



Kontakty z Mediami
i Informacja

Sąd Unii Europejskiej
KOMUNIKAT PRASOWY nr 79/21

Luksemburg, 12 maja 2021 r.

Wyrok w sprawach T-816/17
Luksemburg/Komisja i T-318/18 Amazon EU Sàrl i Amazon.com,
Inc./Komisja

Brak selektywnej korzyści dla luksemburskiej spółki zależnej grupy Amazon: Sąd stwierdził nieważność decyzji Komisji uznającej pomoc za niezgodną z rynkiem wewnętrznym

Zdaniem Sądu Komisja nie wykazała w należyty sposób, że doszło do nieuzasadnionego zmniejszenia obciążenia podatkowego europejskiej spółki zależnej grupy Amazon

Od 2006 r. grupa Amazon prowadziła działalność handlową w Europie za pośrednictwem dwóch spółek z siedzibą w Luksemburgu, mianowicie, po pierwsze, Amazon Europe Holding Technologies SCS („LuxSCS”), spółki komandytowej prawa luksemburskiego, której współnikami były podmioty amerykańskie grupy Amazon, a po drugie, Amazon EU Sàrl („LuxOpCo”), spółki w pełni zależnej od LuxSCS.

W latach 2006–2014 LuxSCS był spółką posiadającą wartości niematerialne i prawne niezbędne do prowadzenia działalności grupy Amazon w Europie. W tym celu zawarł on różne umowy z podmiotami amerykańskimi grupy Amazon, mianowicie umowy licencyjne i przeniesienia dotyczące istniejących wcześniej praw własności intelektualnej („umowy przystąpienia”) z Amazon Technologies, Inc. (ATI) oraz umowę o podziale kosztów związanych z programem rozwoju wspomnianych wartości niematerialnych i prawnych („umowa o podziale kosztów”) z ATI i drugim podmiotem, A.9.com, Inc. Na mocy tych umów LuxSCS uzyskał prawo do korzystania z niektórych praw własności intelektualnej odnoszących się przede wszystkim do technologii, danych dotyczących klientów i znaków towarowych, jak również prawo do udzielania sublicencji na te wartości niematerialne i prawne. Na tej podstawie LuxSCS zawarł w szczególności umowę licencyjną z LuxOpCo będącym głównym podmiotem gospodarczym wykonującym działalność handlową grupy Amazon w Europie. W umowie tej LuxOpCo zobowiązało się do uiszczania opłaty na rzecz LuxSCS w zamian za korzystanie z wartości niematerialnych i prawnych.

W dniu 6 listopada 2003 r. luksemburskie organy podatkowe wydały na wniosek grupy Amazon interpretację indywidualną prawa podatkowego (tax ruling, „interpretacja indywidualna”). Ów wniosek miał na celu uzyskanie potwierdzenia sposobu traktowania LuxOpCo i LuxSCS dla celów luksemburskiego podatku dochodowego od osób prawnych. W odniesieniu do w szczególności określenia rocznego dochodu LuxOpCo podlegającego opodatkowaniu, grupa Amazon zaproponowała obliczenie tak zwanej „wolnorynkowej” kwoty opłaty należnej LuxSCS od LuxOpCo zgodnie z transakcyjną metodą marży netto („TMMN”) i jednocześnie przyjęcie LuxOpCo jako „strony testowanej”.

W interpretacji indywidualnej, po pierwsze, potwierdzono, że LuxSCS nie podlegał luksemburskiemu podatkowi dochodowemu od osób prawnych z powodu swej formy prawnej, a po drugie, zatwierdzono metodę obliczania kwoty opłaty rocznej należnej LuxSCS od LuxOpCo na podstawie wspomnianej umowy licencyjnej.

