



2025/2405

28.11.2025

KOMMISSIONENS AFGØRELSE (EU) 2025/2405

af 28. november 2024

om skatteafgørelse SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) — Luxembourg, påstået støtte til Amazon

(meddelt under nummer C(2024) 8565)

(Kun den engelske udgave er autentisk)

(EØS-relevant tekst)

EUROPA-KOMMISSIONEN HAR —

under henvisning til traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, særlig artikel 108, stk. 2, første afsnit,

under henvisning til aftale om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, særlig artikel 62, stk. 1, litra a),

efter i overensstemmelse med ovennævnte bestemmelser at have opfordret interesserede parter til at fremsætte deres bemærkninger ⁽¹⁾, under hensyntagen til deres bemærkninger, og

ud fra følgende betragtninger:

1. SAGSFORLØB

- (1) Ved brev af 24. juni 2014 sendte Kommissionen en anmodning til Storhertugdømmet Luxembourg (herefter »Luxembourg«) vedrørende gældende skattepraksis med hensyn til Amazon-koncernen (herefter »Amazon« eller »Amazon-koncernen«).
- (2) I denne skrivelse anmodede Kommissionen om alle forhåndstilsagn rettet til Amazon-koncernen, som stadig var i kraft på daværende tidspunkt. Den 18. juli 2014 anmodede Luxembourg i en e-mail om en forlængelse af fristen for besvarelse af Kommissionens skrivelse, hvilket blev bevilget.
- (3) Den 4. august 2014 besvarede Luxembourg Kommissionens anmodning af 24. juni 2014. Som bilag til sit svar vedlagde Luxembourg bl.a. et brev af 6. november 2003 (herefter »den anfægtede skatteafgørelse« eller »Amazon APA«), som Administration des contributions directes (herefter »Luxembourgs skattemyndighed«) havde rettet til Amazon.com, Inc.
- (4) Den 7. oktober 2014 vedtog Kommissionen en afgørelse om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure i overensstemmelse med traktatens artikel 108, stk. 2, vedrørende den anfægtede skatteaftale (åbningsafgørelsen), idet Kommissionen nærede alvorlig tvivl om denne foranstaltningens forenelighed med det indre marked ⁽²⁾. Luxembourg blev i denne afgørelse anmodet om at fremlægge yderligere oplysninger om den anfægtede skatteaftale ⁽³⁾.
- (5) Ved brev af 21. november 2014 fremsatte Luxembourg sine bemærkninger til Kommissionens åbningsafgørelse. Dette indlæg omfattede bl.a. en transferprisrapport (herefter »TP-rapporten«).
- (6) Den 6. februar 2015 blev Kommissionens åbningsafgørelse offentliggjort i *Den Europæiske Unions Tidende* ⁽⁴⁾. Berørte parter blev opfordret til at fremsætte bemærkninger til denne afgørelse.
- (7) Ved brev af 13. februar 2015 til Luxembourg anmodede Kommissionen om yderligere oplysninger.
- (8) Ved brev af 5. marts 2015 fremsatte Amazon sine bemærkninger til åbningsafgørelsen. Tredjeparter fremsatte også bemærkninger til åbningsafgørelsen.

⁽¹⁾ EUT C 44 af 6.2.2015, s. 13.

⁽²⁾ Flere udvekslinger af fortrolige oplysninger fandt sted, som dog ikke særskilt nævnes i denne sektion.

⁽³⁾ EUT C 44 af 6.2.2015, s. 30.

⁽⁴⁾ EUT C 44 af 6.2.2015, s. 13.

