



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 8. junija 2023¹

Zadeva C-457/21 P

Evropska komisija

proti

Velikemu vojvodstvu Luksemburg,

Amazon.com, Inc.,

Amazon EU S.à.r.l.

„Pritožba – Državna pomoč – Odobritev ugodne transferne cene – Selektivna davčna ugodnost – Določitev referenčnega sistema – Smernice OECD za določanje transfernih cen kot referenčni sistem – Vezanost Sodišča na referenčni sistem, ki sta ga izbrala Komisija in Splošno sodišče – Ocena pravilne transferne cene – Razlikovanje presoje dejstev od presoje pravnih vprašanj – Znižano merilo za presojo pri ocenjevanju morebitne nepravilne uporabe davčnega prava s strani nacionalnih davčnih organov – Vnaprejšnje davčno stališče“

I. Uvod

1. Ta pritožba se ponovno² nanaša na ponovno preučitev vnaprejšnjega davčnega stališča na podlagi prava državnih pomoči. Čeprav se taka vnaprejšnja davčna stališča po eni strani uporabljajo za zagotavljanje pravne varnosti, po drugi strani včasih obstaja prikrit sum, da v nekaterih državah članicah temeljijo na sporazumih med davčnimi organi in davčnimi zavezanci, ki škoduje konkurenci.

2. Tudi v tem primeru³ gre za transferne cene, ki bi lahko odstopale od neodvisnega tržnega načela. Luksemburška davčna uprava se je leta 2003 glede družbe Amazon.com izrekla o ustreznem znesku licenčnine med dvema hčerinskima družbama. Znesek te licenčnine vpliva na obveznost družbe Amazon EU S.à.r.l. s sedežem v Luksemburgu iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb. Višja, kot je določena licenčnina, manjši davek od dohodkov pravnih oseb je treba plačati v Luksemburgu. Za določitev ustrezne licenčnine sta se Luksemburg in družba Amazon.com sporazumno dogovorila o posebni metodi. Komisija je menila, da ta sporazum o transfernih cenah pomeni pomoč, ker ni v skladu z neodvisnim tržnim načelom

¹ Jezik izvirnika: nemščina.

² Glej zlasti nazadnje sodbo z dne 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P in C-898/19 P, EU:C:2022:859), sklepne predloge generalnega pravobranilca P. Pikamäeja v zadevi Irska/Komisija (C-898/19 P, EU:C:2021:1029) ter moje sklepne predloge v zadevi Engie Global LNG Holding in drugi/Komisija in Luksemburg/Komisija (C-454/21 P in C-451/21 P, EU:C:2023:383).

³ Glej v zvezi s tem sodbe z dne 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P in C-898/19 P, EU:C:2022:859); z dne 15. julija 2020, Irska/Komisija (T-778/16 in T-892/16, EU:T:2020:338 – še nerešena zadeva C-465/20 P), in z dne 24. septembra 2019, Nizozemska in drugi/Komisija (T-760/15, EU:T:2019:669).

OECD. Komisija je izvedla lasten izračun ustrezne stopnje licenčnine z uporabo drugačne metode in prišla do nižje licenčnine. Ker bi to povzročilo večje davčno breme iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb, naj bi bila z vnaprejšnjim davčnim stališčem hčerinski družbi, ki je plačevala licenčnino, dodeljena selektivna prednost.

3. V postopku zoper ta sklep Komisije o državni pomoči pred Splošnim sodiščem so zadevne stranke v glavnem izpodbijale podrobnosti uporabljene metode ali metode, ki bi jo bilo treba uporabiti. Vprašanje, ali je lahko neodvisno tržno načelo OECD veljavni referenčni sistem za nadzor državne pomoči, ni bilo sporno. Splošno sodišče ni moglo ugotoviti napačne določitve transfernih cen in je ta sklep razglasilo za ničen, ker ni bilo dokaza o obstoju selektivne prednosti.

4. Časovno po tej sodbi Splošnega sodišča je Sodišče v zadevi Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija⁴ pojasnilo, da se lahko načela OECD kot referenčni sistem za ugotavljanje obstoja selektivne prednosti uporabijo kvečjemu, če so bila vključena v nacionalno pravo. To ne velja za luksemburško pravo. Komisija kljub temu meni, da je Splošno sodišče s tem, da je njen sklep razglasilo za ničen, napačno uporabilo pravo. Ker naj referenčni sistem za zadevne stranke ne bi bil sporen, sodba v zadevi Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija naj ne bila vplivala na to pritožbo. Komisija se v zvezi s tem sklicuje na načelo *ultra petita*.

5. Če bi bilo to res, bi se potem postavljalo vprašanje, v kolikšni meri je Sodišče pristojno za ponovno preučitev izračuna „pravilne“ transferne cene v okviru pritožbe. Komisija Splošnemu sodišču zlasti očita, da je nekatere točke (pravno lastništvo neopredmetenih sredstev, pogodbeni dodelitev pravic in obveznosti, funkcijska analiza vključenih hčerinskih družb itd.) presojalo drugače kot Komisija. Vendar je presoja dejstev načeloma v pristojnosti Splošnega sodišča, v okviru pritožbe pred Sodiščem pa je kvečjemu mogoče zatrjevati izkrivljanje dejstev. Nasprotno spadajo pravna vprašanja v okviru pritožbe v prvotno pristojnost Sodišča.⁵ Vendar obravnavani primer kaže, da ta razmejitev povzroča težave pri ponovni preučitvi obstoja selektivne prednosti. Omejitev obsega sodnega nadzora (to je spremenjeno merilo za presojo) je lahko nujna, če Sodišče nacionalno davčno pravo razlaga glede na obstoj selektivne prednosti.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

6. Pravni okvir prava Unije tvorijo člen 107 in naslednji PDEU.

B. Luksemburško pravo

7. Člen 164(3) spremenjenega zakona z dne 4. decembra 1967 o dohodnini (loi concernant l'impôt sur le revenu, v nadaljevanju: LIR) določa:

„Prikrita izplačila dobička se vključijo v osnovo za odmero. Za prikrito izplačilo dobička gre, ko delničar, družbenik ali zainteresirana stranka neposredno ali posredno prejme ugodnosti družbe ali združenja, do katerih običajno ne bi bil upravičen, če ne bi imel tega statusa.“

⁴ Sodba z dne 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P in C-898/19 P, EU:C:2022:859).

⁵ Glej člen 58 Statuta Sodišča Evropske unije.

C. Vzorčna davčna konvencija in smernice OECD

8. Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (v nadaljevanju: OECD) je pripravila več nezavezujočih dokumentov s smernicami glede mednarodnega obdavčenja. Vzorčna konvencija o davku na dohodek in kapital OECD je podlaga zlasti za številne dvostranske davčne sporazume držav članic OECD in rastočega števila držav nečlanic. Vsebuje tudi določbe o ustrezni porazdelitvi dobička med družbami znotraj večnacionalne skupine. V zvezi s tem člen 9(1) vzorčne davčne konvencije OECD v različici, ki je veljala od leta 2003 do 2014, določa:

„Kadar [...] se med družbama v njunih komercialnih ali finančnih odnosih vzpostavijo ali določijo pogoji, drugačni od tistih, ki bi se vzpostavili med neodvisnimi družbami, se lahko kakršen koli dobiček, ki bi prirasel eni od družb, če takih pogojev ne bi bilo, vendar prav zaradi takih pogojev ni prirasel, vključi v dobiček te družbe in posledično obdavči“.

9. OECD v svojih smernicah za določanje transfernih cen, ki se nenehno razvijajo, davčnim organom in večnacionalnim skupinam zagotavlja tudi smernice o uporabi neodvisnega tržnega načela. Za zadevna leta so pomembne zlasti smernice za določanje transfernih cen, sprejete 13. julija 1995 (v nadaljevanju: Smernice OECD za določanje transfernih cen iz leta 1995).

10. Odstavek 1.13 Smernic OECD za določanje transfernih cen iz leta 1995 določa:

„Neodvisno tržno načelo je teoretično dobro utemeljeno, saj se pri izmenjavi gospodarskega blaga [...] ali opravljanju storitev med povezanimi podjetji najbolj približa delovanju prostega trga. Čeprav njegova uporaba v praksi res ni vedno enostavna, na splošno zagotavlja članom mednarodne skupine podjetij primerno raven dobička, ki je sprejemljiva za davčne organe. Daje realno sliko ekonomske realnosti, dejstev in okoliščin poslovanja povezanega podjetja in jo primerja z običajnim tržnim poslovanjem.“

11. V smernicah OECD za določanje transfernih cen je v zvezi s tem opisanih pet metod za določitev primerljive tržne cene transakcij znotraj skupine: (i) metoda primerljivih prostih cen; (ii) metoda dodatka na stroške; (iii) metoda znižanih preprodajnih cen; (iv) metoda stopnje čistega dobička (v nadaljnjem besedilu: TNMM) in (v) metoda porazdelitve dobička. Na splošno je treba uporabiti metodo za določanje transfernih cen, ki je najustreznejša v okoliščinah obravnavanega primera. Vendar v težavnih primerih, ko nobena od metod ne bi bila učinkovita, se lahko v okviru prožnega pristopa skupaj uporabi tudi več metod. Mednarodne skupine podjetij lahko povsem prosto uporabljajo druge metode, ki niso navedene v teh smernicah, če so določene cene v skladu z neodvisnim tržnim načelom.

III. Ozadje spora

12. Spor izhaja iz vnaprejšnjih davčnih stališč, ki jih je Veliko vojvodstvo Luksemburg sprejelo na zahtevo družbe Amazon.com v zvezi z obravnavo – z vidika davka od dohodkov pravnih oseb – dveh novoustanovljenih družb v Luksemburgu v smislu luksemburškega davka od dohodkov pravnih oseb v letu 2003, za leta od 2006 do 2014.

A. Predstavitev vnapijnjega davčnega stališča

13. Ozadje zadeve je bilo načrtovano prestrukturiranje dejavnosti družbe Amazon.com, Inc., ki ima sedež v Združenih državah Amerike, in podjetij pod njenim nadzorom (v nadaljevanju skupaj: skupina Amazon). Subjekti skupine Amazon v Evropi opravljajo spletne dejavnosti, zlasti spletne maloprodajne dejavnosti in dejavnosti zagotavljanja različnih spletnih storitev. Skupina Amazon za to upravlja več spletišč v različnih jezikih Evropske unije, med njimi amazon.de, amazon.fr, amazon.it in amazon.es.

14. Pred majem 2006 so bile evropske dejavnosti skupine Amazon vodene iz Združenih držav. Natančneje, maloprodajne in storitvene dejavnosti na evropskih spletiščih sta upravljala subjekta s sedežem v ZDA, in sicer družba Amazon.com International Sales, Inc. (v nadaljevanju: družba AIS) in Amazon International Marketplace (v nadaljevanju: družba AIM), ter drugi subjekti s sedežem v Franciji, Nemčiji in Združenem kraljestvu.

