniesionego od orzeczenia wydanego przez Sąd jest zdefiniowana w art. 256 ust. 1 akapit drugi TFUE. Tenże artykuł wskazuje, że odwołanie powinno być ograniczone do kwestii prawnych i że przysługuje ono „na warunkach i w zakresie określonym przez statut”. Na liście zawierającej wykaz podstaw, na jakie można się powołać w tym zakresie, art. 58 akapit pierwszy statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej precyzuje, że podstawę odwołania może stanowić naruszenie prawa Unii przez Sąd (wyrok z dnia 5 lipca 2011 r., Edwin, C-263/09 P, EU:C:2011:452, pkt 46).
- 20 Jeśli chodzi o prowadzone w ramach odwołania badanie dokonanych przez Sąd ocen prawa krajowego, które w dziedzinie pomocy państwa stanowią oceny okoliczności faktycznych, Trybunał jest niewątpliwie uprawniony jedynie do sprawdzenia, czy nie doszło do przeinaczenia tego prawa (zob. podobnie wyrok z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja, C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, pkt 82 i przytoczone tam orzecznictwo). Trybunał nie może jednak zostać pozbawiony możliwości skontrolowania, czy takie oceny nie stanowią same w sobie naruszenia prawa Unii w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 19 niniejszego wyroku.
- 21 Kwestia, czy Sąd wyznaczył w odpowiedni sposób właściwy system odniesienia i, co za tym idzie, prawidłowo zinterpretował tworzące go przepisy, w niniejszym przypadku zasady ceny rynkowej, oraz prawidłowo je zastosował, jest kwestią prawną, która może być przedmiotem kontroli Trybunału na etapie odwołania. Argumenty zmierzające do podważenia wyboru systemu odniesienia lub jego znaczenia w ramach pierwszego etapu analizy istnienia selektywnej korzyści są bowiem dopuszczalne, ponieważ analiza ta wiąże się z dokonaniem kwalifikacji prawnej prawa krajowego na podstawie przepisu prawa Unii (zob. podobnie wyroki: z dnia 8 listopada 2022 r.,

Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja, C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, pkt 85; a także z dnia 5 grudnia 2023 r., Luksemburg i in./Komisja, C-451/21 P i C-454/21 P, EU:C:2023:948 pkt 78).

- 22 Uznanie, że w gestii Trybunału nie leży stwierdzenie, czy Sąd nie naruszył prawa, potwierdzając wyznaczenie właściwego systemu odniesienia, ich wykładnię i zastosowanie jako decydującego kryterium przy badaniu istnienia selektywnej korzyści, oznaczałoby zaakceptowanie możliwości ewentualnego naruszenia przez Sąd przepisu prawa pierwotnego Unii, a mianowicie art. 107 ust. 1 TFUE, bez możliwości zastosowania wobec tego naruszenia sankcji w ramach odwołania, co byłoby sprzeczne z art. 256 ust. 1 akapit drugi TFUE, jak zostało to podkreślone w pkt 19 niniejszego wyroku.
- 23 Należy zatem uznać, że zwracając się do Trybunału o skontrolowanie, czy Sąd prawidłowo zinterpretował i zastosował zasadę ceny rynkowej w świetle art. 107 ust. 1 TFUE, aby orzec, że system odniesienia przyjęty przez Komisję w celu określenia normalnego opodatkowania był błędny, a zatem że istnienie korzyści na rzecz grupy Amazon nie zostało wykazane, Komisja przedstawiła zarzuty i argumenty, które – wbrew temu, co utrzymują Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon – są dopuszczalne.

Co do istoty

- 24 Na poparcie odwołania Komisja podnosi dwa zarzuty, z których pierwszy dotyczy błędów popełnionych przez Sąd w odniesieniu do stwierdzenia głównego dotyczącego istnienia korzyści przedstawionego przez nią w spornej decyzji, a drugi – błędów Sądu dotyczących pierwszego stwierdzenia pomocniczego dokonanego przez nią w odniesieniu do tej korzyści.
- 25 Te dwa zarzuty należy zbadać łącznie.