- (9) Luxembourg besvarede delvist Kommissionens anmodning om oplysninger af 13. februar 2015 ved brev af 17. marts 2015
- (10) Den 19. marts 2015 fremsendte Kommissionen tredjeparternes bemærkninger til åbningsafgørelsen til Luxembourg
- (11) Den 26. marts 2015 meddelte Kommissionen Luxembourg, at den i henhold til artikel 6, litra a), i Rådets forordning (EF) nr. 659/1999 ⁽³⁾, havde konstateret, at den igangværende formelle undersøgelsesprocedure vedrørende den anfægtede skatteafgørelse var ineffektiv. På dette grundlag og med tilladelse fra Luxembourg sendte Kommissionen i overensstemmelse med artikel 6a, stk. 6, i forordning (EF) nr. 659/1999 en anmodning om oplysninger til Amazon den 26. marts 2015 (»markedsinformationsanmodningen«).
- (12) Den 4. maj 2015 besvarede Amazon delvist Kommissionens anmodning om oplysninger af 26. marts 2015
- (13) Ved brev af 13. maj 2015 fremsatte Luxembourg sine bemærkninger til tredjeparternes bemærkninger vedrørende åbningsafgørelsen.
- (14) Ved skrivelser af 24. og 31. juli 2015 fremsendte Amazon et delvist svar på Kommissionens anmodning af 3. juli 2015.
- (15) Ved brev af 21. august 2015 besvarede Amazon delvist Kommissionens anmodning af 31. juli 2015, hvorved Kommissionen mindede Amazon om at fremlægge alle de ønskede oplysninger, navnlig fuldstændige oplysninger om aftaler om intellektuel ejendomsret (»IP«) og en ny afgørelse, der blev truffet over for Amazon i 2014.
- (16) Mellem den 30. september 2015 og den 12. september 2017 fandt der yderligere brevvekslinger og møder sted mellem Kommissionen, Luxembourg og Amazon (yderligere oplysninger findes i betragtning 27-89 i åbningsafgørelsen).
- (17) Den 4. oktober 2017 afsluttede Kommissionen den formelle undersøgelse ved at vedtage en endelig afgørelse (Kommissionens afgørelse (EU) 2018/859) ⁽⁴⁾, hvori det fastslås, at skatteafgørelsen vedrørende Amazon udgjorde støtte i henhold til traktatens artikel 107, stk. 1 (»afslutningsafgørelsen«). Denne støtte blev erklæret uforenelig med det indre marked og ulovligt gennemført af Luxembourg i strid med traktatens artikel 108, stk. 3. Luxembourg blev pålagt at tilbagesøge den uforenelige og ulovlige støtte, som Amazon havde modtaget.
- (18) Den 12. maj 2021 annullerede Retten afgørelse (EU) 2018/859 ⁽⁵⁾.
- (19) Den 22. juli 2021 iværksatte Kommissionen appel ved Domstolen med påstand om ophævelse af Rettens dom af 12. maj 2021.
- (20) Den 14. december 2023 afviste Domstolen Kommissionens appel og bekræftede dermed annullationen af afslutningsafgørelsen (»Amazon-dommen«) ⁽⁶⁾. Ligesom Rettens dom af 12. maj 2021 berørte denne afgørelse ikke åbningsafgørelsen. Den formelle undersøgelse af den anfægtede skatteafgørelse, der er beskrevet i betragtning 42, er derfor stadig åben og skal afsluttes.

⁽³⁾ Rådets forordning (EF) nr. 659/1999 af 22. marts 1999 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af EF-traktatens artikel 93 (EFT L 83 af 27.3.1999, s. 1). Forordning (EF) nr. 659/1999 blev ophævet og erstattet med virkning fra 14. oktober 2015 ved Rådets forordning (EU) 2015/1589 af 13. juli 2015 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af artikel 108 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (kodifikation) (EUT L 248 af 24.9.2015, s. 9, ELI: <http://data.europa.eu/eli/reg/2015/1589/oj>), med virkning fra 14. oktober 2015.

⁽⁴⁾ Kommissionens afgørelse (EU) 2018/859 af 4. oktober 2017 om statsstøtte SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) fra Luxembourg til Amazon (meddelt under nummer C(2017) 6740) (EUT L 153 af 15.6.2018, s. 1, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dec/2018/859/oj>).

⁽⁵⁾ Forenede sager T-816/17 og T-318/18 Luxembourg og Amazon EU og Amazon.com mod Kommissionen, ECLI:EU:T:2021:252.

⁽⁶⁾ Sag C-457/21 P Kommissionen mod Amazon.com m.fl., ECLI:EU:C:2023:985. Domstolen konkluderede, at Retten havde fastlagt den relevante referenceordning forkert og derfor også havde begået en fejl i analysen af kriteriet om selektiv fordel som omhandlet i traktatens artikel 107, stk. 1 (Amazon-dommen, præmis 46-50). Domstolen fandt ikke desto mindre, at Retten med rette kunne fastslå, at Kommissionen ikke havde godtgjort, at der forelå en fordel for Amazon-koncernen, og at den på dette grundlag kunne annullere afslutningsafgørelsen (Amazon-dommen, præmis 53-58). På denne baggrund og ved at ændre begrundelsen forkastede Domstolen appellen i sin helhed (Amazon-dommen, præmis 59).