15. Prestrukturiranje, ki je bilo izvedeno leta 2006, je bilo osredotočeno na ustanovitev dveh družb s sedežem v Luksemburgu. Natančneje, to sta bili na eni strani družba Amazon Europe Holding Technologies SCS (v nadaljevanju: družba LuxSCS), luksemburška komanditna družba, katere družbeniki so bila ameriška podjetja, in na drugi strani družba Amazon EU S.à.r.l (v nadaljevanju: družba LuxOpCo).

16. Družba LuxSCS je najprej sklenila več sporazumov z nekaterimi subjekti skupine Amazon s sedežem v Združenih državah, in sicer:

- licenčne in cesijske pogodbe za predhodno obstoječe pravice intelektualne lastnine (License and Assignment Agreement For Pre-existing Intellectual Property, v nadaljevanju: pogodba o pristopu) z družbo Amazon Technologies, Inc. (v nadaljevanju: družba ATI), subjektom skupine Amazon s sedežem v Združenih državah Amerike;
- dogovor o delitvi stroškov, ki je bil leta 2005 sklenjen z družbama ATI in A 9.com, Inc., subjektom skupine Amazon s sedežem v Združenih državah. Družba LuxSCS je na podlagi pogodbe o pristopu in dogovora o delitvi stroškov pridobila pravico do uveljavljanja nekaterih pravic intelektualne lastnine in predelanih avtorskih del, ki iz njih izhajajo, ki sta jih imeli in razvili družbi A 9.com, in ATI. Neopredmetena sredstva, ki jih je zajemal dogovor o delitvi stroškov, so vključevala predvsem tri kategorije intelektualne lastnine, in sicer tehnologijo, podatke o strankah in znamke. Družba LuxSCS je lahko na podlagi dogovora o delitvi stroškov in pogodbe o pristopu tudi podelila podlicence za neopredmetena sredstva, zlasti za uporabo evropskih spletišč. V zameno za te pravice je morala družba LuxSCS plačati pristopnine in svoj letni delež pri stroških, povezanih z razvojnim programom iz dogovora o delitvi stroškov.

17. Družba LuxSCS je nato z družbo LuxOpCo sklenila licenčno pogodbo, ki je začela veljati 30. aprila 2006 in se je nanašala na zgoraj navedena neopredmetena sredstva (v nadaljevanju: licenčna pogodba). Družba LuxOpCo kot pridobiteljica licence je na podlagi te pogodbe pridobila pravico do uporabe neopredmetenih sredstev v zameno za plačilo licenčnine družbi LuxSCS (v nadaljevanju: licenčnina).

18. Nazadnje, družba LuxSCS je z družbami Amazon.co.uk Ltd, Amazon.fr S.à.r.l in Amazon.de GmbH sklenila licenčno in cesijsko pogodbo za pravice intelektualne lastnine, na podlagi katere je prejela nekatere znamke in pravice intelektualne lastnine za evropska spletišča.

19. Družba Amazon.com je leta 2003 zaprosila za ustrezno vnaprejšnje davčno stališče. Zadeva se je nanašala na izračun stopnje licenčnine, ki naj bi jo družba LuxOpCo plačevala družbi LuxSCS od 30. aprila 2006, in je temeljila na poročilu o transfernih cenah. Avtorji tega poročila so v bistvu predlagali metodo za določitev transfernih cen, ki je po njihovem mnenju omogočala določitev dolgovanega davka od dohodkov pravnih oseb, ki bi ga morala družba LuxOpCo plačati v Luksemburgu. Natančneje, družba Amazon.com je zaprosila za potrditev, da metoda določanja transfernih cen za določitev stopnje letne licenčnine družbi LuxOpCo zagotavlja „ustrezen in sprejemljiv dobiček“ z vidika politike s področja transfernih cen ter člena 56 in člena 164(3) LIR. Metoda za izračun licenčnine, ki jo mora družba LuxOpCo plačevati družbi LuxSCS, je bila v zahtevi opisana tako:

„1. izračunati in pripisati družbi LuxOpCo ‚donos družbe LuxOpCo‘ v znesku, ki je enak manjšemu izmed naslednjih: (a) [zaupno] % celotnih operativnih stroškov, ki jih je imela družba LuxOpCo za EU v zadevnem letu, in (b) dobičku iz poslovanja, ustvarjenemu v EU, ki ga je mogoče pripisati evropskim spletiščem v istem letu;

2. licenčnina je enaka dobičku iz poslovanja, ustvarjenemu v EU, zmanjšanemu za donos družbe LuxOpCo, ne more pa biti manjša od nič;

3. stopnja licenčnine za zadevno leto je enaka letni licenčnini, deljeni s celotnim prometom, ustvarjenim v EU v zadevnem letu;

4. ne glede na zgoraj navedeno znesek donosa družbe LuxOpCo ne sme biti v nobenem letu manjši od 0,45 % in ne večji od 0,55 % prometa, ustvarjenega v EU;

5. (a) če je donos družbe LuxOpCo, določen v fazi 1, manjši od 0,45 % prometa, ustvarjenega v EU, se donos družbe LuxOpCo prilagodi tako, da je enak manjšemu izmed naslednjih zneskov: (i) 0,45 % prometa ali dobička iz poslovanja, ustvarjenega v EU, oziroma (ii) dobičku iz poslovanja, ustvarjenemu v EU;

(b) če je donos družbe LuxOpCo, določen v fazi 1, večji od 0,55 % prometa, ustvarjenega v EU, se donos družbe LuxOpCo prilagodi tako, da je enak manjšemu izmed naslednjih zneskov: (i) 0,55 % prometa ali dobička iz poslovanja, ustvarjenega v EU, oziroma (ii) dobičku iz poslovanja, ustvarjenemu v EU.“

20. Poleg tega je družba Amazon luksemburške davčne organe zaprosila za potrditev davčne obravnave družbe LuxSCS, njenih družbenikov s sedežem v ZDA in dividend, prejetih v okviru te strukture. V dopisu je bilo pojasnjeno, da se za družbo LuxSCS kot Société en Commandite Simple (komanditna družba) ne šteje, da ima davčno osebnost, ki je ločena od osebnosti njenih družbenikov, in da zato v Luksemburgu ni zavezana niti za davek od dohodkov pravnih oseb niti za davek od premoženja.

21. Luksemburška davčna uprava je to presojo in ta izračun potrdila z vnaprejšnjim davčnim stališčem novembra 2003.

B. Postopek in sklep Komisije

22. Evropska komisija je 24. junija 2014 Veliko vojvodstvo Luksemburg pozvala, naj ji predloži informacije o vnaprejšnjih davčnih stališčih, ki so bila izdana skupini Amazon. Komisija je 7. oktobra 2014 objavila sklep o začetku formalnega postopka preiskave v skladu s členom 108(2) PDEU.

23. Komisija je v okviru tako začete preiskave Veliko vojvodstvo Luksemburg in družbo Amazon.com zaprosila za različne informacije. Družba Amazon.com je med odgovori na zahteve za informacije predložila kopijo mnenja United States Tax Court (zvezno davčno sodišče Združenih držav Amerike) z dne 23. marca 2017, izdanega v okviru tožbe, ki jo je vložila Internal Revenue Service (davčna uprava ZDA, IRS) v zvezi z zneskom plačil, povezanih s sporazumi, navedenimi v točki 16 zgoraj.

24. Poleg tega je družba Amazon Komisiji predložila novo poročilo o transfernih cenah iz leta 2017, s katerim bi se naknadno preverilo, ali je licenčnina, ki jo je družba LuxOpCo plačevala družbi LuxSCS v skladu z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem, skladna z neodvisnim tržnim načelom.

25. Komisija je 4. oktobra 2017 sprejela Sklep (EU) 2018/859 o državni pomoči SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN), ki jo je Luksemburg odobril skupini Amazon (v nadaljevanju: sporni sklep).⁶

26. Člen 1 tega sklepa v odlomkih določa:

„[Zadevno vnaprejšnje davčno stališče], s katerim je Veliko vojvodstvo Luksemburg potrdilo metodo določanja transfernih cen, [...] ki je na eni strani družbi [LuxOpCo] omogočilo, da določi svojo obveznost iz davka od dohodkov pravnih oseb v Luksemburgu v obdobju 2006–2014, na drugi strani pa je omogočilo poznejše sprejetje letnih napovedi za odmero davka od dohodkov pravnih oseb na podlagi navedenega stališča, pomeni državno pomoč [...]“.

27. Pri tem je Komisija navedla, da kadar vnaprejšnje davčno stališče odobri rezultat, ki ne ustreza zanesljivo temu, kar bi bila posledica običajne uporabe splošnega davčnega sistema, tako davčno stališče daje selektivno prednost naslovniku. Navedena selektivna obravnava povzroči znižanje davčne obveznosti navedenega davčnega zavezanca in ugodnejši položaj v primerjavi s podjetji v podobnem pravnem in dejanskem položaju. Komisija je tudi menila, da je bila v obravnavani zadevi z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem družbi LuxOpCo dodeljena selektivna prednost, ker se je znižal davek od dohodkov pravnih oseb, ki ga je morala plačati v Luksemburgu. Ta sklep temelji na glavni ugotovitvi in treh podrednih ugotovitvah.

28. Komisija je v oddelku 9.2.1 spornega sklepa menila, da je vnaprejšnje davčno stališče privedlo do rezultata, ki je odstopal od zanesljivega približka tržno utemeljenega izida. Odobritev metode določanja transfernih cen, s katero se je družbi LuxOpCo pripisovalo plačilo izključno za tako imenovane „redne“ funkcije, celoten dobiček, ki ga je ta družba ustvarila in je presegel to plačilo, pa se je pripisoval družbi LuxSCS v obliki licenčnine, naj ne bi bila v skladu z neodvisnim tržnim načelom.

⁶ UL 2018, L 153, str. 1.

29. Po mnenju Komisije naj bi bila za oceno licenčnine, ki jo družba LuxOpCo dolguje na podlagi licenčne pogodbe, namesto metode primerljivih prostih cen najustreznejša metoda stopnje čistega dobička TNMM. Menila je, da je stranka, ki izvaja edinstvene in dragocene funkcije, družba LuxOpCo, in ne družba LuxSCS. Zato naj bi morala biti testna stranka za uporabo TNMM družba LuxSCS, in ne družba LuxOpCo. To bi povzročilo nižjo licenčnino in posledično višje davčno breme za družbo LuxOpCo iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb.