Argumenty stron

- 26 Zarzut pierwszy Komisji składa się z dwóch części. Część pierwsza dotyczy tego, że Sąd w pkt 162–251 zaskarżonego wyroku błędnie zinterpretował i błędnie zastosował zasadę ceny rynkowej, nie uzasadnił zaskarżonego wyroku w tym zakresie i naruszył przepisy proceduralne, odrzucając analizę funkcjonalną LuxSCS i wybór tej spółki jako strony testowanej w spornej decyzji. Część druga dotyczy błędu wynikającego z odrzucenia przez Sąd w pkt 257–295 tego wyroku obliczenia wolnorynkowej stawki opłaty.
- 27 Na poparcie tego zarzutu Komisja podnosi na wstępie, że – jak zauważył sam Sąd – normalne opodatkowanie należy w niniejszej sprawie oceniać w świetle zasady ceny rynkowej, która stanowi „narzędzie”, na którym instytucja ta powinna się oprzeć w celu dokonania oceny istnienia korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. W związku z tym, dokonując błędnej wykładni tej zasady i błędnie ją stosując, Sąd naruszył to postanowienie. W każdym razie Komisja utrzymuje, że gdyby należało uznać, iż błędy popełnione przez Sąd przy stosowaniu tej zasady dotyczą wyłącznie prawa luksemburskiego, naruszenia te stanowiłyby mimo to oczywiste przeinaczenia tego prawa, które Sąd uznał za oparte na tej samej zasadzie.
- 28 Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon kwestionują wszystkie argumenty podniesione na poparcie zarzutu pierwszego odwołania.

- 29 W odpowiedzi na odwołanie Wielkie Księstwo Luksemburga zauważa między innymi, że w chwili wydania przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, jak również w chwili jej przedłużenia, w prawie luksemburskim nie było żadnego odniesienia do wytycznych OECD. Nie są one wiążące dla państw będących członkami tej organizacji, lecz pozwalają one wyjaśnić właściwe przepisy prawa luksemburskiego.
- 30 Zarzut drugi odwołania, który dotyczy pkt 314–442 i 499–538 zaskarżonego wyroku, dotyczy oddalenia przez Sąd pierwszego stwierdzenia pomocniczego dokonanego przez Komisję w spornej decyzji. W ramach części drugiej tego zarzutu Komisja podnosi ponownie, w tytule 6.2 odwołania, że „Sąd błędnie zinterpretował i błędnie zastosował zasadę ceny rynkowej”, co kwestionują zarówno Wielkie Księstwo Luksemburga, jak i Amazon.

Ocena Trybunału

- 31 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału interwencje państw członkowskich w dziedzinach, które nie były przedmiotem harmonizacji w prawie Unii, nie są wyłączone z zakresu stosowania postanowień traktatu FUE dotyczących kontroli pomocy państwa. Państwa członkowskie powinny zatem powstrzymać się od przyjmowania wszelkich środków podatkowych mogących stanowić pomoc państwa niezgodną z rynkiem wewnętrznym (wyrok z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja, C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, pkt 65 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 32 W tym względzie z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że uznanie danego środka krajowego za „pomoc państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE wymaga spełnienia wszystkich podanych niżej przesłanek. Po pierwsze, musi mieć miejsce interwencja państwa lub za pośrednictwem zasobów państwowych. Po drugie, interwencja ta musi być w stanie wpłynąć na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Po trzecie, musi przyznawać beneficjentowi selektywną korzyść. Po czwarte, musi ona zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem (wyrok z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja, C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, pkt 66 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 33 Jeśli chodzi o przesłankę dotyczącą selektywnej korzyści, to wymaga ona ustalenia, czy w ramach danego systemu prawnego rozpatrywany środek krajowy może sprzyjać „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów” w porównaniu z innymi, znajdującymi się, w świetle celu przyświecającego temu systemowi, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej i tym samym poddanymi odmiennemu traktowaniu, które zasadniczo można uznać za dyskryminacyjne (wyrok z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja, C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, pkt 67 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 34 W celu uznania krajowego środka podatkowego za „selektywny” Komisja musi, po pierwsze, ustalić system odniesienia, czyli „normalny” system podatkowy obowiązujący w danym państwie członkowskim, a po drugie, wykazać, że dany środek podatkowy stanowi odstępstwo od tego systemu odniesienia, jako że wprowadza on różnicowanie wśród podmiotów gospodarczych znajdujących się, w świetle celu przyświecającego temu powszechnemu systemowi, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Pojęcie „pomocy państwa” nie obejmuje jednak środków wprowadzających różnicowanie wśród przedsiębiorstw, które znajdują się, w świetle celu przyświecającego danemu systemowi prawnemu, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, i tym samym a priori selektywnych, w wypadku gdy dane państwo członkowskie wykaże, po trzecie, że różnicowanie to jest uzasadnione, jako że wynika z charakteru lub ze

