Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 8 listopada 2022 r.*

Odwołanie – Pomoc państwa – Pomoc wdrożona przez Wielkie Księstwo Luksemburga – Decyzja stwierdzająca niezgodność pomocy z rynkiem wewnętrznym i jej bezprawność oraz nakazująca jej odzyskanie – Interpretacja indywidualna prawa podatkowego (tax ruling) – Korzyść – Selektywny charakter – Zasada ceny rynkowej – Ramy odniesienia – Prawo krajowe znajdujące zastosowanie – Opodatkowanie zwane „normalnym”

W sprawach połączonych C-885/19 P i C-898/19 P

mających za przedmiot dwa odwołania w trybie art. 56 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, wniesione w dniu 4 grudnia 2019 r.,

Fiat Chrysler Finance Europe, z siedzibą w Luksemburgu (Luksemburg), które reprezentowali N. de Boynes, avocat, M. Doeding, solicitor, M. Engel, Rechtsanwalt, F. Hoseinian, advokat, G. Maisto, A. Massimiano, avvocati, J. Rodríguez, abogado, M. Severi, avvocato, i A. Thomson, solicitor,

strona wnosząca odwołanie (C-885/19 P),

strona skarżąca w pierwszej instancji (C-898/19 P),

Irlandia, którą reprezentowali M. Browne, A. Joyce i J. Quaney, w charakterze pełnomocników, których wspierali B. Doherty, BL, P. Gallagher, SC, i S. Kingston, SC,

strona wnosząca odwołanie (C-898/19 P)

interwenient w pierwszej instancji (C-885/19 P),

w których drugimi stroną postępowania były:

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

strona skarżąca w pierwszej instancji (C-898/19 P),

Komisja Europejska, którą reprezentowali P.-J. Loewenthal i B. Stromsky, w charakterze pełnomocników,

strona pozwana w pierwszej instancji (C-885/19 P i C-898/19 P),

* Język postępowania: angielski.

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes, L. Bay Larsen, wiceprezes, A. Arabadjiev, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Regan i P.G. Xuereb, prezesi izb, S. Rodin, F. Biltgen, N. Piçarra, A. Kumin, N. Jääskinen, N. Wahl (sprawozdawca), I. Ziemele i J. Passer, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Pikamäe,

sekretarz: C. Strömholm, administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 10 maja 2021 r.,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 16 grudnia 2021 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 W swoich odwołaniach Fiat Chrysler Finance Europe, dawniej pod nazwą Fiat Finance and Trade Ltd (zwane dalej „FFT”), (C-885/19 P) i Irlandia (C-898/19 P) wnoszą o uchylenie wyroku Sądu Unii Europejskiej z dnia 24 września 2019 r., Luksemburg i Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja (T-755/15 i T-759/15, zwanego dalej „zaskarżonym wyrokiem”, EU:T:2019:670), w którym Sąd oddalił ich skargi o stwierdzenie nieważności decyzji Komisji (UE) 2016/2326 z dnia 21 października 2015 r. w sprawie pomocy państwa SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) wdrożonej przez Luksemburg na rzecz grupy Fiat (Dz.U. 2016, L 351, s. 1).

I. Okoliczności powstania sporu

2 Dla celów niniejszego postępowania okoliczności powstania sporu, przedstawione w pkt 1–46 zaskarżonego wyroku, można streścić w podany niżej sposób.

A. W przedmiocie interpretacji indywidualnej wydanej przez luksemburskie organy podatkowe na rzecz FFT

3 W dniu 14 marca 2012 r. doradca podatkowy FFT skierował pismo do luksemburskich organów podatkowych z wnioskiem o zatwierdzenie porozumienia w sprawie cen transferowych.

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

B. W przedmiocie postępowania administracyjnego przed Komisją

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

6 W dniu 11 czerwca 2014 r. Komisja wszczęła formalne postępowanie wyjaśniające przewidziane w art. 108 ust. 2 TFUE dotyczące rozpatrywanej interpretacji indywidualnej.

C. W przedmiocie spornej decyzji

7 W dniu 21 października 2015 r. Komisja wydała sporną decyzję.

1. Dokonany przez Komisję opis rozpatrywanej interpretacji indywidualnej

8 W sekcji 2 spornej decyzji, zatytułowanej „Opis środka”, Komisja w pierwszej kolejności opisała FFT – beneficjenta rozpatrywanej interpretacji indywidualnej należącego do grupy motoryzacyjnej Fiat/Chrysler (zwanej dalej „grupą Fiat/Chrysler”). Wskazała ona, że FFT świadczyło usługi związane ze środkami pieniężnymi i usługi finansowania dla spółek należących do tej grupy z siedzibą w Europie, z wyjątkiem spółek mających siedzibę we Włoszech, a także że prowadziło działalność z Luksemburga, gdzie mieści się jego siedziba. Komisja wyjaśniła, że FFT prowadzi działalność w zakresie finansowania rynkowego i inwestycji w płynne aktywa finansowe, stosunków z podmiotami rynku finansowego, usług koordynacyjnych i usług doradztwa finansowego świadczonych na rzecz spółek należących do grupy, usług zarządzania środkami pieniężnymi świadczonych na rzecz spółek należących do grupy, krótkoterminowego i średnioterminowego finansowania między spółkami oraz koordynacji z innymi spółkami zajmującymi się finansowaniem (motywy 34–51 spornej decyzji).

9 W drugiej kolejności Komisja wskazała, że rozpatrywana interpretacja indywidualna była następstwem, po pierwsze, pisma doradcy podatkowego FFT skierowanego do luksemburskiego organu podatkowego w dniu 14 marca 2012 r., zawierającego wniosek o zatwierdzenie porozumienia w sprawie cen transferowych, a po drugie, sprawozdania w sprawie cen transferowych zawierającego analizę cen transferowych opracowaną przez doradcę podatkowego na poparcie wniosku FFT o wydanie interpretacji indywidualnej (motywy 9, 53 i 54 spornej decyzji).

10 Komisja opisała rozpatrywaną interpretację indywidualną jako zatwierdzenie metody przypisania zysków spółce FFT w ramach grupy Fiat/Chrysler, co pozwalało FFT na coroczne określanie kwoty jego podatku od osób prawnych do uiszczenia na rzecz Wielkiego Księstwa Luksemburga. Komisja wyjaśniła, że ta interpretacja indywidualna była wiążąca przez okres pięciu lat, począwszy od roku podatkowego 2012 do roku podatkowego 2016 (motywy 52 i 54 spornej decyzji).

2. Opis przepisów luksemburskich i wytycznych OECD w dziedzinie cen transferowych

11 Komisja wskazała, że rozpatrywana interpretacja indywidualna została wydana na podstawie art. 164 ust. 3 luksemburskiego code des impôts sur les revenus (kodeksu podatków dochodowych, zwanego dalej „kodeksem podatkowym") oraz circulaire L.I.R. n° 164/2 (okólnika w sprawie ustawy o podatku dochodowym nr 164/2) z dnia 28 stycznia 2011 r. wydanego przez dyrektora ds. podatków luksemburskich (zwanego dalej „okólnikiem nr 164/2"). W tym względzie Komisja podniosła z jednej strony, że przepis ten ustanawia w luksemburskim prawie podatkowym zasadę ceny rynkowej, zgodnie z którą transakcje między spółkami należącymi do tej samej grupy (zwanymi dalej „spółkami zintegrowanymi") należy rozliczać tak, jakby zostały zawarte przez niezależne spółki negocjujące w porównywalnych okolicznościach na warunkach ceny rynkowej (zwane dalej „spółkami samodzielnymi"). Z drugiej strony wskazała ona, że okólnik nr 164/2 określa w szczególności, w jaki sposób należy ustalić wynagrodzenie wolnorynkowe, w szczególności w odniesieniu do spółek finansowych grupy (motywy 74–83 spornej decyzji).

12 Ponadto Komisja przedstawiła zasady Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) dotyczące cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i organów podatkowych, przyjęte przez komitet ds. podatkowych OECD (zwane dalej „wytycznymi OECD"), i wskazała, że ceny transferowe odnosiły się do cen zafakturowanych w transakcjach handlowych między różnymi podmiotami należącymi do tej samej grupy spółek. Komisja stwierdziła, że aby uniknąć sytuacji, w której spółki wielonarodowe mają zachętę finansową do przypisywania jak najmniejszej części zysków do terytoriów, które opodatkowują te zyski w największym stopniu, organy podatkowe powinny akceptować ceny transferowe między spółkami zintegrowanymi tylko wówczas, gdy zgodnie z zasadą ceny rynkowej transakcje były wynagradzane w taki sposób, jakby były przeprowadzane między spółkami samodzielnymi negocjującymi w porównywalnych okolicznościach na warunkach ceny rynkowej (motywy 84–87 spornej decyzji).

13 Komisja przypomniała również, że wytyczne OECD wymieniają pięć metod ustalania wskaźnika zastępczego cen wolnorynkowych dla transakcji i podziału zysków między spółkami zintegrowanymi. Jedynie dwie z tych metod miały jednak zdaniem Komisji znaczenie w niniejszej sprawie, a mianowicie metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej i metoda marży transakcyjnej netto (motywy 88 i 89 spornej decyzji).

3. Ocena rozpatrywanej interpretacji indywidualnej

14 W sekcji 7 (motywy 185–347) spornej decyzji Komisja przedstawiła powody, dla których jej zdaniem rozpatrywana interpretacja indywidualna spełnia wszystkie określone w art. 107 ust. 1 TFUE przesłanki uznania jej za pomoc państwa w rozumieniu tego postanowienia.