2. BESKRIVELSE AF FORANSTALTNINGEN

2.1. Amazon-koncernen

- (21) Ifølge de oplysninger, der blev indsamlet under den formelle undersøgelse, består Amazon-koncernen af Amazon.com, Inc. og alle selskaber, som er direkte eller indirekte kontrollerede af Amazon.com, Inc. (samlet benævnt »Amazon« eller »Amazon-koncernen«). Amazon har hovedsæder i Seattle og Washington i USA.
- (22) Amazon driver detailhandels- og servicevirksomheder. Amazon genererer også indtægter gennem anden marketings- og reklamationsvirksomhed som f.eks. onlinereklame og co-brandede kreditkortordninger. Endelig fremstiller og sælger Amazon hardwareprodukter som f.eks. enhederne Amazon Kindle, Amazon Fire og Amazon Echo.
- (23) Amazon driver 13 globale websteder, inklusive www.amazon.com og seks europæiske websteder: www.amazon.de, www.amazon.co.uk, www.amazon.fr, www.amazon.it, www.amazon.es og www.amazon.nl (»EU-webstederne«). Amazons operationer er organiserede i tre segmenter: Nordamerika, International og Amazon Web Services (»AWS«).
- (24) I 2016 genererede Amazon en nettoomsætning på ca. 136 mia. USD og en nettoindtægt på 2,37 mia. USD. Globalt set stammer 91 % af Amazons indtægter fra dets detailhandel. 59 % af nettosalget stammer fra det nordamerikanske segment, 32 % fra det internationale segment og 9 % fra AWS-segmentet. I 2016 havde Amazon 314 400 fuldtids- og deltidsbeskæftigede medarbejdere.

2.2. Amazons europæiske transaktioner

- (25) To luxembourgiske koncernenheder er af særlig relevans for undersøgelsen for så vidt angår regnskabsårene fra 1. maj 2006 til 30. juni 2014 (»den relevante periode«):
- Amazon Europe Holding Technologies SCS (»LuxSCS«) — Denne enhed er et luxembourgsk kommanditselskab (*Société en Commandite Simple*). Mens strukturen i ejerforholdene har undergået forandringer i den relevante periode, har parterne i LuxSCS altid været amerikansk hjemmehørende selskaber. I den relevante periode forventedes LuxSCS udelukkende at skulle fungere som et immaterielt holdingselskab for Amazons europæiske transaktioner, for hvilke LuxOpCo var ansvarlig som den primære operatør. LuxSCS skulle kun modtage passiv indkomst (royalties og renter) fra sine datterselskaber. LuxSCS ydede også koncerninterne lån til LuxOpCo og andre koncernselskaber. LuxSCS havde ingen fysisk tilstedeværelse eller medarbejdere i den relevante periode.
 - Amazon EU Société à responsabilité limitée (»LuxOpCo«) — I den relevante periode var LuxOpCo ejet 100 % af LuxSCS. Det havde til opgave at udvikle og forbedre den softwarebaserede forretningsmodel, som ligger til grund for Amazons europæiske detailhandel og serviceydelser. I denne periode fungerede LuxOpCo som hovedkvarter for Amazon-koncernen i Europa og den primære operatør i Amazons europæiske online detailhandel og tjenesteydelser, der leveres gennem de europæiske websteder. I 2013 og 2014 beløb LuxOpCos konsoliderede nettoomsætning sig til henholdsvis 13 612 449 784 EUR og 15 463 362 589 EUR. I regnskabsåret 2013 beskæftigede LuxOpCo i gennemsnit 523 fuldtidsansatte (»FTE'er«).