struktury systemu, w który środki te się wpisują (wyrok z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja, C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, pkt 68 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 35 Określenie systemu odniesienia nabiera większej wagi w przypadku środków o charakterze podatkowym, ponieważ – jak podkreślono w pkt 23 niniejszego wyroku – istnienie korzyści gospodarczej w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE może zostać stwierdzone jedynie w porównaniu z tak zwanym opodatkowaniem „normalnym”.
- 36 Tym samym wskazanie wszystkich przedsiębiorstw znajdujących się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej zależy od uprzedniego wskazania systemu prawnego, w świetle celu którego to systemu należy w danym przypadku zbadać porównywalność sytuacji faktycznej i prawnej przedsiębiorstw faworyzowanych przez rozpatrywany środek z przedsiębiorstwami, które nie są faworyzowane (wyrok z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja, C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, pkt 69 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 37 W celu dokonania oceny selektywnego charakteru środka podatkowego istotne jest zatem, aby powszechny system podatkowy lub system odniesienia mający zastosowanie w danym państwie członkowskim został prawidłowo wskazany w decyzji Komisji i zbadany przez sąd rozpatrujący spór dotyczący tego ustalenia. Ponieważ określenie systemu odniesienia stanowi punkt wyjścia dla badania porównawczego, które należy przeprowadzić w kontekście oceny selektywności, błąd popełniony przy tym określeniu powoduje w sposób nieunikniony wadliwość całej analizy przesłanki dotyczącej selektywności (wyrok z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja, C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, pkt 71 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 38 W tym kontekście należy w pierwszej kolejności wyjaśnić, że wskazanie ram odniesienia, którego należy dokonać po przeprowadzeniu kontryktoryjnej debaty z danym państwem członkowskim, musi wynikać z obiektywnej oceny treści, systematyki i konkretnych skutków przepisów mających zastosowanie na mocy prawa krajowego tego państwa (wyrok z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja, C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, pkt 72 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 39 W drugiej kolejności poza dziedzinami, w których prawo podatkowe Unii jest przedmiotem harmonizacji, to dane państwo członkowskie, wykonując swoje własne kompetencje w dziedzinie podatków bezpośrednich i w poszanowaniu swojej autonomii podatkowej, określa cechy konstytutywne podatku, które definiują co do zasady system odniesienia lub „normalny” system podatkowy, na podstawie którego należy analizować przesłankę dotyczącą selektywności. Dotyczy to w szczególności określenia podstawy opodatkowania, zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego i ewentualnych zwolnień z podatku (zob. podobnie wyrok z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja, C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, pkt 73 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 40 Wynika z tego, że w celu określenia systemu odniesienia w dziedzinie podatków bezpośrednich należy brać pod uwagę jedynie prawo krajowe mające zastosowanie w danym państwie członkowskim, a określenie to samo w sobie stanowi niezbędny warunek wstępny dla oceny nie tylko tego, czy doszło do przyznania korzyści, ale również tego, czy ma ona selektywny charakter (wyrok z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja, C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, pkt 74).