15 Jeśli chodzi konkretnie o przesłankę dotyczącą istnienia selektywnej korzyści, Komisja uznała, że rozpatrywana interpretacja indywidualna przynosi FFT taką korzyść, ponieważ doprowadziła do obniżenia podatku należnego od tejże spółki w Luksemburgu, gdyż odbiega on od podatku, który spółka ta musiałaby odprowadzić zgodnie ze zwykłym systemem opodatkowania podatkiem od osób prawnych (motyw 190 spornej decyzji). Doszła ona do tego wniosku na podstawie jednoczesnego badania korzyści i selektywności składającego się z trzech etapów określonych przez Trybunał w celu ustalenia, czy środek podatkowy jest selektywny (motyw 192 spornej decyzji i pkt 119 zaskarżonego wyroku).

16 Jeśli chodzi o etap pierwszy, związany z określeniem systemu odniesienia, Komisja uznała, że w niniejszym przypadku wspomniany system jest ogólnym systemem opodatkowania podatkiem od osób prawnych w Luksemburgu, którego celem jest opodatkowanie zysków wszystkich spółek będących rezydentami w Luksemburgu. Wyjaśniła w tym względzie, że ten ogólny system ma zastosowanie do spółek krajowych i do spółek zagranicznych będących rezydentami w Luksemburgu, w tym do luksemburskich oddziałów spółek zagranicznych. Komisja uznała, że istnienie różnicy w obliczaniu zysków podlegających opodatkowaniu pomiędzy spółkami samodzielnymi i zintegrowanymi nie ma żadnego wpływu na cel ogólnego systemu opodatkowania podatkiem od osób prawnych w Luksemburgu, którym jest opodatkowanie zysków wszystkich spółek będących rezydentami w Luksemburgu, niezależnie od tego, czy są one zintegrowane ani czy oba typy spółek znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej w świetle wewnętrznego celu tego systemu. Komisja oddaliła wszystkie argumenty podniesione przez Wielkie Księstwo Luksemburga i FFT, zgodnie z którymi właściwy system odniesienia stanowią art. 164 kodeksu podatkowego lub okólnik nr 164/2, a także ich argument, zgodnie z którym system odniesienia, który należy uwzględnić przy ocenie selektywności rozpatrywanej interpretacji indywidualnej, powinien obejmować wyłącznie przedsiębiorstwa podlegające przepisom dotyczącym cen transferowych (motywy 193–215 spornej decyzji).

17 Co się tyczy drugiego etapu, Komisja wskazała, że kwestia, czy środek podatkowy stanowi odstępstwo od systemu odniesienia, pokrywa się co do zasady z ustaleniem, czy za pośrednictwem tego środka została przyznana beneficjentowi korzyść. Jej zdaniem, jeżeli środek podatkowy powoduje nieuzasadnione obniżenie podatku należnego od beneficjenta, który przy braku tego środka musiałby uiścić wyższy podatek w ramach systemu odniesienia, obniżenie to stanowi jednocześnie korzyść wynikającą ze środka podatkowego i odstępstwo od systemu odniesienia. Ponadto Komisja przypomniała, że zgodnie z orzecznictwem w przypadku środka indywidualnego ustalenie istnienia korzyści gospodarczej pozwala w zasadzie domniemywać selektywność tego środka (motywy 216–218 spornej decyzji).

18 Co się tyczy ustalenia korzyści, Komisja przyjęła zasadniczo, że środek podatkowy pozwalający spółce należącej do grupy fakturować ceny transferowe nieodzwierciedlające cen, które fakturowałaby ona w warunkach wolnej konkurencji, to znaczy cen wynegocjowanych w porównywalnych okolicznościach przez przedsiębiorstwa niezależne zgodnie z zasadą ceny rynkowej, przynosi tej spółce korzyść przez to, że obniża jej podstawę opodatkowania i w związku z tym podatek należny w ramach ogólnego systemu opodatkowania podatkiem od osób prawnych. Zdaniem Komisji Trybunał uznał w ten sposób w sprawie zakończonej wyrokiem z dnia 22 czerwca 2006 r., Belgia i Forum 187/Komisja (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416), zasadę ceny rynkowej, a mianowicie „[z]asad[ę], zgodnie z którą transakcje zrealizowane między spółkami należącymi do tej samej grupy należy rozliczać tak, jakby zostały zawarte przez spółki niezależne negocjujące w porównywalnych okolicznościach na warunkach ceny rynkowej”, za kryterium odniesienia dla ustalenia, czy spółka należąca do grupy odnosi korzyść w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE dzięki środkowi, który określa jej ceny transferowe, a tym samym jej podstawę opodatkowania. Komisja uznała w konsekwencji, że powinna w niniejszej sprawie sprawdzić, czy metoda zatwierdzona przez luksemburskie organy podatkowe w drodze rozpatrywanej interpretacji indywidualnej do celów określenia zysków FFT podlegających opodatkowaniu w Luksemburgu odbiega od metody prowadzącej do uzyskania wiarygodnego wskaźnika zastępczego wyniku opartego na warunkach rynkowych, a w związku z tym od zasady ceny rynkowej. W takim przypadku rozpatrywaną interpretację indywidualną należałoby zdaniem Komisji uznać za przyznającą selektywną korzyść FFT w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE (motywy 222–227 spornej decyzji).

19 Komisja uznała tym samym, że zasada ceny rynkowej stanowi z konieczności integralną część dokonywanej przez nią na podstawie art. 107 ust. 1 TFUE oceny środków podatkowych przyznawanych spółkom zintegrowanym, niezależnie od tego, czy państwo członkowskie wprowadziło tę zasadę do swojego krajowego systemu prawnego. Komisja wyjaśniła następnie w odpowiedzi na argumenty Wielkiego Księstwa Luksemburga podniesione w ramach postępowania administracyjnego, że nie zbadała, czy rozpatrywana interpretacja indywidualna była zgodna z zasadą ceny rynkowej określoną w art. 164 ust. 3 kodeksu podatkowego lub w okólniku nr 164/2, lecz starała się ustalić, czy luksemburskie organy podatkowe przyznały FFT selektywną korzyść w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE (motywy 228–231 spornej decyzji).

20 W świetle tych rozważań i z powodów przedstawionych w motywach 241–301 spornej decyzji Komisja uznała, że niektóre zatwierdzone przez Wielkie Księstwo Luksemburga rozwiązania metodologiczne leżące u podstaw analizy cen transferowych w rozpatrywanej interpretacji indywidualnej prowadziły do obniżenia podatku dochodowego od osób prawnych, który musiałyby zapłacić spółki samodzielne (motywy 234–240 spornej decyzji).

21 Pomocniczo Komisja uznała, że w każdym wypadku rozpatrywana interpretacja indywidualna przyznaje selektywną korzyść również w świetle bardziej ograniczonego systemu odniesienia, na który powołują się Wielkie Księstwo Luksemburga i FFT, składającego się z art. 164 ust. 3 kodeksu podatkowego i okólnika nr 164/2, które przewidują zasadę ceny rynkowej w luksemburskim prawie podatkowym (motywy 315–317 spornej decyzji). Poza tym Komisja odrzuciła argument FFT, zgodnie z którym w celu wykazania istnienia selektywnego traktowania na jego korzyść wynikającego z rozpatrywanej interpretacji indywidualnej Komisja powinna była porównać tę interpretację indywidualną z praktyką luksemburskich organów podatkowych opartą na okólniku, w szczególności z interpretacjami indywidualnymi wydanymi na rzecz innych spółek finansowych pełniących funkcje związane ze środkami pieniężnymi, które Wielkie Księstwo Luksemburga dostarczyło Komisji jako reprezentatywną próbę jego praktyki w zakresie interpretacji indywidualnych (motywy 318–336 spornej decyzji).

22 W ramach trzeciego etapu analizy Komisja przyjęła, że ani Wielkie Księstwo Luksemburga, ani FFT nie przedstawiły żadnego powodu, który mógłby uzasadniać preferencyjne traktowanie FFT będące wynikiem rozpatrywanej interpretacji indywidualnej, oraz że nie było w każdym razie możliwe zidentyfikowanie żadnego względu, który można byłoby uznać za wynikający bezpośrednio z zasad leżących u podstaw ram odniesienia lub z mechanizmów stanowiących nieodłączną część systemu, które są niezbędne dla jego funkcjonowania i skuteczności (motywy 337 i 338 spornej decyzji).

23 Komisja stwierdziła zatem w świetle powyższych rozważań, że rozpatrywana interpretacja indywidualna przyznała FFT selektywną korzyść w zakresie, w jakim spowodowała ona obniżenie podatku należnego od FFT tytułem głównym w ramach ogólnego systemu opodatkowania podatkiem od osób prawnych w Luksemburgu w porównaniu ze spółkami samodzielnymi, a tytułem pomocniczym w ramach systemu opodatkowania spółek zintegrowanych (motywy 339 i 340 spornej decyzji). Uznała ona, że beneficjentem rozpatrywanej korzyści była cała grupa Fiat/Chrysler, ponieważ FFT tworzyło jedną jednostkę gospodarczą wraz z innymi podmiotami tej grupy, a obniżenie podatku należnego od FFT musiało skutkować obniżeniem warunków cenowych pożyczek wewnątrz grupy udzielonych przez FFT (motywy 341–345 spornej decyzji).

24 Artykuł 1 spornej decyzji miał następujące brzmienie:

„[Rozpatrywana interpretacja indywidualna], która umożliwia [FFT] ustalanie jego podstawy opodatkowania w Luksemburgu w skali rocznej na okres pięciu lat, stanowi pomoc w rozumieniu

art. 107 ust. 1 TFUE, która jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym i która została wdrożona przez [Wielkie Księstwo Luksemburga] w sposób niezgodny z prawem i z naruszeniem art. 108 ust. 3 TFUE".