2.3. Licensaftalen

- (26) LuxOpCo indgik en licensaftale (»licensaftalen«) med LuxSCS med virkning fra den 30. april 2006. I henhold til denne aftale opnåede LuxOpCo uigenkaldelig eneret til at udvikle, forbedre og udnytte immaterielle aktiver med henblik på at drive webstederne i EU og til ethvert andet formål inden for de europæiske landes geografiske område til gengæld for en royaltymbetaling (»licensgebyret«). Ethvert immaterielt aktiv skabt eller videreudviklet af LuxOpCo på grundlag af eller som resultat af adgang til de immaterielle ejendomsrettigheder tildeltes LuxSCS. LuxOpCo var forpligtet til at handle på eget initiativ og risiko for at beskytte og bevare immaterielle aktiver. Licensaftalen henviste også til tjenester, der skulle leveres af LuxOpCo til fordel for LuxSCS uden særskilt betaling til LuxOpCo. Endvidere indvilligede LuxOpCo i at påtage sig alle risici i forbindelse med de aktiviteter, selskabet skulle udføre i henhold til licensaftalen. Hvis LuxOpCo erhvervede immaterielle aktiver for brug til samme formål som tredjeparts immaterielle aktiver, så skulle LuxOpCo licensere de immaterielle ejendomsrettigheder til det pågældende aktiv til LuxSCS på royaltifrit grundlag.

- (27) Licensaftalen skulle være gældende for hele levetiden for de licenserede immaterielle ejendomsrettigheder og kunne udelukkende opsiges i tilfælde af en ændring i kontrollen eller væsentlig behæftelse, eller hvis en af parterne undlod at råde bod på manglende overholdelse af sine forpligtelser ifølge samme aftale. Som følge heraf havde LuxSCS ingen mulighed for ensidigt at opsiges licensaftalen. Licensaftalen blev ændret i januar 2010 med virkning fra 1. januar 2009. Ændringen vedrørte definitionen af »overskud fra driften i EU«, der benyttedes med henblik på beregning af licensgebyret.

2.4. Den anfægtede skatteafgørelse

- (28) Den foranstaltning, der vurderes i denne afgørelse, er brevet af 6. november 2003⁽⁹⁾ fra de luxembourgske skattemyndigheder til Amazon om godkendelse af den ordning for fastsættelse af transferpris, der er beskrevet i Amazons skrivelse af 23. oktober 2003 til disse myndigheder, og Amazon-koncernens struktur, der er beskrevet i Amazons skrivelser af 23. oktober 2003 og 31. oktober 2003⁽¹⁰⁾.
- (29) I sit brev af 31. oktober 2003 til Luxembourgs skattemyndighed (»Amazons brev af 31. oktober 2003«), søgte Amazon en bekræftelse på skattebehandlingen af LuxSCS, dets USA-baserede partner og dividender modtaget fra LuxOpCo under den nye påtænkte struktur. I brevet forklares det, at LuxSCS som kommanditselskab, *Société en Commandite Simple* ikke skønnes at have en retlig skatteform forskellig fra dets partnere og som følge heraf ikke er underlagt selskabsskattepligt eller formueskattepligt i Luxembourg. Uanset LuxSCS' skattemæssige gennemsigtighed, så kunne LuxSCS eller dets USA-baserede partnere stadig have været beskattede i Luxembourg, hvis det skønnedes, at deres aktiviteter blev udført fra et fast driftssted. Derfor forklares det endvidere i brevet, at hverken LuxSCS eller dets partnere kunne betragtes som havende en fysisk tilstedeværelse i Luxembourg (kontorer, medarbejdere osv.), og at LuxSCS i mangel på et fast driftssted derfor ikke kunne skønnes at have en skatteform forskellig fra dets partnere eller drive handel i Luxembourg. Endvidere kunne selskabets partnere heller ikke skønnes at have permanent driftssted i Luxembourg.
- (30) I sit brev af 23. oktober 2003 til Luxembourgs skatteforvaltning (»Amazons brev af 23. oktober 2003«) anmodede Amazon om en bekræftelse på den selskabsmæssige skattebehandling af LuxOpCo i Luxembourg. I brevet redegøres der for Amazons planlagte forretningsstruktur i Europa, og der anmodes om en bekræftelse på, at ordningen for fastsættelse af transferprisen for licensaftalen, sådan som beskrevet deri, udgør »en passende og acceptabel profit« for LuxOpCo »med hensyn til transferprispolitikken og artikel 56 og 164, stk. 3, i LITL«. I det pågældende brev henvises der til en vedlagt »økonomisk analyse«, som beskriver »de funktioner og risici, som LuxOpCo forventeligt skulle påtage sig at gennemføre samt arten og omfanget af de immaterielle aktiver, der forventedes at være genstand for licenseringsaftalen«. På grundlag af denne analyse blev der foreslået en ordning for fastsættelse af transferpris, ifølge hvilket niveauet for den årlige royalty, der skulle betales af LuxOpCo til LuxSCS for udnyttelsen af de immaterielle aktiver, blev fastsat.
- (31) I denne afgørelse vurderes det, om den ordning for fastsættelse af transferpris, der blev godkendt i den anfægtede skatteafgørelse, indeholder en selektiv fordel, der udgør statsstøtte.