30. Komisija je v oddelku 9.2.2 spornega sklepa, naslovljenem „Podredna ugotovitev obstoja gospodarske prednosti“, predstavila svojo podredno ugotovitev prednosti, v skladu s katero bi metoda določanja transernih cen, potrjena v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču – tudi če bi bila analiza funkcij družbe LuxSCS iz poročila o transernih cenah iz leta 2003 pravilna – še vedno temeljila na neustreznih metodoloških izbirah, katerih rezultat naj bi odstopal od zanesljivega približka tržno utemeljenega izida. V zvezi s tem je Komisija izoblikovala tri ločene podredne ugotovitve.

31. Komisija je v okviru prve podredne ugotovitve navedla, da se je za družbo LuxOpCo napačno štelo, da izvaja samo „redne“ funkcije upravljanja in da bi bilo treba uporabiti metodo porazdelitve dobička z analizo prispevkov. Komisija je v okviru druge podredne ugotovitve menila, da izbira operativnih stroškov kot kazalnika ravni dobička ni bila ustrezna. Komisija je v okviru tretje podredne ugotovitve v zvezi s prednostjo menila, da vključitev zgornje meje v višini 0,55 % prometa, ustvarjenega v Uniji, ni bila ustrezna.

C. Postopek pred Splošnim sodiščem in izpodbijana sodba

32. Veliko vojvodstvo Luksemburg je 14. decembra 2017 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložilo tožbo v zadevi T-816/17.

33. Družbi Amazon EU in Amazon.com (v nadaljevanju: skupaj: skupina Amazon) sta 22. maja 2018 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložili tožbo v zadevi T-318/18.

34. Irska je 16. aprila 2018 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložila predlog za intervencijo v zadevi T-816/17 v podporo predlogom Velikega vojvodstva Luksemburg. Predsednik sedmega razširjenega senata Splošnega sodišča je s sklepom z dne 29. maja 2018 ugodil predlogu Irske za intervencijo.

35. Zadevi T-816/17 in T-318/18 sta bili združeni za ustni del postopka in pozneje za izdajo sodbe.

36. Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon sta v utemeljitev tožb navajala več tožbenih razlogov, ki se večinoma prekrivajo. Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon sta v bistvu izpodbijala glavno ugotovitev Komisije glede obstoja prednosti v korist družbe LuxOpCo v smislu člena 107(1) PDEU. Pri tem sta izpodbijala tudi podredne ugotovitve Komisije v zvezi z obstojem davčne prednosti v korist družbe LuxOpCo v smislu člena 107(1) PDEU. Zlasti sta izpodbijala ugotovitve in podredne ugotovitve Komisije o selektivnosti zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča. Pri tem je Veliko vojvodstvo Luksemburg tudi trdilo, da je Komisija kršila izključno pristojnost držav članic na področju neposredne obdavčitve. Zlasti sta izpodbijala upoštevnost smernic OECD v različici iz leta 2017, kot jih je Komisija uporabila za sprejetje spornega sklepa, v obravnavani zadevi.

37. Irska v intervencijski vlogi med drugim navaja kršitev člena 107(1) PDEU, ker Komisija ni dokazala obstoja prednosti v korist družbe LuxOpCo in selektivnosti ukrepa, ter kršitev členov 4 in 5 PEU, ker je Komisija izvedla prikrito davčno harmonizacijo.

38. Splošno sodišče je z izpodbijano sodbo ugodilo tožbi in sporni sklep Komisije razglasilo za ničen. Vendar je Splošno sodišče v točki 133 in naslednjih izpodbijane sodbe kot nedopustno zavrnilo trditve Irske, da je Komisija v skladu s smernicami OECD uporabila neodvisno tržno načelo, ki ni zapisano v luksemburškem pravu, saj naj ta trditev Irske ne bi imela nobene zveze s preudarki Velikega vojvodstva Luksemburg v njegovih tožbenih razlogih.

39. Trditve Irske naj bi se v bistvu nanašale na pravno podlago, na katero se Komisija sklicuje v zvezi z obveznostjo, naloženo Velikemu vojvodstvu Luksemburg, da uporabi neodvisno tržno načelo. Irska naj bi torej izpodbijala pravne vire tega načela, kot jih je Komisija uporabila v spornem sklepu. Poleg tega naj bi se trditve Irske navezoval na razlago vsebine tega načela, ne pa na njegovo uporabo prek metode za določanje transfernih cen. Vendar se prvi tožbeni razlog Velikega vojvodstva Luksemburg naj ne bi navezoval na vprašanje, kaj je pravni vir navedenega načela, niti na vprašanja razlage tega načela.

IV. Postopek pred Sodiščem

40. Komisija je zoper sodbo Splošnega sodišča 27. julija 2021 vložila obravnavano pritožbo. Komisija Sodišču predlaga, naj:

- razveljavi sodbo Splošnega sodišča Evropske unije (sedmi razširjeni senat) z dne 12. maja 2021 v združenih zadevah T-816/17 in T-318/18, Luksemburg in drugi/Komisija (EU:T:2021:252);
- zavrne prvi tožbeni razlog v zadevi T-816/17 ter drugi, četrti, peti in osmi tožbeni razlog v zadevi T-318/18;
- vrne zadevo Splošnemu sodišču Evropske unije, da presodi tožbene razloge, ki še niso bili preučeni;
- podredno, dokončno odloči o vsebini v skladu s členom 61 Statuta Sodišča;
- odločitev o stroških v tej zadevi pridrži, če bo zadevo vrnilo Splošnemu sodišču, oziroma Luksemburgu ter družbama Amazon EU in Amazon.com naloži plačilo stroškov postopka, če bo o zadevi samo dokončno odločilo.

41. Luksemburg ter družbi Amazon EU in Amazon.com. predlagajo, naj Sodišče pritožbo zavrne in Komisiji naloži plačilo stroškov. Podredno Luksemburg predlaga, naj se zadeva vrne Splošnemu sodišču Evropske unije.

42. Vse zadevne stranke razen Irske so Sodišču predložile pisna stališča o vprašanjih, ki jih je postavilo Sodišče, in 16. marca 2023 ob sodelovanju Irske ustno predstavile stališča o pritožbi.

V. Pravna presoja

43. Komisija v utemeljitev pritožbe navaja dva pritožbena razloga. S prvim pritožbenim razlogom izpodbija očitek, naveden v točkah od 162 do 297 izpodbijane sodbe, v zvezi s prednostjo, ugotovljeno v spornem sklepu. Po eni strani naj bi Splošno sodišče napačno uporabilo neodvisno tržno načelo, ker je funkcijsko analizo Komisije opredelilo kot napačno. Po drugi strani naj bi Splošno sodišče napačno izpodbijalo izračun ustrezne licenčnine v spornem sklepu.

44. Komisija z drugim pritožbenim razlogom izpodbija zavrnitev prednosti, sprejete v sklepu podredno, ki je navedena v točkah od 314 do 538 izpodbijane sodbe. V tem primeru naj bi Splošno sodišče po eni strani napačno določilo dokazni standard za obstoj prednosti. Po drugi strani pa naj bi napačno uporabilo neodvisno tržno načelo in naj bi poleg tega navedlo lastne trditve za zanikanje obstoja selektivne prednosti, ki naj jih tožeče stranke ne bi navedle.

45. Ob upoštevanju teh pritožbenih razlogov se najprej postavlja vprašanje, ali mora Sodišče preučiti podrobnosti izračuna „pravilne“ transferne cene za licenčnino v skladu z neodvisnim tržnim načelom OECD. To bi predpostavljalo, da to načelo tvori upošteveni referenčni sistem, kar je vprašljivo, odkar je bila izdana sodba Sodišča v zadevi Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija⁷ (glej točko A.1.b.3). Vendar bi se Sodišče moralo ukvarjati s podrobnostmi izračuna „pravilne“ transferne cene, če se vprašanje ustreznega referenčnega sistema v tem primeru ne bi več pojavilo, saj v postopku pred Splošnim sodiščem v zvezi s tem ni bil podan noben tak tožbeni razlog (glej točko A.1.b.2).

46. V primeru vključitve smernic OECD glede neodvisnega tržnega načela iz leta 1995 je treba pojasniti, v kolikšni meri lahko Sodišče v pritožbenem postopku preveri izračun „pravilne“ transferne cene, ki ga je opravilo Splošno sodišče. V zvezi s tem je treba razlikovati tudi med presojo dejstev in presojo pravnih vprašanj (glej točko A.2.b.1). Poleg tega je pri presoji uporabe nacionalnega davčnega prava pomembno upošteveno merilo za presojo (glej točko A.2.b.2). Ta vprašanja se nanašajo tudi na drugi pritožbeni razlog (glej točko B).

A. Prvi pritožbeni razlog: napačno izpodbijanje prednosti, ugotovljene v spornem sklepu, v smislu člena 107(1) PDEU

1. Obstoj pomoči (selektivne prednosti)

47. S prvim pritožbenim razlogom Komisija trdi, da je Splošno sodišče v točkah od 162 do 297 izpodbijane sodbe napačno izpodbijalo pristop Komisije, da družba LuxOpCo opravlja edinstvene in dragocene funkcije, zaradi česar naj bi bila plačila licenčnin družbi LuxSCS previsoka. V tem delu naj bi Splošno sodišče napačno uporabilo neodvisno tržno načelo in naj bi zato sporni sklep napačno razglasilo za ničen.

48. Komisija torej Splošnemu sodišču očita, da vnaprejšnjih davčnih stališč v skladu s stališčem Luksemburga in skupine Amazon ni štelo za pomoč v smislu člena 107(1) PDEU.

⁷ Sodba z dne 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P in C-898/19 P, EU:C:2022:859).

a) Ugotovitve Splošnega sodišča

49. Splošno sodišče je v točki 296 izpodbijane sodbe neobstoj pomoči utemeljilo z navedbo, da Komisija ni dokazala selektivne prednosti. Z okoliščinami, navedenimi pri ugotavljanju prednosti, ni bilo mogoče dokazati, da je bilo davčno breme družbe LuxOpCo umetno zmanjšano, ker je bila licenčna precejšena. Izračun, ki ga je Luksemburg uporabil za določitev ustrezne licenčnine, ki jo je družba LuxOpCo plačala družbi LuxSCS, naj ne bi bil pravno sporen. Luksemburg naj bi pravilno uporabil upoštevne smernice OECD.

50. V zvezi s tem je Splošno sodišče v točki 137 menilo, da je mogoče neodvisno tržno načelo, kot se uporablja v obravnavani zadevi, izpeljati iz člena 164(3) LIR. To naj bi izhajalo iz točke 241 obrazložitve spornega sklepa, ne da bi stranke to ugotovitev izpodbijale.