- 41 Niniejsza sprawa – podobnie jak sprawa, w której zapadł wyrok z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859) – dotyczy kwestii zgodności z prawem interpretacji indywidualnej prawa podatkowego wydanej przez luksemburskie organy podatkowe i opartej na ustaleniu cen transferowych w świetle zasady ceny rynkowej.
- 42 Tymczasem z wyroku tego wynika w pierwszej kolejności, że zasada ceny rynkowej może być stosowana tylko wtedy, gdy jest uznana przez dane prawo krajowe i na zasadach w nim określonych. Innymi słowy, w obecnym stanie prawa Unii nie istnieje autonomiczna zasada ceny rynkowej, która miałaby zastosowanie niezależnie od jej włączenia do prawa krajowego do celów badania środków o charakterze podatkowym w ramach art. 107 ust. 1 TFUE (zob. podobnie wyrok z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja, C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, pkt 104).
- 43 W tej kwestii Trybunał orzekł, że prawo krajowe mające zastosowanie do spółek w Luksemburgu ma wprowadzić na cel, w zakresie opodatkowania spółek zintegrowanych, uzyskanie wiarygodnego wskaźnika zastępczego ceny rynkowej i wprowadzić cel ten odpowiada, ogólnie rzecz biorąc, celowi, w jakim ustanowiona została zasada ceny rynkowej, jednak w braku jej harmonizacji w prawie Unii konkretne sposoby stosowania tej zasady określa prawo krajowe i to te sposoby należy brać pod uwagę w celu określenia ram odniesienia dla ustalenia istnienia selektywnej korzyści (wyrok z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja, C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, pkt 93).
- 44 W drugiej kolejności należy przypomnieć, że wytyczne OECD nie są wiążące dla państw będących członkami tej organizacji. Jak podkreślił Trybunał, nawet jeśli wiele organów krajowych właściwych w sprawach podatkowych kieruje się przy ustalaniu i kontrolowaniu cen transferowych tymi wytycznymi, to jedynie w świetle właściwych przepisów krajowych należy ustalić, czy dane transakcje powinny być badane w świetle zasady ceny rynkowej, a jeśli tak, to czy ceny transferowe, na których opiera się podstawa opodatkowania zysków podatnika podlegających opodatkowaniu i jej podział między zainteresowane państwa, odbiegają od wyniku ustalonego zgodnie z zasadą ceny rynkowej. W ramach badania istnienia selektywnej korzyści podatkowej w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE i w celu ustalenia obciążenia podatkowego, które normalnie powinno ponosić dane przedsiębiorstwo, parametry i zasady zewnętrzne w stosunku do danego krajowego systemu podatkowego – takie jak wspomniane wytyczne – można zatem brać pod uwagę tylko wówczas, gdy system ten wyraźnie się do nich odnosi (zob. podobnie wyrok z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja, C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, pkt 96).
- 45 W niniejszej sprawie należy podkreślić, że w pkt 121 i 122 zaskarżonego wyroku Sąd orzekł, jak następuje:
- „121 Ponadto należy uściślić, że w przypadku gdy Komisja stosuje zasadę ceny rynkowej w celu skontrolowania, czy zysk przedsiębiorstwa zintegrowanego podlegający opodatkowaniu na mocy środka podatkowego odpowiada wiarygodnemu przybliżeniu zysku podlegającego opodatkowaniu osiągniętego w warunkach rynkowych, może ona stwierdzić istnienie korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE jedynie pod warunkiem, że różnica między dwoma czynnikami porównawczymi wykracza poza nieścisłości nierozłącznie związane z metodą zastosowaną w celu uzyskania wspomnianego przybliżenia (wyrok z dnia 24 września 2019 r., Niderlandy i in./Komisja, T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, pkt 152).