3. BESKRIVELSE AF DEN RELEVANTE RETLIGE RAMME

3.1. Nationale retsfor skrifter

- (32) De almindelige regler for selskabsbeskatning i Luxembourg er fastsat i Luxembourgs lov om selskabsbeskatning, (*loi modifiée du 4.12. 1967 concernant l'impôt sur le revenu*, »LIR«).

⁽⁹⁾ Se betragtning 2.

⁽¹⁰⁾ Som følge af en forsinkelse af omstruktureringen af Amazons transaktioner i Europa, søgte Amazon med brev af 5. december 2004 en bekræftelse fra skatteforvaltningen i Luxembourg på den fortsatte gyldighed af brevet med den anfægtede skatteaftale, hvilket blev bekræftet ved brev af 23. december 2004. Den anfægtede skatteaftale, som indledningsvist var gyldig i fem år, blev i 2010 forlænget og fandt anvendelse indtil juni 2014. Amazons europæiske struktur, som der henvises til i anmodningen om forhåndstilsagn, og som blev godkendt ved den anfægtede skatteafgørelse, blev indført fra maj 2006 og var gældende indtil juni 2014, hvor denne struktur blev ændret.

- (33) Artikel 18, stk. 1, LIR indeholder bestemmelser om den metode, der anvendes til fastsættelse af en skatteydere års overskud: »Overskuddet bestemmes som forskellen mellem nettoaktiver ved slutningen af og nettoaktiverne ved begyndelsen af rapporteringsperioden forøget med kontanter eller andre af selskabets aktiver hævet af skatteyderen til privat brug eller andre anvendelser, der ikke er beregnet til varetagelse af selskabets interesse og fratrukket yderligere bidrag tilført i rapporteringsperioden.«
- (34) I henhold til artikel 159 LIR skal hjemmehørende skatteselskaber beskattes af deres samlede overskud. I henhold til artikel 160 LIR skal ikke-hjemmehørende selskaber beskattes af deres indkomst, som defineret i artikel 156 LIR. Siden 2011 beskattes alle skattepligtige virksomheder i Luxembourg af deres skattepligtige overskud med standardskattesatsen på 28,80 %.
- (35) Artikel 164, stk. 3, LIR fastslår: »Skattepligtig indkomst omfatter skjulte overskudsfordelinger. En skjult overskudsfordeling opstår især, når en aktionær, en anpartshaver eller en interesseret part enten direkte eller indirekte modtager fordele fra et selskab eller en forening, som denne normalt ikke ville have modtaget, hvis denne ikke havde været aktionær, anpartshaver eller interesseret part.«⁽¹¹⁾ I åbningsafgørelsen fandt Kommissionen — jf. navnlig betragtning 59 — at artikel 164 LIR udgjorde retsgrundlaget i Luxembourg for interne afregningspriser og dermed gennemførte artikel 9 i OECD's modelbeskatningsoverenskomst, som fastlagde armslængdeprincippet, ifølge hvilket priserne i koncerninterne transaktioner skal fastsættes i overensstemmelse med markedspriserne (se betragtning 40 i denne afgørelse).
- (36) Fra den 1. januar 2017 formaliserede en ny artikel 56a i LIR udtrykkeligt anvendelsen af armslængdeprincippet under luxembourgsk skattelovgivning. Dette er blevet bekræftet af Domstolen i Amazon-dommen: »Det er først fra den 1. januar 2017, dvs. efter vedtagelsen og forlængelsen af den omhandlede skatteafgørelse, at en ny artikel i indkomstskatteloven udtrykkeligt formaliserer anvendelsen af armslængdeprincippet i luxembourgsk skattelovgivning«.