II. Postępowanie przed Sądem i zaskarżony wyrok

25 Pismami złożonymi w sekretariacie Sądu odpowiednio w dniach 29 i 30 grudnia 2015 r. FFT (sprawa T-759/15) i Wielkie Księstwo Luksemburga (sprawa T-755/15) wniosły skargi o stwierdzenie nieważności spornej decyzji.

26 Postanowieniem prezesa siódmej izby Sądu w składzie powiększonym z dnia 18 lipca 2016 r. Irlandia została dopuszczona do udziału w sprawie w charakterze interwenienta popierającego żądania FFT i Wielkiego Księstwa Luksemburga.

27 Postanowieniem prezesa siódmej izby Sądu w składzie powiększonym z dnia 27 kwietnia 2018 r. po wysłuchaniu stron sprawy T-755/15 i T-759/15 zostały połączone do celów ustnego etapu postępowania.

28 Na poparcie swoich skarg Wielkie Księstwo Luksemburga i FFT podniosły pięć serii zarzutów dotyczących zasadniczo:

– w przypadku pierwszej serii – naruszenia art. 4 i 5 TUE, a także art. 114 TFUE przez to, że analiza Komisji prowadzi do ukrytej harmonizacji podatkowej (część trzecia zarzutu pierwszego w sprawie T-755/15);

– w przypadku drugiej serii – naruszenia art. 107 TFUE, obowiązku uzasadnienia przewidzianego w art. 296 TFUE, a także zasad pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań przez to, iż Komisja uznała, że rozpatrywana interpretacja indywidualna przyznaje korzyść w szczególności ze względu na to, że wspomniana interpretacja indywidualna nie była zgodna z zasadą ceny rynkowej (część druga zarzutu pierwszego i część pierwsza zarzutu drugiego w sprawie T-755/15, zastrzeżenia drugie i trzecie części pierwszej zarzutu pierwszego, część pierwsza zarzutu drugiego, a także zarzuty trzeci i czwarty w sprawie T-759/15);

– w przypadku trzeciej serii – naruszenia art. 107 TFUE przez to, że Komisja stwierdziła selektywność tej korzyści (część pierwsza zarzutu pierwszego w sprawie T-755/15 i zastrzeżenie pierwsze części pierwszej zarzutu pierwszego w sprawie T-759/15);

– w przypadku czwartej serii – naruszenia art. 107 TFUE i obowiązku uzasadnienia przewidzianego w art. 296 TFUE przez to, że Komisja stwierdziła, iż sporny środek ogranicza konkurencję i zakłóca wymianę handlową między państwami członkowskimi (część druga zarzutu drugiego w sprawie T-755/15 oraz część druga zarzutu pierwszego i część druga zarzutu drugiego w sprawie T-759/15);

– w przypadku piątej serii – naruszenia zasady pewności prawa i prawa do obrony przez to, że Komisja nakazała odzyskanie rozpatrywanej pomocy (zarzut trzeci w sprawie T-759/15).

29 Po połączeniu spraw T-755/15 i T-759/15 do celów wydania zaskarżonego wyroku Sąd oddalił w nim wszystkie te zarzuty i w konsekwencji oddalił skargi w tych sprawach w całości.

30 W odniesieniu do drugiej serii zarzutów, a w szczególności zarzutów dotyczących błędnego zastosowania zasady ceny rynkowej do kontroli pomocy państwa, Sąd zaznaczył na wstępie, że w kontekście ustalenia sytuacji podatkowej spółki zintegrowanej ceny w transakcjach wewnątrz grupy nie zostały ustalone w warunkach rynkowych. Uznał on, że w celu ustalenia ewentualnego istnienia korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE przy badaniu środka podatkowego przyznanego takiej spółce zintegrowanej Komisja może porównać obciążenie podatkowe wynikające dla niej z zastosowania tego środka podatkowego z obciążeniem podatkowym wynikającym z zastosowania normalnych zasad opodatkowania prawa krajowego do spółki prowadzącej działalność na warunkach rynkowych, jeżeli krajowe prawo podatkowe nie wprowadza rozróżnienia pomiędzy „przedsiębiorstwami" zintegrowanymi a „przedsiębiorstwami" samodzielnymi w kontekście ich opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych i w związku z tym zmierza do opodatkowania zysków tych pierwszych, tak jakby wynikały one z transakcji dokonanych po cenach rynkowych (pkt 140 i 141 zaskarżonego wyroku).

31 W tym kontekście Sąd podkreślił, że zasada ceny rynkowej stanowi „narzędzie" lub – jak przyjęła Komisja w motywie 225 spornej decyzji – „kryterium odniesienia" umożliwiające weryfikację, czy ceny transakcji wewnątrz grupy zaakceptowane przez organy krajowe odpowiadają cenom stosowanym na warunkach rynkowych, w celu ustalenia, czy spółka zintegrowana otrzymuje w wyniku środka podatkowego, który określa jej ceny transferowe, korzyść w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE (pkt 143 zaskarżonego wyroku).

32 Sąd zaznaczył następnie, że w niniejszym przypadku rozpatrywana interpretacja indywidualna dotyczy ustalenia zysków FFT podlegających opodatkowaniu na podstawie kodeksu podatkowego, który ma na celu opodatkowanie zysku wynikającego z działalności gospodarczej tego „przedsiębiorstwa" zintegrowanego w taki sposób, jak gdyby wynikał z transakcji przeprowadzonych po cenach rynkowych. Na tej podstawie Sąd stwierdził, że Komisja mogła porównać podlegający opodatkowaniu zysk FFT wynikający z zastosowania rozpatrywanej interpretacji indywidualnej z podlegającym opodatkowaniu zyskiem wynikającym z zastosowania normalnych zasad opodatkowania w prawie luksemburskim wobec przedsiębiorstwa znajdującego się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prowadzącego działalność w warunkach wolnej konkurencji (pkt 145 i 148 zaskarżonego wyroku). W tym kontekście Sąd wyjaśnił, że nie można zarzucać Komisji, iż użyła metody ustalania cen, którą uważa za właściwą, przy czym jest ona jednak zobowiązana uzasadnić swój wybór metodyczny (pkt 146 zaskarżonego wyroku).

33 Wreszcie, Sąd oddalił argumentację Wielkiego Księstwa Luksemburga i FFT zmierzającą do podważenia powyższego wniosku.

34 W pierwszej kolejności, co się tyczy argumentów, zgodnie z którymi Komisja nie przedstawiła żadnej podstawy prawnej zasady ceny rynkowej zastosowanej w spornej decyzji i nie sprecyzowała jej treści, Sąd orzekł, że Komisja słusznie wskazała, po pierwsze, że zasada ceny rynkowej stanowi z konieczności integralną część badania na podstawie art. 107 ust. 1 TFUE środków podatkowych przyznanych spółkom należącym do grupy, a po drugie, że zasada ta stanowi ogólną zasadę równego traktowania w dziedzinie opodatkowania objętą zakresem stosowania tego artykułu (pkt 150 i 151 zaskarżonego wyroku). Jeśli chodzi o treść zasady ceny rynkowej, Sąd uznał, iż ze spornej decyzji wynika, że jest to narzędzie pozwalające na kontrolę, czy transakcje wewnątrzgrupowe były wynagradzane tak, jak gdyby zostały wynegocjowane przez samodzielne przedsiębiorstwa (pkt 155 zaskarżonego wyroku).

35 W drugiej kolejności, co się tyczy argumentu, zgodnie z którym zasada ceny rynkowej zastosowana w spornej decyzji stanowi kryterium obce luksemburskiemu prawu podatkowemu i że ostatecznie pozwoliła ona tym samym Komisji na dokonanie ukrytej harmonizacji w dziedzinie podatków bezpośrednich z naruszeniem autonomii podatkowej państw członkowskich, Sąd uznał, że argument ten jest bezzasadny, ponieważ zastosowanie tej zasady było dopuszczalne ze względu na to, iż luksemburskie przepisy podatkowe przewidują, że spółki zintegrowane są opodatkowane w taki sam sposób jak spółki samodzielne. Wynika z tego, że stosując to kryterium w niniejszej sprawie, Komisja nie przekroczyła swych kompetencji (pkt 156–158 zaskarżonego wyroku).

36 W trzeciej kolejności, co się tyczy argumentu, zgodnie z którym Komisja miała niesłusznie stwierdzić w spornej decyzji istnienie ogólnej zasady równego traktowania w dziedzinie opodatkowania, Sąd uznał, że takie sformułowanie Komisji nie powinno być oderwane od kontekstu i nie może być tym samym interpretowane w ten sposób, że Komisja potwierdziła istnienie zasady równego traktowania w odniesieniu do podatków nieodłącznie związanej z art. 107 ust. 1 TFUE (pkt 160 i 161 zaskarżonego wyroku).

III. Żądania stron

A. Sprawa C-885/19 P

37 W odwołaniu FFT wnosi do Trybunału o:

– uchylenie zaskarżonego wyroku;

– stwierdzenie nieważności spornej decyzji lub pomocniczo – jeżeli Trybunał nie będzie w stanie wydać ostatecznego orzeczenia – przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez Sąd; oraz

– obciążenie Komisji kosztami postępowania odwoławczego i postępowania przed Sądem.

38 Komisja wnosi do Trybunału o:

– oddalenie odwołania; oraz

– obciążenie FFT kosztami postępowania.

39 Irlandia wnosi do Trybunału o:

– uchylenie zaskarżonego wyroku;

– stwierdzenie nieważności spornej decyzji; oraz

– obciążenie Komisji kosztami postępowania.