W 2017 r. Komisja Europejska uznała, że owa interpretacja indywidualna – w zakresie, w jakim zatwierdzono w niej „wolnorynkowy” charakter metody obliczania kwoty opłaty należnej LuxSCS od LuxOpCo – oraz jej coroczne wykonanie w latach 2006–2014 stanowiły pomoc państwa

w rozumieniu art. 107 TFUE, mianowicie pomoc operacyjną niezgodną z rynkiem wewnętrznym¹. W szczególności Komisja stwierdziła istnienie korzyści na rzecz LuxOpCo, uznając zasadniczo, iż opłata należna LuxSCS od LuxOpCo na podstawie metody obliczania zatwierdzonej w przedmiotowej interpretacji indywidualnej była zbyt wysoka w rozpatrywanym okresie, wobec czego wynagrodzenie LuxOpCo, a tym samym podstawa opodatkowania tej spółki zostały sztucznie zmniejszone. W tym względzie Komisja oparła swą decyzję na stwierdzeniu głównym i trzech stwierdzeniach pomocniczych. Konkretnie stwierdzenie główne oparto na błędzie dotyczącym wyboru „strony testowanej” na potrzeby stosowania TMMN. Trzy stwierdzenia pomocnicze oparto, odpowiednio, na błędzie w samym wyborze TMMN, błędzie w wyborze wskaźnika poziomu zysku jako istotnego parametru stosowania TMMN oraz błędzie polegającym na zastosowaniu mechanizmu górnej granicy w ramach TMMN. Komisja, stwierdziwszy ostatecznie, że Luksemburg wdrożył interpretację indywidualną bez uprzedniego zgłoszenia jej owego środka, nakazała odzyskanie od LuxOpCo tej bezprawnie przyznanej i niezgodnej z rynkiem wewnętrznym pomocy.

Luksemburg i grupa Amazon wniosły skargi o stwierdzenie nieważności tej decyzji. W ramach swych skarg zakwestionowały w szczególności każde ze stwierdzeń, na których Komisja oparła swe rozumowanie dotyczące istnienia korzyści.

W ogłoszonym dzisiaj wyroku Sąd Unii Europejskiej uwzględnił zasadniczo zarzuty i argumenty skarżących zmierzające do zakwestionowania zarówno stwierdzenia głównego, jak i stwierdzeń pomocniczych, dotyczących korzyści, w związku z czym stwierdził nieważność całej zaskarżonej decyzji.

Opierając się na wypracowanych wcześniej zasadach dotyczących stosowania kryteriów pojęcia „pomocy państwa” w kontekście interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, Sąd przedstawił istotne wyjaśnienia w kwestii zakresu ciężaru dowodu spoczywającego na Komisji przy wykazaniu istnienia korzyści, gdy poziom podlegających opodatkowaniu zysków spółki zintegrowanej z grupą zależy od wyboru metody obliczania cen transferowych.

Ocena Sądu

Sąd przypomniał wprawdzie utrwalone orzecznictwo, zgodnie z którym, w celu zbadania środków podatkowych w świetle przepisów Unii w dziedzinie pomocy państwa, samo istnienie korzyści może być stwierdzone tylko w porównaniu z tak zwanym opodatkowaniem „normalnym”, wobec czego w celu ustalenia, czy istnieje korzyść podatkowa, należy porównać sytuację beneficjenta wynikającą z zastosowania rozpatrywanego środka z sytuacją tego podmiotu w braku wspomnianego środka na gruncie zwykłych zasad opodatkowania.

W tym względzie Sąd zauważył, że w przypadku spółki zintegrowanej z grupą ceny w transakcjach wewnątrz grupy nie są ustalane w warunkach rynkowych. Tymczasem w sytuacji gdy przedsiębiorstwa zintegrowane i przedsiębiorstwa samodzielne są opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych na tych samych warunkach na podstawie prawa krajowego, można uznać, że prawo to zakłada opodatkowanie zysku osiągniętego przez takie przedsiębiorstwo zintegrowane w takiej wysokości, **jakby ów zysk wynikał z transakcji przeprowadzonych po cenach rynkowych**. W tych okolicznościach Komisja, badając środek podatkowy przyznany takiemu przedsiębiorstwu zintegrowanemu, może porównać jego obciążenie podatkowe, które wynika z zastosowania wspomnianego środka podatkowego, z obciążeniem podatkowym wynikającym z zastosowania zwykłych zasad opodatkowania prawa krajowego wobec znajdującego się w porównywalnej sytuacji faktycznej przedsiębiorstwa prowadzącego działalność w warunkach rynkowych.