51. Splošno sodišče je v točki 154 ugotovilo, da se je Komisija pri ugotavljanju obstoja selektivne prednosti lahko oprla na smernice OECD iz leta 1995. Nasprotno pa smernic OECD iz leta 2017, ki takrat še niso veljale, v nasprotju z navedenim v sklepu ni bilo mogoče uporabiti. V točki 162 in naslednjih je dalje ugotovilo, da je bila metoda TNMM, ki jo je Komisija izbrala v spornem sklepu, in njena uporaba za družbo LuxSCS napačna.

52. Posledično je Splošno sodišče pri preučitvi tožbenih razlogov Luksemburga in skupine Amazon, s katerimi sta izpodbijala obstoj selektivne prednosti, menilo, da je člen 164(3) LIR v povezavi s Smernicami OECD iz leta 1995 upošteven referenčni sistem, na katerem je Komisija utemeljila svojo odločitev. Ob uporabi tega referenčnega sistema je ugotovilo, da je Komisija v svojem sklepu, ko je za družbo LuxSCS izbrala metodo TNMM, napačno domnevala obstoj selektivne prednosti.

b) Presoja

1) Obstoj selektivne prednosti

53. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča se za opredelitev „državne pomoči“ v smislu člena 107(1) PDEU zahteva, prvič, da gre za državni ukrep ali ukrep iz državnih sredstev. Drugič, ta ukrep mora biti tak, da lahko vpliva na trgovino med državami članicami. Tretjič, naslovniku mora zagotavljati selektivno prednost. Četrto, poseg mora izkrivljati ali bi lahko izkrivljal konkurenco.⁸

54. V obravnavanem primeru je problematičen le obstoj selektivne prednosti. Pri davčnih ukrepih je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča selektivnost določiti v več fazah. Za to je treba najprej preučiti skupno ali „običajno“ davčno ureditev (tako imenovani referenčni sistem), ki se uporablja v zadevni državi članici.⁹ Na podlagi te splošne ali „običajne“ davčne ureditve je treba v drugem koraku oceniti, ali zadevni davčni ukrep odstopa od navedene skupne ureditve, ker

⁸ Sodbe z dne 16. marca 2021, Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, točka 27); z dne 28. junija 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, točka 82); z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 53), in z dne 21. decembra 2016, Komisija/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, točka 40).

⁹ Sodbi z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 57), in z dne 21. decembra 2016, Komisija/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, točki 53 in 55).

uvaja razlikovanje med subjekti, ki so glede na cilj, ki se uresničuje s to skupno ureditvijo, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju.¹⁰ Če je bilo ugotovljeno odstopanje od „običajne obdavčitve“, je treba v zadnjem koraku preveriti, ali je odstopanje utemeljeno.

55. V zvezi s tem je lahko izhodiščna točka za določitev referenčnega sistema vedno le odločitev nacionalnega zakonodajalca, kaj on šteje za „običajno“ obdavčitev. Temeljne odločitve o davčnem bremenu, zlasti odločitve o tehniki obdavčitve, pa tudi cilji in načela obdavčitve, so zato v pristojnosti države članice.¹¹ Niti Komisija niti Sodišče torej ne moreta presoјati nacionalnega davčnega prava z vidika idealnega ali fiktivnega davčnega sistema.¹² Zunaj področij, na katerih je bilo davčno pravo Unije harmonizirano, mora namreč zadevna država članica z izvajanjem svojih pristojnosti in ob spoštovanju svoje davčne avtonomije določiti konstitutivne značilnosti davka, ki opredeljujejo „običajni“ referenčni sistem ali „običajno“ davčno ureditev, na podlagi katerih je treba analizirati pogoj v zvezi s selektivnostjo.¹³

56. Določitev tega referenčnega sistema predstavlja izhodišče za primerjalno analizo, ki jo je treba opraviti v okviru presoje selektivnosti. Zato je zaradi napake, storjene pri tej določitvi, nujno napačna celotna presoja elementa selektivnosti in s tem pomoči v smislu člena 107 PDEU.¹⁴ Posledično je lahko pritožba Komisije uspešna le, če je Splošno sodišče napačno zanikalo obstoj pomoči, čeprav je bil referenčni sistem, ki ga je uporabila Komisija, pravilen (glej točko A.1.b.3). Enako bi morda veljalo, če bi bilo Sodišče vezano na referenčni sistem, ki ga je uporabilo Splošno sodišče in za katerega je to sodišče presodilo, da je pravilen (glej v zvezi s tem točko A.1.b.2).

2) Preučitev referenčnega sistema v okviru pritožbe

57. Najprej je treba pojasniti, ali bi morebitna napaka pri določitvi referenčnega sistema v spornem sklepu lahko vplivala na sodbo Splošnega sodišča. Komisija to zanika, saj niti Luksemburg niti skupina Amazon v tožbah nista izpodbijala določitve referenčnega sistema. Splošno sodišče naj bi se tudi oprlo na referenčni sistem, na katerem je Komisija utemeljila svojo odločitev. Zato naj Sodišče ne bi več moglo izpodbijati te izbire referenčnega sistema. Vendar take argumentacije ni mogoče sprejeti.

¹⁰ Sodbe z dne 19. decembra 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, točka 36); z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 57), in z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točka 49).

¹¹ Sklepni predlogi generalnega pravobranilca P. Pikamäeja v zadevi Irska/Komisija (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, točka 60 in naslednje); glej tudi moje sklepne predloge v zadevi Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:181, točka 57), v zadevi Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2020:834, točka 39) in v zadevi Komisija/Madžarska (C-596/19 P, EU:C:2020:835, točka 43).

To potrjujejo: sodbe z dne 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P in C-898/19 P, EU:C:2022:859, točka 73); z dne 15. septembra 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, točka 59); z dne 16. marca 2021, Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, točki 38 in 39), in z dne 16. marca 2021, Komisija/Madžarska (C-596/19 P, EU:C:2021:202, točki 44 in 45).

¹² Sklepni predlogi generalnega pravobranilca P. Pikamäeja v zadevi Irska proti Komisiji (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, točka 64). Podobno sodba z dne 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe proti Komisiji (C-885/19 P in C-898/19 P, EU:C:2022:859, točka 74 – iz nje izhaja, da je treba pri določanju referenčnega sistema na področju neposredne obdavčitve upoštevati le nacionalno pravo, ki se uporablja v zadevni državi članici).

¹³ Glej v tem smislu sodbe z dne 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P in C-898/19 P, EU:C:2022:859, točka 73); z dne 16. marca 2021, Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, točki 38 in 39), in z dne 16. marca 2021, Komisija/Madžarska (C-596/19 P, EU:C:2021:202, točki 44 in 45).

¹⁴ Sodbi z dne 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P in C-898/19 P, EU:C:2022:859, točka 71), in z dne 6. oktobra 2021, World Duty Free Group in Španija/Komisija (C-51/19 P in C-64/19 P, EU:C:2021:793, točka 61 in navedena sodna praksa).

58. Tako Luksemburg, ki ga podpira Irska, kot skupina Amazon sta izpodbijala obstoj selektivne prednosti in tako izpodbijala zakonitost spornega sklepa z vidika objektivnega pojma državne pomoči iz člena 107(1) PDEU. Splošno sodišče je sklep naknadno razglasilo za ničen, ker ni bilo dokaza o obstoju selektivne prednosti. Komisija torej izpodbija to razglasitev ničnosti zaradi napačnega razumevanja tega pojma pomoči.

59. Ta razglasitev ničnosti pa je napačna le, če je bil v izpodbijanem sklepu pravilno ugotovljen obstoj selektivne prednosti. V tem primeru bi bilo treba nasprotno sodbo Splošnega sodišča razveljaviti. Vendar pa zakonitost te ugotovitve in ugotovitve obstoja prepovedane pomoči v smislu člena 107(1) PDEU nujno predpostavlja – kot je navedeno v točki 56 zgoraj – pravilno določitev referenčnega sistema. Brez tega primerjalna analiza, ki je pogoj za presojo selektivnosti prednosti, ni mogoča. Vprašanje, ali je bil referenčni sistem v spornem sklepu pravilno določen, je neločljivo povezano z vprašanjem obstoja selektivne prednosti. Zato kot *conditio sine qua non* predstavlja pravno vprašanje, ki ga je treba preučiti v pritožbenem postopku.

60. Luksemburg in skupina Amazon sta izpodbijala zakonitost spornega sklepa zaradi neobstoja selektivne prednosti. Tam navedene ugotovitve referenčnega sistema ni mogoče obravnavati ločeno. Prav tako ne more ločeno postati pravnomočna in tako izvzeta iz nadaljnje presoje s strani sodišč Unije. Tega ne spremeni niti dejstvo, da niti Luksemburg niti skupina Amazon nista izrecno izpodbijala referenčnega sistema, ki ga je uporabila Komisija. Nasprotno, s tožbenimi razlogi, usmerjenimi zoper obstoj selektivne prednosti, sta hkrati izpodbijala vse pogoje, potrebne za potrditev obstoja selektivne prednosti. To vključuje tudi pravilno določen referenčni sistem, saj je v nasprotnem primeru, kot je Sodišče že večkrat razsodilo,¹⁵ preučitev selektivne prednosti sama po sebi napačna.

61. Iz tega razloga tudi ni škodljivo, da je Splošno sodišče v točki 136 in naslednjih izpodbijane sodbe zavrnilo trditve intervenientke Irske kot nedopustne iz povsem formalnih razlogov. Irska se je osredotočila na referenčni sistem. Res je, da Irska te zavrnitve ni izpodbijala, vendar je bilo vprašanje pravilnega referenčnega sistema kot *conditio sine qua non* vprašanje obstoja selektivne prednosti, ki sta ga izpostavili drugi zadevni stranki (Luksemburg in skupina Amazon).

62. V nasprotju s stališčem Komisije v njenem odgovoru na pisna vprašanja Sodišča¹⁶ to tudi ne pomeni kršitve načela *ultra petita*. Razglasitev ničnosti spornega sklepa zaradi napačne izbire referenčnega sistema ni presegla tožbenih zahtevkov. Navsezadnje so bili ti usmerjeni prav v to razglasitev ničnosti zaradi neobstoja selektivne prednosti. Enako velja za pritožbo, saj Komisija meni, da je Splošno sodišče napačno zanikalo obstoj selektivne prednosti.

63. V zvezi s tem lahko (in mora) Sodišče najprej preveriti, ali je bil referenčni sistem, ki sta ga uporabila Splošno sodišče in Komisija, pravilno določen in ali, kot je menilo Splošno sodišče, iz tega ne izhaja obstoj selektivne prednosti. Če to ni tako, Splošnemu sodišču posledično ne more očitati, da je napačno uporabilo pravo.

¹⁵ Sodbi z dne 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P in C-898/19 P, EU:C:2022:859, točka 71), in z dne 6. oktobra 2021, World Duty Free Group in Španija/Komisija (C-51/19 P in C-64/19 P, EU:C:2021:793, točka 61 in navedena sodna praksa).