B. Sprawa C-898/19 P

40 W odwołaniu Irlandia wnosi do Trybunału o:

– uchylenie zaskarżonego wyroku;

– stwierdzenie nieważności spornej decyzji; oraz

– obciążenie Komisji kosztami postępowania.

41 Komisja wnosi do Trybunału o:

– oddalenie odwołania; oraz

– obciążenie Irlandii kosztami postępowania.

42 FFT wnosi do Trybunału o:

– uwzględnienie odwołania; oraz

– obciążenie Komisji jej kosztami związanymi z odpowiedzią na odwołanie i późniejszym udziałem w postępowaniu wszczętym w wyniku odwołania.

43 Wielkie Księstwo Luksemburga wnosi do Trybunału o:

– uwzględnienie żądań Irlandii;

– uchylenie zaskarżonego wyroku;

– stwierdzenie nieważności spornej decyzji; oraz

– obciążenie Komisji poniesionymi przez nie kosztami.

IV. Postępowanie przed Trybunałem

44 W dniu 9 marca 2020 r. prezes Trybunału wezwał strony do zajęcia stanowiska w przedmiocie ewentualnego połączenia spraw C-885/19 P i C-898/19 P do dalszego postępowania.

45 Pismami z dnia 16 marca 2020 r. FFT, Irlandia, Komisja i Wielkie Księstwo Luksemburga poinformowały Trybunał, że nie sprzeciwiają się połączeniu tych spraw. Pismem z dnia 14 kwietnia 2020 r. Komisja wskazała jednak, że po zbadaniu treści pism procesowych złożonych przez wnoszących odwołanie jest zdania, iż połączenie tych spraw do celów dalszego postępowania nie jest wskazane.

46 Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 20 kwietnia 2020 r. strony zostały poinformowane, że sprawy nie zostaną połączone na tym etapie postępowania.

V. W przedmiocie odwołań

47 Mając na uwadze powiązanie istniejące między niniejszymi sprawami, należy połączyć je do celów wydania wyroku zgodnie z art. 54 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem.

A. W przedmiocie odwołania w sprawie C-898/19 P

48 Na poparcie odwołania w sprawie C-898/19 P, które należy zbadać w pierwszej kolejności, Irlandia, do której przyłączają się Wielkie Księstwo Luksemburga i FFT, podnosi pięć zarzutów.

49 W zarzucie pierwszym odwołania, który dzieli się na osiem części, Irlandia utrzymuje, że Sąd naruszył prawo i błędnie zastosował art. 107 ust. 1 TFUE w swoim stanowisku dotyczącym zastosowania przez Komisję w spornej decyzji zasady ceny rynkowej. W zarzucie drugim Irlandia podnosi, że Sąd popełnił błąd przy badaniu selektywności rozpatrywanej interpretacji indywidualnej. Zarzut trzeci dotyczy naruszenia obowiązku uzasadnienia. Zarzut czwarty dotyczy naruszenia zasady pewności prawa. Wreszcie, zarzut piąty i ostatni dotyczy naruszenia art. 4 i 5 TUE oraz art. 114 TFUE w zakresie, w jakim przepisy w dziedzinie pomocy państwa zostały w niniejszym przypadku wykorzystane do harmonizacji przepisów państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich.

50 Komisja wnosi o stwierdzenie częściowej niedopuszczalności odwołania i dodaje, że w każdym razie zarzuty podniesione na jego poparcie należy oddalić jako bezzasadne.

1. W przedmiocie dopuszczalności

51 Komisja podnosi, że odwołanie jest w części niedopuszczalne. Utrzymuje ona zasadniczo, że istota argumentacji przedstawionej przez Irlandię w ramach zarzutów pierwszego i od trzeciego do piątego zmierza głównie do podważenia spornej decyzji, ogólnej praktyki Komisji w zakresie indywidualnych interpretacji podatkowych i niektórych dokumentów tej instytucji opisujących jej podejście do tych interpretacji, a nie konkretnych punktów zaskarżonego wyroku.

52 W tym względzie z art. 256 ust. 1 akapit drugi TFUE, art. 58 akapit pierwszy statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz z art. 168 § 1 lit. d) i art. 169 § 2 regulaminu postępowania wynika, że odwołanie powinno precyzyjnie wskazywać zakwestionowane punkty wyroku, o którego uchylenie się wnosi, oraz argumenty prawne, które szczegółowo uzasadniają to żądanie, pod rygorem niedopuszczalności odwołania lub danego zarzutu (wyrok z dnia 23 listopada 2021 r., Rada/Hamas, C-833/19 P, EU:C:2021:950, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

53 W niniejszym przypadku odwołanie wystarczająco precyzyjnie wskazuje w każdym z zarzutów kwestionowane punkty zaskarżonego wyroku oraz przedstawia powody, dla których punkty te są zdaniem Irlandii obarczone brakiem uzasadnienia i naruszeniem prawa, co pozwala Trybunałowi na przeprowadzenie kontroli zgodności z prawem. W szczególności, jak przyznaje Komisja, z pism Irlandii wynika, że zarzuty, które podnosi ona na poparcie odwołania, odnoszą się wyraźnie do rozważań Sądu zawartych zwłaszcza w pkt 113, 140–142, 145, 147, 149, 150–152, 161 i 180–184 zaskarżonego wyroku.

54 Wynika z tego, że podniesiony przez Komisję zarzut niedopuszczalności części odwołania należy oddalić.

2. Co do istoty

55 Na wstępie należy zbadać części piątą i szóstą zarzutu pierwszego oraz zarzut piąty.

a) Argumentacja stron

56 W ramach części piątej zarzutu pierwszego Irlandia podnosi, że ramy odniesienia, w świetle których należy badać ewentualne istnienie selektywnej korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, powinny opierać się na rozpatrywanym krajowym systemie podatkowym, a nie na hipotetycznym systemie podatkowym. Twierdzi ona, że zasada ceny rynkowej może być stosowana w celu sprawdzenia istnienia takiej korzyści w sytuacji takiej jak w niniejszej sprawie jedynie wtedy, gdy zasada ta jest włączona do krajowego systemu podatkowego ustanawiającego „normalne" opodatkowanie. Gdy pojawia się pytanie, czy dany środek stanowi odstępstwo od „normalnego" systemu podatkowego, należy bowiem wziąć pod uwagę przepisy, które są rzeczywiście stosowane w danym państwie członkowskim, a nie przepisy zewnętrzne wobec tego systemu lub hipotetyczne. W niniejszej sprawie Sąd uchybił temu wymogowi poprzez zatwierdzenie w pkt 141 i 145 zaskarżonego wyroku zastosowania zasady ceny rynkowej przez Komisję w oparciu o założony przez nią cel luksemburskiego prawa podatkowego. Sąd nie wziął zatem pod uwagę szczególnych przepisów prawa krajowego, które mają zastosowanie do spółek zintegrowanych w ramach wydawania indywidualnych interpretacji podatkowych, w których organ podatkowy państwa członkowskiego zajmuje na wniosek spółki zintegrowanej stanowisko w przedmiocie cen transferowych mających zastosowanie do tej spółki.

57 W części szóstej zarzutu pierwszego Irlandia zarzuca Sądowi, że w pkt 142 zaskarżonego wyroku uznał, iż Komisja słusznie powołała się w spornej decyzji na wyrok z dnia 22 czerwca 2006 r., Belgia i Forum 187/Komisja (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416). Zdaniem Irlandii wyrok ten nie popiera wniosku Komisji, zgodnie z którym zasada ceny rynkowej wynika z art. 107 ust. 1 TFUE niezależnie od tego, czy została włączona do prawa krajowego. Przeciwnie, w sprawie, w której zapadł ten wyrok, Trybunał uznał fakt odejścia od zasady ceny rynkowej za istotny tylko dlatego, że została ona włączona do rozpatrywanego prawa krajowego, a mianowicie prawa belgijskiego.

58 W zarzucie piątym, skierowanym przeciwko pkt 100–117 zaskarżonego wyroku, Irlandia zarzuca Sądowi, że oddalił jej argumentację, zgodnie z którą sporna decyzja prowadzi z naruszeniem art. 3–5 TUE oraz art. 114 TFUE do ukrytej harmonizacji podatkowej sprzecznej z zasadami przyznania kompetencji. Jej zdaniem Komisja miała powołać się w spornej decyzji na normy, które nie są częścią krajowego systemu podatkowego, pomijając jednocześnie obowiązujące w nim przepisy. Irlandia podnosi, że gdyby Komisja wygrała niniejszą sprawę, to zasada ceny rynkowej, tak ją konstruuje Komisja, zostałaby narzucona wszystkim państwom członkowskim, niezależnie od tego, co przewiduje ich własne ustawodawstwo podatkowe.

59 Komisja jest zdania, że argumentacja przedstawiona przez Irlandię jest bezskuteczna. Argumentacja ta, oparta w dużej mierze na błędnym i tendencyjnym rozumieniu zaskarżonego wyroku, jest w każdym razie bezzasadna.

60 W pierwszej kolejności, jeśli chodzi o część piątą zarzutu pierwszego, Komisja utrzymuje, że w zakresie, w jakim argumentacja Irlandii zmierza do zakwestionowania ustaleń Sądu zawartych w pkt 145 zaskarżonego wyroku, zgodnie z którymi na mocy kodeksu podatkowego, po pierwsze, spółki zintegrowane i spółki niezależne w Luksemburgu są opodatkowane w ten sam sposób, jeśli chodzi o podatek dochodowy od osób prawnych, a po drugie, prawo luksemburskie ma na celu

opodatkowanie zysku wynikającego z działalności gospodarczej takiej spółki zintegrowanej, tak jakby wynikał on z transakcji przeprowadzonych po cenach rynkowych, argumentacja ta ostatecznie zmierza do podważenia ustaleń faktycznych, które nie mogą być przedmiotem ponownego rozpatrzenia w ramach odwołania.