- 122 Chociaż Komisja nie może być formalnie związana wytycznymi OECD, to jednak wytyczne te opierają się na pracach grup ekspertów, odzwierciedlają konsensus osiągnięty na szczeblu międzynarodowym w dziedzinie cen transferowych i z tego powodu mają pewne praktyczne znaczenie dla interpretacji kwestii dotyczących cen transferowych (wyrok z dnia 24 września 2019 r., *Niderlandy i in./Komisja*, T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, pkt 155)”.
- 46 Z pkt 121 zaskarżonego wyroku wynika, że uznając w nim, iż Komisja mogła, ogólnie rzecz biorąc, zastosować zasadę ceny rynkowej w ramach wdrażania art. 107 ust. 1 TFUE, mimo że zasada ta nie istnieje samodzielnie w prawie Unii, bez sprecyzowania, że instytucja ta była uprzednio zobowiązana do upewnienia się, że zasada ta została włączona do danego krajowego prawa podatkowego, w tym przypadku luksemburskiego prawa podatkowego, i że została ona wyraźnie wymieniona w tym prawie jako taka, Sąd dopuścił się pierwszego naruszenia prawa. Naruszenia tego nie konwaliduje okoliczność, że Sąd w pkt 137 zaskarżonego wyroku uznał – zresztą błędnie, z powodów przedstawionych w pkt 54 i 55 niniejszego wyroku – że prawo luksemburskie sankcjonowało tę zasadę w czasie zaistnienia okoliczności faktycznych.
- 47 Podobnie, wskazując w pkt 122 zaskarżonego wyroku, że wytyczne OECD, pomimo braku ich wiążącego charakteru dla Komisji, mają „pewne praktyczne znaczenie” przy ocenie przestrzegania tej zasady, Sąd nie przypominał, że wytyczne te również nie są wiążące dla państw będących członkami OECD i że w związku z tym mają one praktyczne znaczenie tylko wtedy, gdy prawo podatkowe danego państwa członkowskiego wyraźnie się do nich odnosi. Wobec tego Sąd nie skontrolował, czy Komisja upewniła się, że tak właśnie było w przypadku luksemburskiego prawa podatkowego, i sam uznał, że wspomniane wytyczne mogą być niewątpliwie stosowane, dopuszczając się w ten sposób drugiego naruszenia prawa.
- 48 Wynika stąd, że choć Irlandia powołała się zresztą, jak wynika z pkt 132 zaskarżonego wyroku, na brak podstawy w prawie Unii do stosowania zasady ceny rynkowej, Sąd, odrzucając ten argument jako niedopuszczalny i w konsekwencji nie zbadawszy go, mimo że co do istoty za jego pomocą była podważana prawidłowość systemu odniesienia przyjętego przez Komisję w celu określenia normalnego opodatkowania, a tym samym istnienie korzyści na rzecz grupy Amazon, przyjął wykładnię zasady ceny rynkowej, która jest sprzeczna z prawem Unii, w postaci przypomnianej w szczególności w pkt 96 i 104 wyroku z dnia 8 listopada 2022 r., *Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja* (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859), i w związku z tym błędnie zatwierdził określenie przez Komisję systemu odniesienia.
- 49 Otóż całość analizy przeprowadzonej przez Sąd w pkt 162–251, 257–295, 314–442 i 499–538 zaskarżonego wyroku w odniesieniu do przesłanki dotyczącej istnienia selektywnej korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE opiera się na zastosowaniu – do celów oceny istnienia takiej korzyści – zasady ceny rynkowej na podstawie wytycznych OECD niezależnie od włączenia tej zasady do prawa luksemburskiego.
- 50 W konsekwencji, ponieważ taka analiza opiera się na błędnym określeniu przez Sąd systemu odniesienia właściwego do celów oceny istnienia selektywnej korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, jest ona, zgodnie z orzecznictwem przytoczonym w pkt 37 niniejszego wyroku, również błędna.
- 51 Należy jednak przypomnieć, że jeśli w uzasadnieniu wyroku Sądu dopuszczono się naruszenia prawa Unii, lecz sentencja tego wyroku okazuje się zasadna w świetle innych względów prawnych, to naruszenie takie nie może skutkować uchyleniem tego wyroku i w takiej sytuacji uzasadnienie to należy zastąpić innym (zob. podobnie wyroki: z dnia 25 marca 2021 r., *Xellia*