Ponadto Sąd podkreślił, że w ramach badania zatwierdzonej w interpretacji indywidualnej prawa podatkowego metody obliczania zysku podlegającego opodatkowaniu osiągniętego przez przedsiębiorstwo zintegrowane Komisja może stwierdzić istnienie korzyści tylko **pod warunkiem**,

¹ Decyzja 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).

że wykaże, iż ewentualne błędy metodologiczne, które jej zdaniem wpłynęły na obliczenie cen transferowych, nie pozwalają osiągnąć wiarygodnego przybliżenia wyniku zgodnego z ceną rynkową, lecz – wprost przeciwnie – prowadzą do **obniżenia zysku podlegającego opodatkowaniu odnośnej spółki w stosunku do obciążenia podatkowego wynikającego z zastosowania zwykłych zasad opodatkowania**.

W świetle tych zasad Sąd zbadał następnie zasadność analizy przeprowadzonej przez Komisję na poparcie jej stwierdzenia, że wspomniana interpretacja indywidualna, zatwierdzając metodę ustalania cen transferowych, która nie pozwalała na osiągnięcie wyniku zgodnego z ceną rynkową, przysporzyła LuxOpCo korzyści.

W tym kontekście Sąd orzekł, po pierwsze, że główne stwierdzenie korzyści opiera się na **błędnej pod wieloma względami analizie**. Otóż, w pierwszej kolejności, w zakresie, w jakim Komisja oparła się na **własnej analizie funkcjonalnej** dotyczącej LuxSCS, aby stwierdzić zasadniczo, że – wbrew temu, co uwzględniono w celu wydania przedmiotowej interpretacji indywidualnej – spółka ta była **zwykłym biernym posiadaczem przedmiotowych wartości niematerialnych i prawnych**, Sąd orzekł, że analiza ta jest błędna. W szczególności Sąd uznał, że Komisja nie uwzględniła **należycie funkcji pełnionych przez LuxSCS przy wykorzystywaniu przedmiotowych wartości niematerialnych i prawnych ani ryzyka ponoszonego w tym kontekście przez tę spółkę**. Komisja nie wykazała też, że łatwiej było **zidentyfikować przedsiębiorstwa porównywalne z LuxSCS niż przedsiębiorstwa porównywalne z LuxOpCo**, ani tego, że przyjęcie LuxSCS jako podmiotu testowanego umożliwiłoby uzyskanie bardziej wiarygodnych danych porównawczych. W konsekwencji Sąd orzekł, że wbrew temu, co Komisja stwierdziła w zaskarżonej decyzji, instytucja ta **nie wykazała, iż luksemburskie organy podatkowe błędnie przyjęły LuxOpCo jako „stronę testowaną” celem ustalenia kwoty opłaty**.

W drugiej kolejności Sąd orzekł, że nawet przy założeniu, iż kwotę opłaty „wolnorynkowej” należało obliczyć, przyjmując LuxSCS jako „stronę testowaną” w ramach stosowania TMMN, Komisji **nie udało się wykazać istnienia korzyści**, ponieważ nie mogła ona zasadnie twierdzić, że wynagrodzenie LuxSCS można było obliczyć na podstawie zwykłego przerzucenia kosztów rozwoju wartości niematerialnych i prawnych ponoszonych w związku z umowami przystąpienia i umową o podziale kosztów, **bez uwzględnienia późniejszego wzrostu wartości wspomnianych wartości niematerialnych i prawnych**.