61 Komisja uważa, że w każdym razie w niniejszej sprawie istotne jest nie to, czy prawo podatkowe i prawo spółek często dokonują rozróżnienia pomiędzy spółkami samodzielnymi a spółkami grupy, lecz to, czy prawa te dokonują rozróżnienia pomiędzy tymi spółkami, gdy chodzi o określenie ich zysku podlegającego opodatkowaniu w ramach ogólnego systemu podatku dochodowego od osób prawnych. Jak słusznie stwierdził Sąd w pkt 145 zaskarżonego wyroku, luksemburski kodeks podatkowy nie wprowadza takiego rozróżnienia. Sąd zatem słusznie stwierdził, że luksemburskie przepisy podatkowe mają na celu opodatkowanie zysku osiągniętego z działalności gospodarczej takiej spółki zintegrowanej, tak jakby wynikał on z transakcji dokonywanych po cenach rynkowych.

62 W drugiej kolejności w odpowiedzi na zastrzeżenie szóste zarzutu pierwszego odwołania Irlandii Komisja podnosi, że Sąd słusznie oparł się na wyroku z dnia 22 czerwca 2006 r., Belgia i Forum 187/Komisja (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416), aby dojść do wniosku, że jeżeli system podatkowy państwa członkowskiego traktuje spółki należące do grupy i spółki samodzielne w ten sam sposób w dziedzinie podatku dochodowego od osób prawnych, środek w dziedzinie cen transferowych, który umożliwia spółce grupy księgowanie transakcji wewnątrzgrupowych poniżej poziomu wynikającego z zasady ceny rynkowej przyznaje korzyść w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

63 Kryterium odniesienia, które Trybunał zastosował w celu stwierdzenia istnienia korzyści w pkt 95 i 96 tego wyroku, jest dokładnie takie samo jak kryterium, które Komisja przedstawiła w sekcji 7.2.2.1 spornej decyzji i które Sąd zatwierdził w pkt 141 i 145 zaskarżonego wyroku, a mianowicie traktowanie spółek samodzielnych w ramach przepisów podatkowych prawa powszechnego. Zdaniem Komisji nie ulega wątpliwości, że Trybunał zastosował w ten sposób w wyroku z dnia 22 czerwca 2006 r., Belgia i Forum 187/Komisja (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416), zasadę ceny rynkowej. Nawet jeśli zasada ta nie została wyraźnie wymieniona w tym wyroku, Komisja uważa, że użycie wyrażeń „prowadzący działalność w warunkach wolnej konkurencji" w pkt 95 i „ceny rozliczeń [transferowe]" w pkt 96 tego wyroku nie pozostawia miejsca na inną interpretację.

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

b) Ocena Trybunału

1) Uwagi wstępne

65 Należy przypomnieć, że 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 16 marca 2021 r., Komisja/Polska, C-562/19 P, EU:C:2021:201, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

66 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 ona przyznawać selektywną korzyść beneficjentowi. Po czwarte, musi ona zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem (wyrok z dnia 6 października 2021 r., World Duty Free Group i Hiszpania/Komisja, C-51/19 P i C-64/19 P, EU:C:2021:793, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

67 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 16 marca 2021 r., Komisja/Polska, C-562/19 P, EU:C:2021:201, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

68 W celu uznania krajowego środka podatkowego za „selektywny" Komisja musi najpierw ustalić system odniesienia, czyli „normalny" system podatkowy obowiązujący w danym państwie członkowskim, a następnie wykazać, że dany środek stanowi odstępstwo od tego systemu odniesienia, jako że wprowadza on zróżnicowanie 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 zróżnicowanie 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 wreszcie, że zróżnicowanie to jest uzasadnione, jako że wynika z charakteru lub ze struktury systemu, w który środki te się wpisują (zob. podobnie wyrok z dnia 6 października 2021 r., World Duty Free Group i Hiszpania/Komisja, C-51/19 P i C-64/19 P, EU:C:2021:793, pkt 35, 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

69 W tym względzie należy przypomnieć, że wskazanie ram odniesienia nabiera szczególnej wagi w przypadku środków o charakterze podatkowym, ponieważ istnienie korzyści ekonomicznej w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE może być stwierdzone tylko w porównaniu z opodatkowaniem zwanym „normalnym". 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 6 października 2021 r., World Duty Free Group i Hiszpania/Komisja, C-51/19 P i C-64/19 P, EU:C:2021:793, pkt 60 i przytoczone tam orzecznictwo).

70 Należy jednak wyjaśnić, że technika legislacyjna nie może być decydująca dla ustalenia selektywności środka podatkowego, tak że nie zawsze jest konieczne, by środek ten stanowił odstępstwo od powszechnego lub normalnego systemu podatkowego. Jak bowiem wynika w szczególności z pkt 101 wyroku z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732), nawet środek niestanowiący formalnie odstępstwa i oparty na kryteriach, które same w sobie mają ogólny charakter, może być selektywny, jeżeli w rzeczywistości prowadzi on do dyskryminacji pomiędzy spółkami znajdującymi się w sytuacjach porównywalnych w świetle celu realizowanego przez dany system podatkowy (zob. podobnie wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 32, 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

71 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 (zob. podobnie wyrok z dnia 6 października 2021 r., World Duty Free Group i Hiszpania/Komisja, C-51/19 P i C-64/19 P, EU:C:2021:793, pkt 61 i przytoczone tam orzecznictwo).

72 W tym kontekście należy w pierwszej kolejności wyjaśnić, że wskazanie ram odniesienia, którego należy dokonać po przeprowadzeniu kontradyktoryjnej 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 6 października 2021 r., World Duty Free Group i Hiszpania/Komisja, C-51/19 P i C-64/19 P, EU:C:2021:793, pkt 62 i przytoczone tam orzecznictwo).

73 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 i zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego (zob. podobnie wyroki: z dnia 16 marca 2021 r., Komisja/Polska, C-562/19 P, EU:C:2021:201, pkt 38, 39; a także z dnia 16 marca 2021 r., Komisja/Węgry, C-596/19 P, EU:C:2021:202, pkt 44, 45).

74 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.

75 W niniejszej sprawie argumentacja Irlandii streszczona w pkt 56–58 niniejszego wyroku dotyczy kwestii, czy Sąd naruszył prawo, potwierdzając ze względów przypomnianych w pkt 30–36 niniejszego wyroku system odniesienia przyjęty przez Komisję w spornej decyzji.

76 W tym względzie należy zaznaczyć, że zgodnie z motywem 228 spornej decyzji Komisja uznała, iż zasada ceny rynkowej stanowi z konieczności integralną część dokonywanej przez nią na podstawie art. 107 ust. 1 TFUE oceny środków podatkowych przyznanych spółkom należącym do grupy niezależnie od tego, czy państwo członkowskie włączyło tę zasadę do swojego krajowego systemu prawnego.

77 W tym samym motywie 228 Komisja wyjaśniła, że zasada ceny rynkowej jest stosowana w celu ustalenia, czy podlegające opodatkowaniu dochody spółki należącej do grupy zostały określone na potrzeby obliczenia podatku dochodowego od osób prawnych przy zastosowaniu metody, która jest zbliżona do warunków rynkowych, tak aby spółka ta nie korzystała z bardziej uprzywilejowanego traktowania w ramach ogólnego systemu opodatkowania podatkiem od osób prawnych niż traktowanie przewidziane w stosunku do spółek niezintegrowanych, których dochody podlegające opodatkowaniu są określone na zasadach rynkowych.

78 Ponadto z systematyki spornej decyzji, a w szczególności z analizy systemu odniesienia przeprowadzonej w jej motywach 193–209, wynika, że Komisja uwzględniła okoliczność, iż ogólny system opodatkowania spółek w Luksemburgu nie wprowadza rozróżnienia pomiędzy spółkami zintegrowanymi i spółkami niezintegrowanymi, ponieważ celem tego systemu jest opodatkowanie wszystkich spółek będących rezydentami.

79 Właśnie w świetle tych rozważań Sąd wyjaśnił ze swej strony w pkt 161 zaskarżonego wyroku, że twierdzenie zawarte w motywie 228 spornej decyzji, zgodnie z którym zasada ceny rynkowej jest ogólną zasadą równego traktowania w dziedzinie opodatkowania, która wchodzi w zakres stosowania art. 107 ust. 1 TFUE, nie powinno być oderwane od kontekstu i nie może być interpretowane w ten sposób, że Komisja potwierdziła istnienie ogólnej zasady równego traktowania w odniesieniu do podatków nieodłącznie związanej z art. 107 ust. 1 TFUE.

80 Jak wynika z pkt 141 zaskarżonego wyroku, Sąd przyjął, że zasada ceny rynkowej znajduje zastosowanie, gdy właściwe krajowe prawo podatkowe nie wprowadza rozróżnienia pomiędzy „przedsiębiorstwami" zintegrowanymi i „przedsiębiorstwami" samodzielnymi w kontekście ich opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, ponieważ w takim przypadku prawo to zakładałoby opodatkowanie dochodu wynikającego z działalności gospodarczej takiego „przedsiębiorstwa" zintegrowanego, tak jakby wynikał on z transakcji dokonanych po cenach rynkowych. Wskazawszy tę podstawę prawną, Sąd uznał zasadniczo w pkt 145 zaskarżonego wyroku, że zasada ta ma zastosowanie w niniejszej sprawie, ponieważ kodeks podatkowy ma na celu opodatkowanie w taki sam sposób podatkiem dochodowym od osób prawnych spółek zintegrowanych i spółek samodzielnych.