Pharmaceuticals i Alpharma/Komisja, C-611/16 P, EU:C:2021:245, pkt 149; z dnia 24 marca 2022 r., PJ i PC/EUIPO, C-529/18 P i C-531/18 P, EU:C:2022:218, pkt 75 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 52 Z taką sytuacją mamy do czynienia w niniejszej sprawie.
- 53 Po pierwsze, Komisja zastosowała bowiem zasadę ceny rynkowej tak, jakby została uznana jako taka w prawie Unii, o czym świadczą w szczególności motywy 402, 403, 409, 519, 520 i 561 spornej decyzji. Tymczasem z pkt 104 wyroku z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859), wynika, że w obecnym stanie prawa Unii nie istnieje autonomiczna zasada ceny rynkowej mająca zastosowanie niezależnie od jej włączenia do prawa krajowego.
- 54 Po drugie, uznała ona, jak wynika z motywów 241 i 242 spornej decyzji, że luksemburskie organy podatkowe interpretują art. 164 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym w ten sposób, że ustanawia on zasadę ceny rynkowej w luksemburskim prawie podatkowym. Jednakże, jak wynika z pkt 96 i 104 wyroku z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859), jedynie włączenie tej zasady jako takiej do prawa krajowego, co wiąże się co najmniej ze spełnieniem wymogu, aby prawo to odnosiło się wyraźnie do tej zasady, pozwoliłoby Komisji na zastosowanie tej zasady w ramach oceny istnienia selektywnej korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.
- 55 Tymczasem, jak sama Komisja przyznała w motywie 243 spornej decyzji, dopiero od dnia 1 stycznia 2017 r., czyli po wydaniu przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego i po jej przedłużeniu, w nowym artykule ustawy o podatku dochodowym „wyraźnie sformalizowano stosowanie zasady ceny rynkowej w luksemburskim prawie podatkowym”. Zostało zatem ustalone, że wymóg przypomniany w orzecznictwie przytoczonym w poprzednim punkcie nie był spełniony w momencie przyjęcia przez dane państwo członkowskie środka, który Komisja uznała za pomoc państwa, wobec czego instytucja ta nie mogła zastosować tej zasady z mocą wsteczną w spornej decyzji.
- 56 Po trzecie, stosując w motywach 246 i nast. tej decyzji wytyczne OECD w sprawie cen transferowych i nie wykazując przy tym, że wytyczne te zostały w całości lub w części wyraźnie przejęte do prawa luksemburskiego, Komisja naruszyła zakaz – przypomniany w pkt 96 wyroku z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859) – uwzględniania w ramach badania istnienia selektywnej korzyści podatkowej w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE i w celu ustalenia obciążenia podatkowego, jakie normalnie powinno ciążyć na przedsiębiorstwie, parametrów i zasad zewnętrznych wobec danego krajowego systemu podatkowego, takich jak te wytyczne, chyba że system ten wyraźnie się do nich odnosi.
- 57 W tym względzie należy przypomnieć, że takie błędy w określeniu przepisów rzeczywiście mających zastosowanie na podstawie właściwego prawa krajowego, a zatem przy określeniu tak zwanego „normalnego” opodatkowania, w świetle którego należy ocenić przedmiotową interpretację indywidualną prawa podatkowego, siłą rzeczy podważają całość rozumowania dotyczącego istnienia selektywnej korzyści (wyrok z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja, C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, pkt 71 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 58 Z całości powyższych rozważań wynika, że Sąd słusznie stwierdził w pkt 590 zaskarżonego wyroku, iż Komisja nie wykazała istnienia korzyści na rzecz grupy Amazon w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, i w konsekwencji stwierdził nieważność spornej decyzji.
- 59 W świetle powyższego i dokonując zmiany uzasadnienia zgodnie z orzecznictwem przytoczonym w pkt 51 niniejszego wyroku, należy zatem oddalić oba zarzuty odwołania, a tym samym oddalić odwołanie w całości.

W przedmiocie kosztów

- 60 Zgodnie z art. 184 § 2 regulaminu postępowania, jeżeli odwołanie jest bezzasadne, Trybunał rozstrzyga o kosztach.
- 61 Zgodnie z art. 138 § 1 tego regulaminu, mającym zastosowanie do postępowania odwoławczego na podstawie art. 184 § 1 tego regulaminu, kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę.
- 62 W niniejszej sprawie, ponieważ Komisja przegrała sprawę, należy ją obciążyć jej własnymi kosztami oraz kosztami poniesionymi przez Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon, zgodnie z ich żądaniami.
- 63 Ponadto art. 140 § 1 regulaminu postępowania, mający także zastosowanie do postępowania odwoławczego na podstawie art. 184 § 1 tego regulaminu, stanowi, że państwa członkowskie i instytucje interweniujące w sprawie pokrywają własne koszty. Irlandia, interwenient, pokrywa zatem własne koszty.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

1) Odwołanie zostaje oddalone.

2) Komisja Europejska pokrywa własne koszty oraz koszty poniesione przez Wielkie Księstwo Luksemburga oraz Amazon.com Inc. i Amazon EU Sàrl.

3) Irlandia pokrywa własne koszty.

Podpisy