W trzeciej kolejności Sąd orzekł też, że dokonana przez Komisję ocena wynagrodzenia należnego LuxSCS w świetle zasady ceny rynkowej z tytułu funkcji związanych z zachowaniem jego własności odnośnych wartości niematerialnych i prawnych była błędna. Wbrew bowiem temu, co wynika z zaskarżanej decyzji, takich funkcji **nie można utożsamiać ze świadczeniem usługi „o niskiej wartości dodanej”**, wobec czego zastosowanie przez Komisję stopy zwrotu najczęściej spotykanej w przypadku świadczenia wewnątrz grupy usług o niskiej wartości dodanej **nie jest odpowiednie** w omawianej sprawie.

W świetle tych wszystkich rozważań Sąd doszedł do wniosku, że dowody przedstawione przez Komisję w ramach stwierdzenia głównego **nie pozwalały na wykazanie**, iż obciążenie podatkowe LuxOpCo zostało sztucznie zmniejszone wskutek zawyżenia opłaty.

Ponadto, po zbadaniu trzech stwierdzeń pomocniczych dotyczących korzyści Sąd stwierdził, że Komisja nie zdołała też wykazać w ramach tych stwierdzeń, iż wykryte błędy metodologiczne **doprowadziły bezwzględnie do zaniżenia** wynagrodzenia, które LuxOpCo otrzymałoby w warunkach wolnorynkowych, a zatem do powstania korzyści polegającej na obniżeniu obciążenia podatkowego tej spółki. W szczególności, chociaż Komisja mogła słusznie uznać, że niektóre funkcje pełnione przez LuxOpCo w związku z wartościami niematerialnymi i prawnymi wykraczały poza zwykłe funkcje „zarządzania”, nie uzasadniła ona jednak **w sposób wystarczający pod względem prawnym wyboru metodologicznego**, który stąd wywiodła. Komisja nie udowodniła też, dlaczego określone przez nią funkcje LuxOpCo powinny być bezwzględnie **doprowadzić do wyższego wynagrodzenia dla LuxOpCo**. Podobnie zarówno w odniesieniu do wyboru najbardziej odpowiedniego wskaźnika poziomu zysku, jak i w odniesieniu

do mechanizmu górnej granicy zatwierdzonego w omawianej interpretacji indywidualnej do celów ustalenia podlegającego opodatkowaniu dochodu LuxOpCo, Komisja nie spełniła spoczywających na niej wymogów dowodowych, nawet jeśli ów wybór oraz ów mechanizm były błędne.

Z powyższych względów Sąd doszedł do wniosku, że żadne ze stwierdzeń przedstawionych przez Komisję w zaskarżonej decyzji **nie jest wystarczające, by wykazać istnienie korzyści** w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, w związku z czym należy stwierdzić nieważność tej decyzji w całości.

UWAGA: Odwołanie od orzeczenia Sądu, ograniczone do kwestii prawnych, może zostać wniesione do Trybunału w terminie dwóch miesięcy i dziesięciu dni od dnia zawiadomienia o tym orzeczeniu.

UWAGA: Celem skargi o stwierdzenie nieważności jest doprowadzenie do uznania za nieważne aktów instytucji Unii, które są sprzeczne z prawem Unii. Państwa członkowskie, instytucje wspólnotowe oraz jednostki mogą, pod pewnymi warunkami, wnieść skargę o stwierdzenie nieważności do Trybunału Sprawiedliwości lub Sądu. Jeżeli skarga jest zasadna, stwierdza się nieważność aktu. Instytucja, której to dotyczy, powinna zaradzić ewentualnej próżni prawnej spowodowanej nieważnością tego aktu.

Dokument nieoficjalny, sporządzony na użytek mediów, który nie wiąże Sądu.

[Pełny tekst](#) wyroku jest publikowany na stronie internetowej CURIA w dniu ogłoszenia

Osoba odpowiedzialna za kontakty z mediami: Ireneusz Kolowca ☎ (+352) 4303 2793.

Nagranie wideo z ogłoszenia wyroku jest dostępne przez „[Europe by Satellite](#)” ☎ (+32) 22964106