¹⁶ Točka 24 vloge z dne 22. februarja 2023.

64. Obrazložitev Splošnega sodišča je morda bila napačna, vendar bi rezultat vseeno ostal pravilen in napaka ne bi vplivala na izrek sodbe Splošnega sodišča.¹⁷ Čeprav obrazložitev sodbe Splošnega sodišča kaže na kršitev prava Unije, njen izrek pa je utemeljen z drugimi pravnimi razlogi, taka kršitev ne more povzročiti ničnosti te sodbe. Namesto tega je treba zgolj spremeniti obrazložitev.¹⁸

3) *Pravilna izbira referenčnega sistema*

65. Zato je treba pojasniti, ali je bil referenčni sistem, ki ga je Komisija uporabila v spornem sklepu, pravilno izbran.

66. Komisija je v točki 241 spornega sklepa kot upošteveni nacionalni pravni okvir opredelila člen 164(3) LIR, ki naj bi se štel za potrditev neodvisnega tržnega načela do konca leta 2016. Ker ta ne razlikuje med mednarodnimi in nacionalnimi transakcijami, naj bi bilo torej treba šteti, da so luksemburška pravila o transfernih cenah v skladu s smernicami OECD za določanje transfernih cen, čeprav se člen 164(3) LIR ne sklicuje izrecno na te smernice. Vendar se Komisija v opombi v njem sklicuje na točko 294 spornega sklepa, v kateri je predstavljeno stališče Luksemburga, da se luksemburško pravo ni sklicevalo na Smernice OECD za določanje transfernih cen iz leta 1995. Namesto tega naj bi se takrat uporabljala nacionalna pravila o transfernih cenah.

67. V zvezi s tem upošteveni referenčni sistem, na podlagi katerega je Komisija preučila in ugotovila obstoj selektivne prednosti, ostaja nejasen. Komisija v preudarkih glede presoje ukrepa na podlagi prava državnih pomoči v točki 392 in naslednjih spornega sklepa govori o cenah, ki niso uporabljene pod običajnimi tržnimi pogoji (točka 402), ali o odstopanju od zanesljivega približka rezultatu na podlagi trga (točka 406; tudi točka 584), vendar jih ne uvršča pod posebne pravne določbe luksemburškega prava.

68. Vendar je iz opomb razvidno, da se Komisija sklicuje izključno na smernice OECD za določanje transfernih cen iz različnih obdobj. Tako se za ponovno preučitev vnaprejšnjega davčnega stališča iz leta 2003 sklicuje na Smernice OECD za določanje transfernih cen iz leta 2010 (glej samo opombe 409, 419, 429, 646, 677) ali celo na Smernice OECD za določanje transfernih cen iz leta 2017 (glej opombe 410, 417, 447, 679) oziroma Smernice OECD za določanje transfernih cen iz leta 1995 (glej opombe 411, 418, 430, 647) ali vse tri skupaj (glej samo opombe 426, 427 in 428, 635, 649).

69. Nasprotno pa se zdi, da luksemburško pravo pri tej preučitvi ni imelo nobene vloge. To je jasno razvidno iz točk 410 in 411 spornega sklepa. Komisija vidi selektivno prednost v napačni funkcijski analizi, kot bi izhajala iz smernic OECD za določanje transfernih cen iz let 1995, 2010 in 2017.

70. Vendar pa je, kot je nedavno poudarilo Sodišče,¹⁹ ob neobstoju harmonizacije glede tega vprašanja morebitna določitev metod in meril, na podlagi katerih je mogoče določiti izid „v skladu z običajnimi tržnimi pogoji“, predmet proste presoje držav članic. Čeprav države članice OECD

¹⁷ Sodba z dne 9. junija 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ in drugi/Komisija (C-71/09 P, C-73/09 P in C-76/09 P, EU:C:2011:368, točka 65).

¹⁸ Tako izrecno sodba z dne 9. junija 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ in drugi/Komisija (C-71/09 P, C-73/09 P in C-76/09 P, EU:C:2011:368, točka 118); glej v tem smislu sodbo z dne 9. septembra 2008, FIAMM in drugi/Svet in Komisija (C-120/06 P in C-121/06 P, EU:C:2008:476, točka 187 in navedena sodna praksa). Glej v zvezi s tem tudi moje sklepne predloge v zadevi Telefónica/Komisija (C-274/12 P, EU:C:2013:204, točka 16).

¹⁹ Sodba z dne 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P in C-898/19 P, EU:C:2022:859, točka 95).

priznavajo prednosti uporabe neodvisnega tržnega načela za pravilno pripisovanje dobička družb različnim državam, obstajajo med temi državami pomembne razlike pri uporabi metod za določanje transfernih cen. Kot je Komisija sama omenila v točki 255 in naslednjih spornega sklepa, je v smernicah OECD naštetih več metod za določitev približka primerljivih tržnih cen za transakcije in razdelitve dobička med družbami v isti skupini.

71. Pri preučitvi obstoja selektivne davčne prednosti v smislu člena 107(1) PDEU in pri ugotavljanju davčnega bremena, ki ga mora običajno nositi podjetje, ni dovoljeno upoštevati parametrov in pravil, ki niso del zadevnega nacionalnega davčnega sistema, razen če se ta nanje izrecno sklicuje.²⁰ Kot nadaljuje Sodišče,²¹ je to tudi izraz načela zakonitosti davka, ki je kot splošno pravno načelo del pravnega reda Unije in ki zahteva, da so vse obveznosti plačila davka in vsi bistveni elementi, ki opredeljujejo njegove temeljne značilnosti, določeni z zakonom. Davčni zavezanec mora namreč imeti možnost predvideti in izračunati znesek dolgovanega davka ter določiti, kdaj ga je treba plačati.²²

72. Ob resnem upoštevanju načela zakonitosti davka je uporaba smernic OECD za določanje transfernih cen kot veljavnega prava in referenčnega sistema mogoča le, če se veljavno pravo izrecno sklicuje na te smernice. Po mojem mnenju bi lahko ustaljena upravna praksa še vedno zadostovala za konkretizacijo zakonskega elementa (v tem primeru elementa prikritega izplačila dobička), da bi se referenčni sistem v celoti ali delno razširil na smernice OECD za določanje transfernih cen. Vendar pa upoštevanje ustaljene upravne prakse²³ kot referenčnega sistema predpostavlja, da je Komisija opredelila to upravno prakso v zadevni državi članici in jo navedla v svoji odločbi. V obravnavani zadevi tega ni. Poleg tega se zdi, da je dejstvo, da je upravna praksa v Luksemburgu leta 2003 že upoštevala smernice za določanje transfernih cen iz let 2010 in 2017, ki še niso bile sprejete, objektivno izključeno.

73. S tem, da se je Komisija pri ponovni preučitvi ustrezne stopnje licenčnine oprla zgolj na smernice OECD za določanje transfernih cen iz let 1995, 2010 in celo 2017, je dejansko uporabila neodvisno tržno načelo, ki se razlikuje od načela, določenega v luksemburškem pravu, kot je to storila že v zadevi Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija.²⁴ Kot je razvidno iz točk 241 in 294 spornega sklepa, se luksemburško pravo namreč ne sklicuje na smernice OECD za določanje transfernih cen.

74. V nasprotju z ustnimi navedbami Komisije tega ne spremeni niti dejstvo, da je Luksemburg v svoji upravni praksi leta 2003 pri določanju transfernih cen upošteval Smernice OECD za določanje transfernih cen iz leta 1995. Res je, da sta Luksemburg in skupina Amazon slednje nazadnje tudi potrdila. Vendar sta oba tudi poudarila, da je treba upoštevanje teh smernic OECD za določanje transfernih cen razlikovati od njihove uporabe kot zavezujočega zakona. Šlo naj bi le za nezavezujoče smernice, ki naj bi se upoštevale pri uporabi člena 164(3) LIR. Luksemburg je v odgovoru na pisno vprašanje Sodišča na obravnavi pojasnil, da naj bi bile smernice OECD za določanje transfernih cen pomembne kot načela razlage. Vendar naj takrat ne bi bile pravno zavezujoče in naj bi se štele za neizčrpne. Zato naj bi bilo mogoče uporabiti tudi druge metode za določanje transfernih cen.

²⁰ Sodba z dne 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P in C-898/19 P, EU:C:2022:859, točka 96 na koncu).

²¹ Sodba z dne 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P in C-898/19 P, EU:C:2022:859, točka 97).

²² Glej v tem smislu tudi sodbo z dne 8. maja 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, točka 39).

²³ V zvezi z upoštevnostjo ustaljene upravne prakse v okviru prava državnih pomoči glej le moje sklepne predloge v zadevi Komisija/Belgija in Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2020:990, točka 63 in naslednje) ter sodbo z dne 16. septembra 2021, Komisija/Belgija in Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, točka 71 in naslednje).

²⁴ Sodba z dne 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P in C-898/19 P, EU:C:2022:859).

75. Iz spornega sklepa ni razvidno, v kolikšni meri so bile v Luksemburgu upoštevane Smernice OECD za določanje transfernih cen iz leta 1995. Dejstvo, da se izpodbijani sklep večkrat sklicuje na smernice OECD za določanje transfernih cen iz let 2010 in 2017, ki takrat še niso veljale, namreč kaže, da Komisija ni izhajala iz luksemburškega pravnega položaja in upravne prakse ob sprejetju vnaprejšnjega davčnega stališča leta 2003.

76. Prav tako nič nasprotnega ne izhaja iz navedb Komisije na obravnavi, v skladu s katerimi je po njenem mnenju OECD s smernicami za določanje transfernih cen iz let 2010 in 2017 želela zgolj na nov (deklarativen) način opisati že obstoječe Smernice za določanje transfernih cen iz leta 1995 in ni spremenila njihove vsebine. Organizacija OECD je s smernicami OECD za določanje transfernih cen iz let 2010 in 2017 dejansko poskušala razviti vsebino določbe o transfernih cenah. Tako so bile na ravni OECD v okviru ukrepov 8–10 tako imenovanega projekta BEPS (erozija davčne osnove in preusmerjanje dobička) razvite tako imenovane funkcije DEMPE (to je področja z dodano vrednostjo – razvoj [Development], izboljšanje [Enhancement], vzdrževanje [Maintenance], zaščita [Protection] in izkoriščanje [Exploitation]).²⁵

77. Cilj tega razvoja je bil uskladiti določbe o transfernih cenah z ustvarjanjem dodane vrednosti med povezanimi podjetji, da bi zagotovili, da transferne cene odražajo ekonomske okoliščine transakcije. Leta 2017 je bil tako imenovani koncept DEMPE prevzet v veljavno različico smernic OECD za določanje transfernih cen. Nasprotno pa tega koncepta ni mogoče najti v Smernicah za določanje transfernih cen iz leta 1995. Leta 2003 je bil torej še neznan – kot je na obravnavi poudaril tudi Luksemburg. Vendar se je Komisija v spornem sklepu (glej samo točko 262 in naslednje) oprla prav nanj.