2) W przedmiocie istnienia naruszenia prawa przy określeniu „normalnego" systemu podatkowego mającego zastosowanie w danym państwie członkowskim

81 Na wstępie należy oddalić argumentację Komisji, zgodnie z którą strona wnosząca odwołanie w drodze podniesionych przez nią zastrzeżeń kwestionuje w rzeczywistości ustalenia Sądu dotyczące mającego zastosowanie prawa krajowego, zawarte w szczególności w pkt 145 zaskarżonego wyroku, będące ustaleniami faktycznymi, które nie mogą być przedmiotem ponownego badania w ramach odwołania zgodnie z orzecznictwem Trybunału.

82 Jeśli chodzi o prowadzone w ramach odwołania badanie dokonanej przez Sąd oceny prawa krajowego, która w dziedzinie pomocy państwa stanowi ocenę okoliczności faktycznych, Trybunał jest niewątpliwie uprawniony jedynie do sprawdzenia, czy nie doszło do przeinaczenia tego prawa [wyrok z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres (Heitkamp BauHolding w upadłości)/Komisja, C-203/16 P, EU:C:2018:505, pkt 78 i przytoczone tam orzecznictwo].

83 Jednakże w niniejszej sprawie Irlandia nie zmierza poprzez przedstawioną przez nią argumentację do zakwestionowania dokonanej przez Sąd wykładni prawa krajowego, lecz zwraca się do Trybunału o ustalenie, czy Sąd nie naruszył prawa, potwierdzając określenie właściwych ram odniesienia jako parametru mającego decydujące znaczenie przy badaniu istnienia selektywnej korzyści bez uwzględnienia szczególnych zasad przewidzianych w prawie luksemburskim w dziedzinie cen transferowych mających zastosowanie do spółek zintegrowanych.

84 Irlandia ogranicza się bowiem do zakwestionowania zastosowania przez Sąd kryterium prawnego mającego na celu ustalenie, czy indywidualna interpretacja podatkowa, taka jak rozpatrywana w niniejszej sprawie, przyznaje selektywną korzyść.

85 Kwestia tego, czy Sąd wyznaczył w odpowiedni sposób właściwy system odniesienia i, co za tym idzie, prawidłowo zastosował kryterium prawne, takie jak zasada ceny rynkowej, jest zaś kwestią prawną, która może być przedmiotem kontroli Trybunału na etapie odwołania. Argumenty zmierzające do podważenia wyboru systemu odniesienia 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. analogicznie wyrok z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres (Heitkamp BauHolding w upadłości)/Komisja, C-203/16 P, EU:C:2018:505, pkt 80, 81].

86 Co się tyczy zasadności argumentacji Irlandii, należy przypomnieć, że jak wynika zasadniczo z motywu 210 spornej decyzji, FFT i Wielkie Księstwo Luksemburga podniosły przed Komisją, że system odniesienia powinien obejmować wyłącznie spółki należące do grupy, czy wręcz tylko spółki należące do grupy prowadzące działalność finansową, objęte art. 164 ust. 3 kodeksu podatkowego, w związku z czym rozpatrywaną interpretację indywidualną należy porównać z interpretacjami indywidualnymi dotyczącymi lat 2010–2013 odnoszącymi się do 21 innych podatników, które zostały przedłożone Komisji w dniu 15 stycznia 2014 r. Zdaniem Wielkiego Księstwa Luksemburga i FFT, biorąc pod uwagę, że sposób traktowania FFT był zgodny z art. 164 ust. 3 kodeksu podatkowego, okólnikiem nr 164/2 i praktyką administracyjną w tym zakresie, w drodze tej interpretacji indywidualnej nie przyznano żadnej selektywnej korzyści.

87 Komisja uznała jednak w motywach 211–215 spornej decyzji, że nie należy uwzględniać tych szczególnych przepisów w celu określenia właściwego systemu odniesienia, wskazując w tym względzie, że takie uwzględnienie byłoby sprzeczne z celem ogólnego systemu podatku dochodowego od osób prawnych w Luksemburgu, który instytucja ta już zidentyfikowała w motywach 193–209 spornej decyzji jako system odniesienia. W niniejszej sprawie przyjęła ona, że system ten miał na celu opodatkowanie zysków wszystkich spółek, które wchodzą w zakres jego kompetencji podatkowych, zarówno spółek zintegrowanych, jak i niezintegrowanych (motywy 198 i 212 spornej decyzji).

88 Komisja wskazała, że nie będzie badać, czy rozpatrywana interpretacja indywidualna jest zgodna z zasadą ceny rynkowej określoną w art. 164 ust. 3 kodeksu podatkowego lub w okólniku nr 164/2 (motyw 229 spornej decyzji). Gdyby bowiem można było wykazać, że metoda zatwierdzona przez luksemburskie organy podatkowe w drodze tej interpretacji indywidualnej do

celu określenia zysków FFT podlegających opodatkowaniu w Luksemburgu odbiega od metody pozwalającej na uzyskanie wiarygodnego wskaźnika zastępczego wyniku opartego na danych rynkowych, i, co za tym idzie, zgodnego z zasadą ceny rynkowej, wspomnianą interpretację należałoby uznać za przynoszącą FFT selektywną korzyść w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE (motyw 231 spornej decyzji).

89 Z pkt 149–151 zaskarżonego wyroku wynika, że Sąd potwierdził metodologię Komisji polegającą zasadniczo na uznaniu, że w przypadku istnienia systemu podatkowego realizującego cel opodatkowania dochodów wszystkich spółek będących rezydentami niezależnie od tego, czy są one zintegrowane czy też nie, stosowanie zasady ceny rynkowej w celu stosowania art. 107 ust. 1 TFUE jest uzasadnione niezależnie od włączenia tej zasady do prawa krajowego.

90 Należy zatem ustalić, czy Sąd naruszył prawo, zatwierdzając podejście Komisji polegające zasadniczo na nieuwzględnieniu tej zasady – w postaci, w jakiej została przewidziana w art. 164 ust. 3 kodeksu podatkowego i sprecyzowana w dotyczącym jej okólniku nr 164/2 – w ramach badania przeprowadzonego na podstawie art. 107 ust. 1 TFUE, w szczególności przy określaniu systemu odniesienia w celu ustalenia, czy rozpatrywana interpretacja indywidualna przyznaje beneficjentowi selektywną korzyść.

91 W tym względzie, negując znaczenie art. 164 ust. 3 kodeksu podatkowego i okólnika nr 164/2, Komisja zastosowała zasadę ceny rynkowej odmienną od tej określonej w prawie luksemburskim. Ograniczyła się ona zatem do wyrażenia, w ramach celu realizowanego przez ogólny system podatku dochodowego od osób prawnych w Luksemburgu, tej zasady w sposób abstrakcyjny i do zbadania rozpatrywanej interpretacji indywidualnej bez uwzględnienia sposobu, w jaki zasada ta została konkretnie włączona do tego prawa, w szczególności w odniesieniu do spółek zintegrowanych.

92 Przyjmując takie podejście, Sąd nie uwzględnił wymogu wynikającego z orzecznictwa przytoczonego w pkt 68–74 niniejszego wyroku, zgodnie z którym w celu ustalenia, czy środek podatkowy przysporzył przedsiębiorstwu selektywnej korzyści, Komisja powinna dokonać porównania z systemem opodatkowania mającym normalnie zastosowanie w danym państwie członkowskim po dokonaniu obiektywnej oceny treści, sposobu wyrażenia i konkretnych skutków norm mających zastosowanie na mocy prawa krajowego tego państwa. W ten sposób Sąd naruszył prawo przy stosowaniu art. 107 ust. 1 TFUE.

93 Niewątpliwie, i z czym też zgadzają się wszystkie strony, prawo krajowe mające zastosowanie do spółek w Luksemburgu ma na celu, w zakresie opodatkowania spółek zintegrowanych, uzyskanie wiarygodnego wskaźnika zastępczego ceny rynkowej. Choć cel ten odpowiada, ogólnie rzecz biorąc, celowi, w jakim ustanowiona została zasada ceny rynkowej, to jednak w braku jej harmonizacji w prawie Unii konkretne sposoby stosowania tej zasady są określane w prawie krajowym i to one powinny być brane pod uwagę w celu określenia ram odniesienia dla ustalenia istnienia selektywnej korzyści.

94 Ponadto, przyjmując w pkt 113 zaskarżonego wyroku, że Komisja może powołać się na przepisy, które nie stanowiły części prawa luksemburskiego, mimo że w pkt 112 tego wyroku przypomniał, że instytucja ta nie posiada na tym etapie rozwoju prawa Unii kompetencji pozwalających jej na samodzielne zdefiniowanie tzw. „normalnego” opodatkowania spółki zintegrowanej w oderwaniu od krajowych przepisów podatkowych, Sąd naruszył przepisy traktatu FUE dotyczące przyjmowania przez Unię Europejską środków dotyczących zbliżania ustawodawstw państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich, w szczególności art. 114

ust. 2 i art. 115 TFUE. Autonomia państwa członkowskiego w dziedzinie podatków bezpośrednich, w postaci takiej jak ta uznana w utrwalonym orzecznictwie przypomnianym w pkt 73 niniejszego wyroku, nie może być bowiem w pełni zapewniona, jeżeli w braku takiego środka służącego zbliżaniu tego typu badanie przeprowadzane na podstawie art. 107 ust. 1 TFUE nie jest oparte wyłącznie na normalnych zasadach opodatkowania ustanowionych przez prawodawcę danego państwa członkowskiego.