78. Komisija se je s tem omejila na to, da je v cilju, ki se uresničuje s splošnim sistemom davka od dohodkov pravnih oseb v Luksemburgu, odkrila abstrakten izraz neodvisnega tržnega načela in zadevno vnaprejšnje davčno stališče preučila, ne da bi upoštevala, kako je navedeno načelo konkretno vključeno v luksemburško pravo oziroma se v njem uporablja, zlasti v zvezi s povezanimi podjetji.

79. Iz navedenega izhaja, da Komisija pri presoji obstoja selektivne prednosti kot upoštevne referenčnega sistema ni upoštevala luksemburškega nacionalnega prava, ki je veljalo v času sprejetja vnaprejšnjega davčnega stališča. Zato je bilo tudi pri vseh nadaljnjih preudarkih v spornem sklepu napačno uporabljeno pravo. Tako je Komisija napačno uporabila pravo pri uporabi člena 107(1) PDEU. Splošno sodišče je zato sporni sklep Komisije, čeprav iz drugih razlogov, upravičeno razglasilo za ničnega zaradi neobstoja navedene selektivne prednosti. Sodišču se ni treba izreči o upoštevnosti teh drugih pritožbenih razlogov, ki jih Komisija izrecno izpodbija v pritožbi.

4) Predlog

80. Ker Komisija luksemburškega prava (po potrebi v povezavi s takratno luksemburško upravno prakso) ni upoštevala kot upoštevne referenčnega sistema za preučitev obstoja selektivne prednosti, so ugotovitve iz spornega sklepa napačne. Splošno sodišče je sporni sklep Komisije, čeprav iz drugih razlogov kot tistih, na katere se je sklicevalo, upravičeno razglasilo za ničnega. Prvi pritožbeni razlog Komisije zato ni utemeljen.

²⁵ Smernice OECD za določanje transfernih cen iz leta 2017, poglavje VI, in končno poročilo BEPS o ukrepih 8–10, str. od 141 do 160. Poročilo je bilo objavljeno 5. oktobra 2015, Svet OECD pa ga je odobril 23. julija 2016.

2. Podredno: napačna funkcijska analiza, ki jo je opravilo Splošno sodišče – dejansko ali pravno vprašanje?

81. Če bi Sodišče, nasprotno, sledilo argumentaciji Komisije, da ni več treba preučiti izbire ustreznega referenčnega sistema, ker zadevni stranki te izbire v tožbenih razlogih nista izrecno izpodbijali, bi bilo treba prvi pritožbeni razlog Komisije podrobneje preučiti.

82. Komisija s tem pritožbenim razlogom trdi, da je Splošno sodišče napačno uporabilo pravo pri uporabi neodvisnega tržnega načela, ker je funkcijsko analizo Komisije opredelilo kot napačno. Po drugi strani pa naj bi Splošno sodišče v spornem sklepu napačno izpodbijalo izračun ustrezne licenčnine.

a) Ugotovitve Splošnega sodišča

83. Splošno sodišče je v točki 156 in naslednjih izpodbijane sodbe neobstoj pomoči utemeljilo z neobstojem selektivne prednosti. Izračun, ki ga je Luksemburg uporabil za določitev ustrezne licenčnine, ki jo je družba LuxOpCo plačala družbi LuxSCS, naj ne bi bil pravno sporen. Smernice OECD naj bi bile pravilno uporabljene, kot je navedeno v točki 49 in naslednjih zgoraj.

b) Presoja

1) Pravilna uporaba neodvisnega tržnega načela kot dejansko ali pravno vprašanje?

84. Skratka, Komisija trdi, da je Splošno sodišče pri uporabi neodvisnega tržnega načela napačno uporabilo pravo. V zvezi s tem naj bi napačno izpodbijalo funkcijsko analizo, ki jo je Komisija opravila v spornem sklepu. Presoja Komisije, v skladu s katero naj bi bila družba LuxSCS najmanj zapletena stranka v postopku, za katero je bilo treba uporabiti metodo, ki temelji na neodvisnem tržnem načelu in jo je izbrala Komisija (v obravnavanem primeru metoda TNMM), naj bi bila pravilna. Nasprotno pa naj bi bila presoja Splošnega sodišča, da je družba LuxSCS izvajala dejavne funkcije (in da je torej družba LuxOpCo družba v preiskavi), napačna.

85. Ni jasno, ali so te domnevne napake lahko predmet nadzora v okviru pritožbe. Presoja dejstev – in to načeloma vključuje tudi presojo nacionalnega prava, ki jo opravi Splošno sodišče –²⁶ in dokazov namreč ni pravno vprašanje, ki bi bilo lahko predmet nadzora Sodišča v okviru pritožbe.²⁷ Sodišče je pristojno le za preučitev, ali je prišlo do izkrivljanja tega prava.²⁸ Vendar pa izkrivljanje dejstev v pritožbi Komisije ni bilo navedeno in se zdi, da je v tej zadevi izključeno. Splošno sodišče je drugače presojalo „samo“ funkcije zadevnih družb (LuxOpCo in LuxSCS), zato je menilo, da je pravilna druga metoda, ki temelji na neodvisnem tržnem načelu, in na podlagi te opravilo nadzor nad zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem. V zvezi s tem v nasprotju s Komisijo ni moglo odkriti selektivne prednosti v stopnji licenčnin družbe LuxOpCo družbi LuxSCS, ki je bila potrjena s tem stališčem.

²⁶ Glej sodbe z dne 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P in C-898/19 P, EU:C:2022:859, točka 82); z dne 28. junija 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, točka 78); z dne 3. aprila 2014, Francija/Komisija (C-559/12 P, EU:C:2014:217, točka 79), in z dne 24. oktobra 2002, Aéroports de Paris/Komisija (C-82/01 P, EU:C:2002:617, točka 63).

²⁷ Glej člen 58 Statuta Sodišča Evropske unije.

²⁸ Glej sodbe z dne 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P in C-898/19 P, EU:C:2022:859, točka 82); z dne 28. junija 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, točka 78 in navedena sodna praksa).

86. V sodni praksi Sodišča je bilo medtem pojasnjeno, da je to, da Komisija ali Splošno sodišče pravilno določi referenčni sistem, pravno vprašanje, ki je lahko predmet nadzora v okviru pritožbe.²⁹ Sodišče lahko namreč pravno opredelitev nacionalnega prava, ki jo je opravilo Splošno sodišče z vidika prava Unije, preizkusi kot pravno vprašanje.³⁰ To je odločilno za področje uporabe člena 107(1) PDEU, saj selektivna prednost, potrebna za ugotovitev obstoja pomoči, izhaja šele iz odstopanja od „običajnega“ nacionalnega davčnega sistema, to je referenčnega sistema. Zato so tudi v pritožbenem postopku dopustne trditve, ki izpodbijajo izbiro ustreznega referenčnega sistema, ki se uporablja v prvi fazi preučitve obstoja selektivne prednosti.

87. Nasprotno pa še ni izrecno pojasnjeno vprašanje, ali je treba konkretno opredelitev pod ta referenčni sistem (torej uporaba nacionalnega prava v obravnavanem primeru) šteti za pravno vprašanje, ki je lahko predmet nadzora Sodišča v okviru pritožbe, ali pa je treba, nasprotno, to uporabo nacionalnega prava obravnavati kot presojo dejstev.

88. Strinjam se s stališčem Komisije, ki konec koncev želi, da se enako obravnavata tako pravilna določitev (razlaga) referenčnega sistema kot tudi pravilna opredelitev (uporaba) tega referenčnega sistema. Kot kaže ta postopek, ju je namreč težko ločiti.

89. Ali je metoda za določanje transfernih cen (metoda primerljivih prostih cen ali metoda TNMM), ki izhaja iz pravilne uporabe smernic OECD za določanje primerljivih tržnih cen, še vedno del referenčnega sistema in s tem pravno vprašanje? Ali pa izbira metode za določanje transfernih cen pomeni opredelitev pod referenčni sistem (smernice OECD za določanje primerljivih tržnih cen) in gre s tem za dejansko vprašanje? Razlika bi bila kvečjemu postopne narave. Ker določitev ustrezne metode za določanje transfernih cen kot niz dejstev zagotavlja okvir za izračun transferne cene, menim, da je tudi ta določitev veljavne metode za določanje transfernih cen del pravnega referenčnega sistema.

90. Vendar to povzroča težave v zvezi s tem, da mora Sodišče v okviru pritožbe natančno preizkusiti dejansko in pravno zapleteno vprašanje obstoja selektivne prednosti. Če to v okviru davčnih pomoči pomeni odstopanje od nacionalnega referenčnega sistema, mora Sodišče v zvezi s tem razlagati in uporabiti nacionalno pravo (v obravnavanem primeru luksemburško neodvisno tržno načelo ali po mnenju Komisije neodvisno tržno načelo OECD). Kot sem nedavno že podrobno pojasnila na drugem mestu,³¹ to pravzaprav ni njegova naloga. S tem povezane težave je treba upoštevati s spremenjenim merilom za presojo (glej v zvezi s tem točko 91 in naslednje).

2) Boljša možnost: spremenjeno merilo za presojo

91. Vsako odstopanje od nacionalnega referenčnega sistema (v obravnavanem primeru zakona o davkih), ki je ugodno za davčnega zavezanca, in torej vsako nepravilno vnaprejšnje davčno stališče v korist davčnega zavezanca ne moreta pomeniti pomoči v smislu pogodb.

²⁹ Glej (v zvezi z domnevnim neodvisnim tržnim načelom v nacionalnem pravu) nedavno sodbo z dne 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P in C-898/19 P, EU:C:2022:859, točka 85); glej po analogiji sodbo z dne 28. junija 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, točki 80 in 81 o napačni razlagi člena 8c KStG Splošnega sodišča).

³⁰ Sodba z dne 28. junija 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, točka 78); glej v tem smislu tudi sodbi z dne 21. decembra 2016, Komisija/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, točke od 61 do 63), in z dne 3. aprila 2014, Francija/Komisija (C-559/12 P, EU:C:2014:217, točka 83).

³¹ Glej moje sklepne predloge v zadevi Engie Global LNG Holding in drugi/Komisija in Luksemburg/Komisija (C-454/21 P in C-451/21 P, EU:C:2023:383, točka 86 in naslednje).

92. Tudi če bi besedilo člena 107(1) PDEU zajemalo tako razlago, bi bil ta rezultat v nasprotju z merilom za presojo, ki ga je Sodišče razvilo za sheme pomoči v obliki splošnih davčnih zakonov. Tako poudarja, da lahko države članice v trenutnem stanju harmonizacije davčnega prava Unije svobodno določijo davčni sistem, za katerega menijo, da je najprimernejši.³² To izrecno velja tudi za področje državnih pomoči.³³ To polje proste presoje držav članic zajema določitev temeljnih značilnosti vsakega davka ter se uporablja zlasti za izvajanje in oblikovanje neodvisnega tržnega načela za transakcije med povezanimi podjetji.³⁴

93. Meje tega polja proste presoje držav članic so prekoračene le, če države članice zlorablajo svojo davčno zakonodajo, da bi posameznim podjetjem zagotovile prednost „mimo prava državnih pomoči“. ³⁵ Tako zlorabo davčne avtonomije je mogoče domnevati pri očitno nedosledni zasnovi davčnega zakona³⁶. Tako Sodišče v svoji nedavni sodni praksi izvaja nadzor nad splošnimi odločbami o davčnem bremenu z vidika prava državnih pomoči, če so bile oblikovane na *očitno diskriminatoren način*, da bi se zaobšle zahteve, ki izhajajo iz prava Unije na področju državnih pomoči.³⁷

94. Nobenega razloga ni, da se ta sodna praksa ne bi prenesla na napačno uporabo prava v korist davčnega zavezanca. Iz tega sledi, da obstoj selektivne prednosti ne pomeni vsako napačno vnaprejšnje davčno stališče, ampak samo očitno napačno davčno stališče v korist davčnega zavezanca. Taka odstopanja od veljavnega nacionalnega referenčnega sistema so očitna, če jih ni mogoče verodostojno pojasniti tretji osebi, kot sta Komisija ali sodišče Unije, in so zato očitna tudi zadevnemu davčnemu zavezancu. Taki primeri pomenijo izogibanje pravu državnih pomoči *z očitno diskriminatorno uporabo zakona*.

95. V tem smislu je generalni pravobranilec P. Pikamäe navedel, da določitev „običajne“ obdavčitve izhaja iz pravil *pozitivnega* prava.³⁸ Pri uporabi tega normativnega okvira naj bi bilo treba na primer priznati določeno polje proste presoje v zvezi z določitvijo upoštevnih transfernih cen.³⁹ Sodišče tudi poudarja, da je morebitna določitev metod in meril, na podlagi katerih je mogoče določiti izid „v skladu z običajnimi tržnimi pogoji“, predmet proste presoje držav članic.⁴⁰

³² Sodba z dne 16. marca 2021, Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, točka 37); glej v tem smislu v zvezi s temeljnimi svoboščinami tudi sodbi z dne 3. marca 2020, Vodafone Magyarorszá (C-75/18, EU:C:2020:139, točka 49), in z dne 3. marca 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, točka 69 in navedena sodna praksa).

³³ Sodbi z dne 15. septembra 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, točka 59), in z dne 16. marca 2021, Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, točka 37); glej v tem smislu tudi sodbo z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, točka 50 in navedena sodna praksa).

³⁴ Podobno tudi sodba z dne 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P in C-898/19 P, EU:C:2022:859, točka 95 in naslednje).

³⁵ Sodba z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 72).

³⁶ Kot na primer v primeru Gibraltarja: sodba z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 101 in naslednje). V njej Združeno kraljestvo prav tako ni moglo pojasniti pomena osnovnih parametrov davčnega prava (točka 149).

³⁷ Sodbe z dne 15. septembra 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, točka 61); z dne 16. marca 2021, Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, točka 42 in naslednje, zlasti točka 44), in z dne 16. marca 2021, Komisija/Madžarska (C-596/19 P, EU:C:2021:202, točka 48 in naslednje, zlasti točka 50). Sodišče že v sodbi z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 101), govori o pravnih podlagah, ki „*dejansko* (poudarek samo tukaj) diskriminirajo“ med davčnimi zavezanci.

³⁸ Sklepni predlogi generalnega pravobranilca P. Pikamäeja v zadevi Irska/Komisija (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, točka 106).

³⁹ Sklepni predlogi generalnega pravobranilca P. Pikamäeja v zadevi Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P, EU:C:2021:1028, točka 118).

⁴⁰ Sodba z dne 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P in C-898/19 P, EU:C:2022:859, točka 95).

96. Zato bi bilo treba pri ponovni preučitvi posameznih odločb o odmeri davka (standardne odločbe o odmeri davka, kot so vnaprejšnja davčna stališča), zlasti kadar vsebujejo ugotovitve v zvezi z ustrezno transferno ceno, uporabiti omejeno merilo za presojo. Če je to omejeno na nadzor verodostojnosti, vsaka nepravilna uporaba nacionalnega davčnega prava še ne pomeni selektivne prednosti. Samo očitno odstopanje vnaprejšnjega davčnega stališča (ali odločbe o odmeri davka) od referenčnega sistema v korist davčnega zavezanca lahko pomeni selektivno prednost. Če takega očitnega odstopanja ni, je odločba morda nezakonita, vendar zaradi tega morebitnega odstopanja od referenčnega sistema še ne pomeni pomoči v smislu člena 107(1) PDEU.

97. Posledično Sodišču ni treba preverjati, ali bi bilo treba dejansko uporabiti metodo primerljivih prostih cen ali, bolj pravilno, metodo TNMM. Odločiti mora le – če bi bile smernice OECD ustrezen referenčni sistem – ali je bila metoda, ki jo je uporabil luksemburški davčni organ (v tem primeru metoda primerljivih prostih cen), očitno napačna.

98. Tega v obravnavanem primeru ni mogoče trditi. Obe metodi sta navedeni v smernicah OECD za določanje transfernih cen. V tem okviru med metodami ni prepričljivega razmerja prednosti ali podrejenosti. Namesto tega je treba na splošno izbrati metodo, ki je najprimernejša.⁴¹ V težavnih primerih, ko nobena od metod ne bi bila učinkovita, se lahko v okviru prožnega pristopa skupaj uporabi tudi več metod. Mednarodne skupine podjetij lahko celo povsem prosto uporabljajo druge metode, ki niso navedene v teh smernicah, če so določene cene v skladu z neodvisnim tržnim načelom.

99. Komisija v točki 252 spornega sklepa sama priznava, da je metoda primerljivih prostih cen, ki jo je izbral Luksemburg, upoštevana v obravnavani zadevi. V točkah 253 in 254 spornega sklepa metodo primerljivih prostih cen opisuje kot neposredno metodo za določanje transfernih cen, metodo TNMM pa kot posredno metodo. Komisija nato uporabi obširna pojasnila v točkah od 392 do 561 spornega sklepa ter smernice OECD za določanje transfernih cenah iz let 2010 in 2017, ki se takrat še niso uporabljale, da bi pojasnila, da je namesto metode primerljivih prostih cen ustrezna metoda TNMM, in da je treba namesto družbe LuxOpCo za to upoštevati družbo LuxSCS. Čeprav je slednje morda pravilno (od leta 2017), to tudi kaže, da izbira metode primerljivih prostih cen in upoštevanje družbe LuxOpCo (takrat) na prvi pogled nista bila napačna.

100. Razlaga, ki jo je Luksemburg uporabil v vnaprejšnjih davčnih stališčih, je torej morda napačna, vendar ne pomeni očitno napačne razlage nacionalnega prava (ali v obravnavani zadevi smernic OECD za določanje transfernih cen, na katere se opirata Komisija in Splošno sodišče). Iz tega sledi, da Splošno sodišče prav tako ni storilo napake s tem, da je menilo, da vnaprejšnje davčno stališče ne zagotavlja selektivne prednosti.

101. Prvi pritožbeni razlog, ki ga je Komisija navedla v utemeljitev svoje pritožbe, zato ni utemeljen. To bi veljalo tudi, če bi se podredno kot dan sprejel referenčni sistem, ki ga je Komisija napačno izbrala in Splošno sodišče napačno štelo za pravilnega.

⁴¹ Na to je opozorila tudi Komisija v točki 250 spornega sklepa.

3. Povzetek v zvezi s prvim pritožbenim razlogom

102. Tako ostaja pri tem, da prvi pritožbeni razlog Komisije nikakor ni sprejet. Izkazalo se je, da je izpodbijana sodba Splošnega sodišča pravilna, saj se je Komisija v spornem sklepu oprla na napačen referenčni sistem in zato ni mogla dokazati obstoja selektivne prednosti.

103. Tudi če bi bil kot izhodišče upoštevan napačen referenčni sistem (smernice OECD za določanje transfernih cen iz let 1995, 2010 in morda celo 2017), metoda primerljivih prostih cen, uporabljena v vnaprejšnjem davčnem stališču Luksemburga, ne bi bila očitno napačna metoda in tudi ne bi veljajo, da je bila očitno napačno uporabljena. Iz tega razloga Komisija v spornem sklepu s primarnimi ugotovitvami (točke od 409 do 561 spornega sklepa) prav tako ni mogla dokazati, da je bila z vnaprejšnjim davčnim stališčem skupini Amazon zagotovljena selektivna prednost.

B. Drugi pritožbeni razlog: nepravilen dokazni standard za obstoj prednosti in napačna uporaba neodvisnega tržnega načela

104. Komisija z drugim pritožbenim razlogom izpodbija zavrnitev prednosti, sprejete v sklepu podredno in na tri različne načine, ki je navedena v točkah od 314 do 538 izpodbijane sodbe. V tem primeru naj bi Splošno sodišče po eni strani napačno določilo dokazni standard za obstoj prednosti. Po drugi strani pa naj bi napačno uporabilo neodvisno tržno načelo in naj ne bi zadostno obrazložilo svoje odločitve.

1. Ugotovitve Splošnega sodišča

105. Splošno sodišče je v točki 308 izpodbijane sodbe presodilo, da mora Komisija dokazati, da je bila z vnaprejšnjim davčnim stališčem, uporabljenim za izračun plačila podjetju, dodeljena gospodarska prednost. Za to mora dokazati, da to plačilo odstopa od tržno utemeljenega izida v takih razsežnostih, da ga ni mogoče šteti za plačilo, ki bi bilo prejeta na trgu pod konkurenčnimi pogoji.

106. V zvezi s tem naj bi morala sicer Komisija (glej točko 310 izpodbijane sodbe) konkretno dokazati, da je metodološka napaka povzročila zmanjšanje davčnega bremena upravičenca iz vnaprejšnjega davčnega stališča. Vendar pa Splošno sodišče ni izključilo, da je v nekaterih primerih metodološka napaka lahko takšna, da nikakor ne omogoča približka tržno utemeljenega izida in da nujno privede do podcenitve plačila, ki bi moralo biti prejeta pod tržnimi pogoji.