95 W tym względzie należy podkreślić w pierwszej kolejności, że w braku harmonizacji w tym przedmiocie ewentualne ustalenie metod i kryteriów pozwalających na ustalenie wyniku ustalonego zgodnie z zasadą ceny rynkowej należy do uprawnień dyskrecjonalnych państw członkowskich. Chociaż państwa członkowskie OECD uznają zalety odwołania się do zasady ceny rynkowej w celu ustalenia prawidłowego podziału zysków spółek między różnymi krajami, pomiędzy tymi państwami istnieją istotne różnice co do sposobu, w jaki w poszczególnych przypadkach stosowane są metody ustalania cen transferowych. Jak Komisja sama wspomniała w motywie 88 spornej decyzji, w wytycznych OECD wymieniony został szereg metod ustalania wskaźnika zastępczego cen rynkowych w odniesieniu do transakcji i podziału zysków pomiędzy spółkami należącymi do tej samej grupy.

96 Ponadto nawet przy założeniu, że w dziedzinie międzynarodowego systemu opodatkowania istnieje pewien konsensus, zgodnie z którym transakcje między spółkami powiązanymi gospodarczo, w szczególności transakcje wewnątrzgrupowe, należy oceniać dla celów podatkowych tak, jakby zostały zawarte między spółkami niezależnymi pod względem ekonomicznym, i że w związku z tym wiele organów krajowych właściwych w sprawach podatkowych kieruje się przy ustalaniu i kontrolowaniu cen transferowych wytycznymi OECD, to – bez uszczerbku dla rozważań zawartych w pkt 120–122 niniejszego wyroku – dla analizy tego, czy konkretne transakcje powinny być badane w świetle zasady ceny rynkowej, i ewentualnie tego, 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, istotne są jedynie przepisy krajowe. W ramach badania istnienia selektywnej korzyści podatkowej w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE i w celu ustalenia obciążenia podatkowego, które normalnie powinno ponosić dane przedsiębiorstwo, parametry i zasady zewnętrzne w stosunku do danego krajowego systemu podatkowego mogą być zatem brane pod uwagę tylko wówczas, gdy system ten wyraźnie się do nich odnosi.

97 Stwierdzenie to stanowi wyraz zasady legalizmu podatkowego, która należy do porządku prawnego Unii jako ogólna zasada prawa, która ustanawia wymóg, aby każdy obowiązek zapłaty podatku oraz wszystkie istotne elementy definiujące jego podstawowe cechy były przewidziane ustawą, przy czym podatnik powinien być w stanie przewidzieć i obliczyć kwotę należnego podatku i określić, w którym momencie będzie on wymagalny (zob. podobnie wyrok z dnia 8 maja 2019 r., Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, pkt 39).

98 W drugiej kolejności Wielkie Księstwo Luksemburga wskazało na rozprawie, że poza okolicznością, iż wytyczne OECD nie są wiążące dla państw członkowskich tej organizacji, okólnik nr 164/2, zawierający interpretację art. 164 ust. 3 kodeksu podatkowego, przewiduje szczególne zasady dotyczące obliczania cen transferowych w odniesieniu do spółek finansowych grupy, takich jak FFT, przewidujące, że przy obliczaniu tych cen nie uwzględnia się działalności związanej z posiadaniem udziałów. Motyw 79 spornej decyzji, znajdujący się w jej sekcji 2.3.2 i zawierający opis treści wspomnianego okólnika, potwierdza, że to państwo członkowskie przewidziało

szczególne reguły ustalania wynagrodzenia zgodnego z zasadą ceny rynkowej w odniesieniu do takich spółek i że reguły te zostały podane do wiadomości Komisji w ramach postępowania administracyjnego.

99 Jednakże przeprowadzona przez Komisję analiza systemu odniesienia i, co za tym idzie, istnienie selektywnej korzyści przyznanej FFT, w postaci zatwierdzonej przez Sąd, nie uwzględnia tych wyborów normatywnych mających na celu doprecyzowanie zakresu zasady ceny rynkowej i jej wdrożenia w prawie luksemburskim.

100 W tym względzie należy zauważyć, że w odpowiedzi na pytanie zadane na rozprawie Komisja wskazała, iż w rozpatrywanej interpretacji indywidualnej luksemburskie organy podatkowe „źle zastosowały reguły, które normalnie stosują", co się tyczy zasady ceny rynkowej i obliczania cen transferowych. Należy jednak stwierdzić, że w spornej decyzji Komisja, której podejście zostało potwierdzone przez Sąd, całkowicie zrezygnowała z badania sposobu, w jaki zasada ceny rynkowej, której został w istocie poświęcony art. 164 ust. 3 kodeksu podatkowego, była interpretowana i stosowana.

101 Sąd wyraźnie zatwierdził tę analizę w pkt 146 zaskarżonego wyroku, wskazując, że nie można zarzucać Komisji, iż zastosowała metodę ustalania cen transferowych, którą uznała w niniejszej sprawie za właściwą do zbadania poziomu cen transferowych w odniesieniu do jednej transakcji lub szeregu ściśle powiązanych transakcji składających się na kwestionowany środek, a także w pkt 147 tego wyroku, w którym podkreślił, że wytyczne OECD, którymi kierowała się Komisja, „opierają się na ważnych pracach grup renomowanych ekspertów", że „odzwierciedlają konsensus osiągnięty na szczeblu międzynarodowym w dziedzinie cen transferowych" i że „z tego powodu mają pewne praktyczne znaczenie dla interpretacji kwestii dotyczących cen transferowych".

102 W trzeciej kolejności wbrew temu, co Sąd uznał w pkt 142 zaskarżonego wyroku, wyrok z dnia 22 czerwca 2006 r., Belgia i Forum 187/Komisja (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416), nie przemawia za przyjęciem stanowiska, zgodnie z którym zasada ceny rynkowej ma zastosowanie wówczas, gdy krajowe prawo podatkowe zmierza do opodatkowania spółek zintegrowanych i spółek samodzielnych w ten sam sposób, niezależnie od tego, czy i w jaki sposób zasada ta jest włączona do tego prawa.

103 W wyroku tym Trybunał przyjął bowiem, że w sytuacji gdy państwo członkowskie zdecyduje się na wprowadzenie do swojego prawa krajowego metody ustalania podlegającego opodatkowaniu zysku spółek zintegrowanych, która byłaby analogiczna do opracowanej przez OECD metody „cost plus", a zatem mającej na celu opodatkowanie tych spółek przy podstawie porównywalnej z podstawą, która wynikałaby z zastosowania systemu prawa powszechnego, państwo to przyznaje korzyść gospodarczą rzeczonym spółkom, gdy włącza do tej metody przepisy powodujące zmniejszenie obciążenia podatkowego, jakie spółki te musiałyby normalnie ponieść w wyniku zastosowania rzeczonego systemu.

104 We wspomnianym wyroku Trybunał stwierdził tym samym, że należy odwołać się do zasady ceny rynkowej właśnie w świetle zasad opodatkowania ustanowionych we właściwym prawie krajowym, a mianowicie w prawie belgijskim, które przewidywały mechanizm opodatkowania zysków według metody „cost plus" OECD. Nie można zatem z niego wywodzić, że w celu zbadania środków o charakterze podatkowym w ramach stosowania art. 107 ust. 1 TFUE Trybunał zamierzał rozwinąć autonomiczną zasadę ceny rynkowej, mającą zastosowanie niezależnie od tego, czy została ona włączona do prawa krajowego.

105 Z całości powyższych rozważań wynika, że uzasadnienie zaskarżonego wyroku w części dotyczącej badania przyjętego tytułem głównym przez Komisję rozumowania, zgodnie z którym rozpatrywana interpretacja indywidualna stanowi odstępstwo od ogólnego systemu podatku dochodowego od osób prawnych w Luksemburgu, które to rozumowanie zostało przypomniane w pkt 17–20 niniejszego wyroku, jest obarczone naruszeniem prawa w zakresie, w jakim Sąd przy definiowaniu systemu odniesienia w ramach badania przeprowadzonego na podstawie art. 107 ust. 1 TFUE w celu ustalenia, czy rozpatrywana interpretacja indywidualna przyznaje selektywną korzyść jej beneficjentowi, potwierdził podejście Komisji polegające zasadniczo na nieuwzględnieniu zasady ceny rynkowej przewidzianej w art. 164 ust. 3 kodeksu podatkowego i doprecyzowanej w odnoszącym się do niego okólniku nr 164/2.

106 Należy jednak zbadać, czy naruszenie prawa popełnione przez Sąd może prowadzić do uchylenia zaskarżonego wyroku.

107 Komisja podniosła bowiem, że ewentualne naruszenia prawa obciążające pkt 125–286 zaskarżonego wyroku nie mogą prowadzić do uchylenia zaskarżonego wyroku, gdyby analiza Sądu zawarta w pkt 290–299 tego wyroku miała zostać potwierdzona.

108 Komisja uważa zatem, że odwołanie jest bezskuteczne, ponieważ nawet przy założeniu, że jeden z podniesionych zarzutów zostałby uznany za zasadny, okoliczność ta nie może prowadzić do uchylenia zaskarżonego wyroku. Sporna decyzja zawiera bowiem rozumowanie pomocnicze oparte na art. 164 ust. 3 kodeksu podatkowego i okólniku nr 164/2, którego podtrzymanie przez Sąd w żaden sposób nie zostało zakwestionowane przez Irlandię.

109 W tym względzie należy zauważyć, że ze powodów przedstawionych w pkt 290–299 zaskarżonego wyroku Sąd zasadniczo potwierdził rozumowanie sformułowane „pomocniczo” przez Komisję w motywach 315–317 spornej decyzji, zgodnie z którym rozpatrywana interpretacja indywidualna stanowiła odstępstwo od systemu odniesienia ustanowionego w art. 164 ust. 3 kodeksu podatkowego i okólniku nr 164/2.

110 O ile Irlandia nie zakwestionowała bezpośrednio uzasadnienia zawartego w tym fragmencie zaskarżonego wyroku, o tyle nie można twierdzić, jak podnosi Komisja, że odwołanie należy uznać za bezskuteczne na tej podstawie, że argumentacja przedstawiona przez Irlandię nie może mieć wpływu na sentencję zaskarżonego wyroku.

111 Jak bowiem zauważył rzecznik generalny w pkt 42 opinii, rozumowanie zawarte w pkt 290–299 zaskarżonego wyroku nie zawiera analizy dającej się oddzielić i niezależnej od analizy wynikającej z systemu odniesienia przyjętego przez Komisję tytułem głównym i nie pozwala na usunięcie błędu, jakim jest ono dotknięte. Prawdą jest, że Komisja stwierdziła w motywie 317 spornej decyzji, że interpretacja indywidualna doprowadziła do obniżenia zobowiązań podatkowych FFT „w odniesieniu do sytuacji, w której poprawnie zastosowano by zasadę ceny rynkowej określoną w [art. 164 ust. 3 kodeksu podatkowego]”. Jednakże, jak wskazał Sąd w pkt 294 zaskarżonego wyroku, co się tyczy tego poprawnego zastosowania, odesłała ona w całości do swojej głównej analizy systemu odniesienia opartej na ogólnym systemie opodatkowania spółek w Luksemburgu.

112 Wynika z tego, że rozumowanie, na którym oparła się pomocniczo Komisja, jedynie w pozorny sposób koryguje błąd popełniony przez nią przy określeniu systemu odniesienia, który powinien był stanowić podstawę jej analizy dotyczącej istnienia selektywnej korzyści. W tych okolicznościach naruszenie prawa popełnione przez Sąd w ramach analizy rozumowania

przyjętego przez Komisję tytułem głównym, co się tyczy systemu odniesienia, powoduje również wadliwość dokonanej przezeń analizy rozumowania pomocniczego zawartego w spornej decyzji w tym aspekcie.

113 Z powyższego wynika, że należy uwzględnić części piątą i szóstą zarzutu pierwszego oraz zarzut piąty i w konsekwencji uchylić zaskarżony wyrok bez konieczności orzekania w przedmiocie pozostałych części zarzutu pierwszego i pozostałych zarzutów odwołania.

B. W przedmiocie odwołania w sprawie C-885/19 P

114 Ze względu na uchylenie zaskarżonego wyroku nie jest już konieczne orzekanie w przedmiocie odwołania wniesionego przez FFT.

VI. W przedmiocie skarg wniesionych do Sądu

115 Zgodnie z art. 61 akapit pierwszy statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w przypadku uchylenia orzeczenia Sądu Trybunał może wydać orzeczenie ostateczne w sprawie, jeśli stan postępowania na to pozwala.

116 Tak jest w niniejszym przypadku, ponieważ zarzuty skarg zmierzających do stwierdzenia nieważności spornej decyzji były przedmiotem kontradyktoryjnej debaty przed Sądem, a ich badanie nie wymaga przyjęcia żadnego dodatkowego środka organizacji postępowania lub przeprowadzenia dochodzenia w sprawie.

117 W tym względzie wystarczy wskazać, że z powodów przedstawionych w pkt 81–112 niniejszego wyroku należy stwierdzić nieważność spornej decyzji, ponieważ Komisja naruszyła prawo, stwierdzając istnienie selektywnej korzyści w świetle ram odniesienia obejmujących zasadę ceny rynkowej, które nie wynikają z pełnego zbadania właściwego krajowego prawa podatkowego, po przeprowadzeniu w tym zakresie kontradyktoryjnej debaty z danym państwem członkowskim, oraz ponieważ naruszyła ona w ten sposób również postanowienia traktatu FUE dotyczące przyjęcia przez Unię środków mających na celu zbliżanie ustawodawstw państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich, w szczególności art. 114 ust. 2 i art. 115 TFUE.

118 Jak wynika z orzecznictwa przypomnianego w pkt 71 niniejszego wyroku, taki błąd w określeniu przepisów rzeczywiście mających zastosowanie na podstawie właściwego prawa krajowego, a zatem przy określeniu tak zwanego „normalnego” opodatkowania, w świetle którego należy oceniać rozpatrywaną interpretację indywidualną, siłą rzeczy podważa całość rozumowania dotyczącego istnienia selektywnej korzyści.

119 Takie stwierdzenie nie wyklucza jednak, że środki związane z bezpośrednim opodatkowaniem, takie jak interpretacje podatkowe wydawane przez państwa członkowskie, mogą zostać uznane za pomoc państwa, o ile spełnione są wszystkie przesłanki stosowania art. 107 ust. 1 TFUE przypomniane w pkt 66 niniejszego wyroku.

120 Jak bowiem przypomniano w pkt 65 niniejszego wyroku, 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.

121 Państwa członkowskie powinny zatem wykonywać swoje kompetencje w dziedzinie podatków bezpośrednich, takie jak te, które posiadają w dziedzinie wydawania interpretacji podatkowych, z poszanowaniem prawa Unii, a w szczególności zasad ustanowionych w traktacie FUE w dziedzinie pomocy państwa. Powinny one zatem w ramach wykonywania tych kompetencji powstrzymać się od przyjmowania środków mogących stanowić pomoc państwa niezgodną z rynkiem wewnętrznym w rozumieniu art. 107 TFUE (zob. podobnie wyrok z dnia 16 września 2021 r., Komisja/Belgia i Magnetrol International, C-337/19 P, EU:C:2021:741, pkt 161, 162 i przytoczone tam orzecznictwo).

122 W szczególności, zauważywszy, że dane państwo członkowskie zdecydowało się na stosowanie zasady ceny rynkowej w celu ustalenia cen transferowych spółek zintegrowanych, Komisja powinna zgodnie z orzecznictwem przypomnianym w pkt 70 niniejszego wyroku być w stanie wykazać, że parametry przewidziane w prawie krajowym w tej dziedzinie są oczywiście niespójne z celem polegającym na niedyskryminującym opodatkowaniu wszystkich spółek będących rezydentami niezależnie od tego, czy są one zintegrowane, czy też nie, systematycznie prowadząc do zaniżania cen transferowych stosowanych do spółek zintegrowanych lub do niektórych z nich, takich jak spółki finansowe, w stosunku do cen rynkowych porównywalnych transakcji dokonywanych przez spółki niezintegrowane.

123 W niniejszej sprawie zaś, jak stwierdzono w pkt 105 niniejszego wyroku, Komisja nie przeprowadziła takiej analizy w spornej decyzji, ponieważ nie ujęła w swym schemacie analitycznym wszystkich istotnych norm wdrażających zasadę ceny rynkowej na mocy prawa luksemburskiego.

124 Z całości powyższych rozważań wynika, że należy uwzględnić pierwszą i trzecią część zarzutu pierwszego podniesionego przez Wielkie Księstwo Luksemburga w sprawie T-755/15, jak również zastrzeżenie pierwsze zarzutu pierwszego podniesionego przez FFT w sprawie T-759/15. W konsekwencji należy stwierdzić nieważność spornej decyzji bez konieczności badania pozostałych zarzutów skargi o stwierdzenie nieważności.

VII. W przedmiocie kosztów

125 Zgodnie z art. 184 § 2 regulaminu postępowania przed Trybunałem, jeżeli odwołanie jest zasadne i Trybunał orzeka wyrokiem kończącym postępowanie w sprawie, rozstrzyga on o kosztach.

126 Artykuł 138 § 1 regulaminu postępowania, mający zastosowanie do postępowania odwoławczego na podstawie art. 184 § 1 owego regulaminu, stanowi, że kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę.

127 W niniejszej sprawie, jeśli chodzi o odwołanie wniesione w sprawie C-898/19 P, ze względu na to, że Irlandia wygrała sprawę, należy zgodnie z jej żądaniem obciążyć Komisję, poza jej własnymi kosztami, kosztami poniesionymi przez Irlandię.

128 Co się tyczy odwołania w sprawie C-885/19 P, zgodnie z art. 149 regulaminu postępowania, mającym zastosowanie do postępowania odwoławczego na podstawie art. 190 tego regulaminu, w przypadku umorzenia postępowania Trybunał rozstrzyga o kosztach. Zgodnie z art. 142 regulaminu postępowania, mającym zastosowanie do postępowania odwoławczego na podstawie

art. 184 tego regulaminu, w takim przypadku Trybunał rozstrzyga swobodnie o kosztach. W niniejszym przypadku należy orzec, że każda ze stron pokrywa własne koszty związane z odwołaniem w sprawie C-885/19 P.

129 Ponadto, ponieważ skargi wniesione do Sądu zostały uwzględnione, Komisja zostaje obciążona całością kosztów związanych z postępowaniem w pierwszej instancji.

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

1) Sprawy C-855/19 P i C-898/19 P zostają połączone do celów wydania wyroku.

2) Wyrok Sądu Unii Europejskiej z dnia 24 września 2019 r., Luksemburg i Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja (T-755/15 i T-759/15, EU:T:2019:670), zostaje uchylony.

3) Stwierdza się nieważność decyzji Komisji (UE) 2016/2326 z dnia 21 października 2015 r. w sprawie pomocy państwa SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) wdrożonej przez Luksemburg na rzecz grupy Fiat.

4) Postępowanie w sprawie odwołania C-885/19 P zostaje umorzone.

5) Każda ze stron pokrywa własne koszty poniesione w sprawie C-885/19 P.

6) Komisja Europejska zostaje obciążona kosztami postępowania odwoławczego w sprawie C-898/19 P.

7) Komisja Europejska zostaje obciążona kosztami postępowania w pierwszej instancji.

Podpisy