107. Splošno sodišče je v točki 312 izpodbijane sodbe ugotovilo, da se je Komisija omejila na ugotovitev napak pri analizi transfernih cen. To pa naj načeloma ne bi zadostovalo kot dokaz, da je bilo davčno breme družbe LuxOpCo dejansko zmanjšano. To naj bi bila posledica tega, da sporni sklep ne vsebuje primerjave med izidom, ki naj bi bil dobljen z metodo za določanje transfernih cen, ki jo priporoča Komisija, in izidom, dobljenim na podlagi zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča.

108. V zvezi s prvo podredno ugotovitvijo obstoja gospodarske prednosti je Splošno sodišče v točki 520 izpodbijane sodbe odločilo, da Komisija ni dokazala obstoja prednosti, temveč kvečjemu verjetnost obstoja prednosti.

109. V skladu s točko 530 izpodbijane sodbe naj Komisiji ne bi uspelo dokazati, da bi bilo plačilo družbe LuxOpCo, če bi bila uporabljena metoda porazdelitve dobička v različici analize prispevkov, višje. S prvo podredno ugotovitvijo naj zato ne bi bilo mogoče utemeljiti sklepa, da je bila z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem družbi LuxOpCo dodeljena gospodarska prednost. Poleg tega, da naj Komisija ne bi poskusila opredeliti, kakšno bi bilo tržno naravnano plačilo družbe LuxOpCo ob upoštevanju funkcij, ki jih je ta institucija ugotovila v lastni funkcijski analizi, naj prva podredna ugotovitev ne bi vsebovala niti konkretnih elementov, s katerimi bi bilo mogoče pravno zadostno dokazati, da so napake v funkcijski analizi in metodološka napaka, ki jo je Komisija ugotovila v zvezi z izbiro metode kot take, dejansko privedle do zmanjšanja davčnega bremena družbe LuxOpCo.

110. Poleg tega naj bi bilo treba v zvezi z drugo podredno ugotovitvijo o obstoju gospodarske prednosti (točka 547 izpodbijane sodbe) ugotoviti, da Komisija ni poskušala dokazati, da bi bilo to tržno naravnano plačilo, in še toliko manj, da je bilo plačilo družbe LuxOpCo, potrjeno z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem, nižje od plačila, ki bi ga družba LuxOpCo prejela pod običajnimi tržnimi pogoji.

111. Poleg tega je Splošno sodišče v točki 585 izpodbijane sodbe v zvezi s tretjo podredno ugotovitvijo o obstoju gospodarske prednosti ugotovilo, da Komisija ne glede na to, kako neustrezen je bil morda mehanizem zgornje meje, in tudi če ni bil določen s smernicami OECD v različici iz leta 1995, ni dokazala, da je ta mehanizem vplival na to, da je bila licenčna, ki jo je družba LuxOpCo plačala družbi LuxSCS, v skladu z neodvisnim tržnim načelom.

112. Na splošno naj Komisiji s tremi podrednimi ugotovitvami ne bi uspelo dokazati obstoja prednosti (točke 537, 548 in 586 izpodbijane sodbe).

2. Presoja

113. Tudi drugi pritožbeni razlog ni utemeljen, saj se je sodba Splošnega sodišča izkazala za pravilno tudi v tem primeru, čeprav iz drugih razlogov. Kot je razvidno iz pojasnil v točki 53 in naslednjih teh sklepnih predlogov, je treba izpodbijani sklep razglasiti za ničen, ker je bil napačno določen že upoštevan referenčni sistem. Namesto luksemburškega prava (člen 164(3) LIR) so bile uporabljene le Smernice OECD za določanje transfernih cen iz leta 1995, sprejete pred sprejetjem vnaprejšnjega davčnega stališča leta 2003, ter smernice OECD za določanje transfernih cen iz let 2010 in 2017, ki so bile sprejete po sprejetju navedenega vnaprejšnjega davčnega stališča.

114. Drugi pritožbeni razlog bi bilo treba podrobneje preučiti le, če bi Sodišče domnevalo, da je vezano na izbiro napačnega referenčnega sistema, ker Luksemburg in skupina Amazon te izbire v tožbi nista izrecno izpodbijala.

115. Vendar tudi v tem primeru trditve Komisije ne bi imele možnosti za uspeh. Kot je namreč Splošno sodišče pravilno ugotovilo, Komisija v spornem sklepu ni dokazala, da vnaprejšnje davčno stališče očitno odstopa od referenčnega sistema *in* da je bila z njim skupini Amazon zagotovljena selektivna prednost.

116. Prvi dve samostojni ugotovitvi nista pokazali očitne kršitve neodvisnega tržnega načela v skladu s smernicami OECD za določanje transfernih cen. Nasprotno pa je Komisija v spornem sklepu (točka 575 in naslednje) v okviru tretje podredne ugotovitve po mojem mnenju pravilno navedla, da omejitev obdavčljivega donosa pridobitelja licence z omejitvijo na 0,55 % letnega prometa ni združljiva z določitvijo primerne plačila s transferno ceno. Ker tuje tretje osebe

načeloma ne oblikujejo plačila licenčnine med seboj tako, da pridobitelju licence nikoli ne bi bilo treba plačati davka od zneska, ki presega določen znesek (v tem primeru 0,55 % letnega prometa), ta element – po mojem mnenju celo očitno – ni v skladu z neodvisnim tržnim načelom.

117. To pa je ugotovilo tudi Splošno sodišče v točki 575 in naslednjih izpodbijane sodbe. Kot je Splošno sodišče prav tako pravilno ugotovilo (točka 578), navedena metodološka napaka (čeprav je očitna) ne ustvarja selektivne prednosti, saj je plačilo ostalo v okviru primerljivih tržnih cen tudi po uporabi mehanizma zgornje meje. Zato naj Komisija ne bi dokazala obstoja prednosti.

118. Tem preudarkom pravno ni mogoče ugovarjati. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča mora Komisija dokazati obstoj „državne pomoči“ v smislu člena 107(1) PDEU in torej tudi predložiti dokaz, da je izpolnjen pogoj podelitve selektivne prednosti upravičencem.⁴² To pomeni, da mora Komisija v tem primeru dokazati, da je skupina Amazon prejela prednost. Vendar pa selektivna prednost izhaja le iz ugodnejše obravnave iz vnaprejšnjega davčnega stališča v primerjavi z običajno obdavčitvijo. Komisija mora to ugodnejšo obravnavo dokazati.

119. Komisija mora opraviti celovito presojo in pri tem upoštevati vse upoštevne dokaze v zadevi, na podlagi katerih bo lahko odločila, ali upravičeno podjetje te olajšave ne bi prejelo že v okviru običajnega davčnega sistema (referenčni sistem). To na področju uporabe transfernih cen pomeni, da je Komisija zmožna izračunati „pravilno“ transferno ceno.

120. Ugovor Komisije, da je to zelo zapleteno, je pravilen. Vendar pa ponovno potrjuje, da ne more vsaka napačna uporaba nacionalnega davčnega prava hkrati pomeniti selektivne prednosti,⁴³ temveč le očitno napačne ugotovitve iz odločbe o odmeri davka, ki vplivajo na višino davčne obveznosti.

121. Če bi bil izračun licenčnine, odobren v vnaprejšnjem davčnem stališču, kljub vprašljivi metodologiji nižji od običajne transferne cene, potem skupina Amazon ne bi bila deležna ugodnejše obravnave v primerjavi z običajno obdavčitvijo. Višja običajna transferna cena bi namreč povzročila še manjše davčno breme. Splošno sodišče je upravičeno očitalo odsotnost take primerjave. V zvezi s tem tudi drugi pritožbeni razlog ni utemeljen.

C. Predlog

122. Posledično oba pritožbena razloga Komisije nista utemeljena. Izkazalo se je, da je izpodbijana sodba v bistvu pravilna, čeprav iz drugih razlogov, kot jih je navedlo Splošno sodišče. Sklep je bilo treba razglasiti za ničen že zato, ker se je Komisija oprla na napačen referenčni sistem (smernice OECD za določanje transfernih cen namesto luksemburškega prava).

123. Poleg tega vnaprejšnje davčno stališče ne vsebuje nobenega očitno nepravilnega – za zavezanca preveč ugodnega – priznanja stopnje licenčnine. Čeprav vključitev zgornje meje obdavčljivega zneska za pridobitelja licence očitno ni združljiva z metodo izračuna licenčnine, ki je običajna med tretjimi osebami, Komisija v sklepu ni dokazala, da je bila s tem zagotovljena prednost.

⁴² Tako izrecno: sodba z dne 4. marca 2021, Komisija proti Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, EU:C:2021:169, točka 62). Glej v tem smislu sodbo z dne 19. septembra 2018, Komisija/Francija in IFP Énergies nouvelles (C-438/16 P, EU:C:2018:737, točka 110 in navedena sodna praksa). Glej tudi sodbo z dne 11. novembra 2021, Autostrada Wielkopolska/Komisija in Poljska (C-933/19 P, EU:C:2021:905, točka 108).

⁴³ Glej v zvezi s tem točko 91 zgoraj in naslednje.

VI. Stroški

124. V skladu s členom 184(2) Poslovnika Sodišča to odloči o stroških, če pritožba ni utemeljena.

125. V skladu s členom 138(1) Poslovnika, ki se v pritožbenem postopku uporablja na podlagi člena 184(1) navedenega poslovnika, se plačilo stroškov na predlog naloži neuspeli stranki. Ker sta skupina Amazon in Luksemburg vložila tak predlog, je treba Komisiji naložiti plačilo stroškov, ki sta jih skupina Amazon in Luksemburg priglasila v okviru te pritožbe.

126. Člen 184(4) Poslovnika Sodišča določa, da lahko Sodišče, če intervenient na prvi stopnji ni vložil pritožbe, a je sodeloval pri pisnem ali ustnem delu postopka pred Sodiščem, odloči, da ta nosi svoje stroške. V tem primeru je Irska, intervenientka na prvi stopnji, ki ni vložila pritožbe, sodelovala pri ustnem delu postopka pred Sodiščem, vendar ni predlagala, naj se Komisiji naloži plačilo stroškov. V teh okoliščinah je treba odločiti, da Irska nosi svoje stroške, nastale v pritožbenem postopku.⁴⁴

VII. Predlog

127. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj odloči tako:

1. Pritožba se zavrne.
2. Evropska komisija nosi svoje stroške in stroške, ki so jih priglasili Veliko vojvodstvo Luksemburg ter družbi Amazon EU S.à.r.l in Amazon.com, Inc.
3. Irska nosi svoje stroške.

⁴⁴ Glej v tem smislu sodbi z dne 16. marca 2021, Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, točka 60), in z dne 28. junija 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, točki 113 in 114).