3.2. Retningslinjer for fastsættelse af transferpris

- (37) Denne afgørelse vedrører en skatteafgørelse, der validerer en ordning for fastsættelse af transferpris, også kaldet en forhåndsgodkendt prisfastsættelsesordning. Forhåndsgodkendte prisfastsættelsesordninger er ordninger, der forud for koncerninterne transaktioner fastlægger et passende sæt kriterier for fastsættelse af interne afregningspriser for disse transaktioner over en bestemt periode i skattemæssig henseende.
- (38) I denne sammenhæng henviser fastsættelse af transferpris til de priser, der opkræves for kommercielle transaktioner mellem forskellige dele af samme koncern, navnlig priser, der fastsættes for varer, der sælges, eller tjenesteydelser, der leveres af et datterselskab i en koncern til et andet datterselskab i samme koncern. Fastsættelse af transferpris vedrører således overskudsfordeling mellem forskellige dele af samme koncern.
- (39) Multinationale selskaber betaler skat i jurisdiktioner med forskellige skattesatser. Det overskud efter skat, der registreres på koncernniveau, er summen af overskuddet efter skat i hvert land, hvor koncernen er skattepligtig. I stedet for at maksimere det overskud, der er angivet i hvert land, har multinationale selskaber derfor et finansielt incitament til at allokere så meget overskud som muligt til jurisdiktioner med lav skat og så lidt overskud som muligt til jurisdiktioner med høj skat, når de allokere overskud til de forskellige selskaber i koncernen.
- (40) For at opnå en retfærdig beskatning er der fastlagt en internationalt aftalt standard for fastsættelse af transferpriser. I artikel 9 i OECD's modelbeskatningsoverenskomst fastsættes således det såkaldte armslængdeprincip, hvorefter priserne i koncerninterne transaktioner skal fastsættes i overensstemmelse med markedspriserne. Armslængdeprincippet er nærmere beskrevet i OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser⁽¹²⁾ (»OECD's TP-retningslinjer«).

⁽¹¹⁾ Anvendelsen af artikel 164, stk. 3, LIR på finansieringsselskaber er blevet afklaret af de luxembourgiske skatteforvaltninger i cirkulære nr. 164/2 af 28. januar 2011 og nr. 164/2 af 8. april 2011, som siden er blevet erstattet af Circulaire du directeur des contributions LIR nr. 56/1 – 56bis/1 du 27 décembre 2016, traitement fiscal des sociétés exerçant des transactions de financement intra-groupe.

⁽¹²⁾ OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser med henblik på multinationale virksomheder og skattemyndigheder, OECD, juli 2010.

4. BEGRUNDELSE FOR AT INDLEDE DEN OFFICIELLE UNDERSØGELSESPROCEDURE

- (41) I åbningsafgørelsen udtrykte Kommissionen alvorlig tvivl om, hvorvidt den anfægtede skatteafgørelse var forenelig med det indre markeds principper. Navnlig udtrykte den tvivl om, hvorvidt den ordning for fastsættelse af transferprisen, der blev godkendt i den anfægtede skatteafgørelse, resulterede i en royalty i overensstemmelse med armslængdeprincippet til LuxSCS og en indtjening i overensstemmelse med armslængdeprincippet for LuxOpCo.
- (42) I sin åbningsafgørelse bemærkede Kommissionen, at de luxembourgske skattemyndigheder med den anfægtede skatteafgørelse godkendte de ordninger for fastsættelse af transferpriser, som Amazon foreslog i anmodningen om en afgørelse, på grundlag af artikel 164 LIR, som — ifølge Kommissionen — gennemførte artikel 9 i OECD's modelbeskatningsoverenskomst og knæsatte armslængdeprincippet i luxembourgske ret. På grundlag af dette princip skal afregningsprisen for at undgå, at en transaktion fører til skatteunddragelse, være sammenlignelig med den pris, der ville være blevet fastsat mellem uafhængige aktører på grundlag af den traditionelle metode, ifølge hvilken det skattepligtige overskud blev beregnet på grundlag af forskellen mellem selskabets indtægter og udgifter. Ethvert resultat, der afveg fra dette resultat og sænkede beskatningsgrundlaget, medførte en fordel for den pågældende skattepligtige person.
- (43) Kommissionen fandt derfor i sin åbningsafgørelse, at en godkendelse af en ordning for fastsættelse af transferpris, som ikke afspejlede et markedsresultat, og som begunstigede en bestemt virksomhed, skal anses for umiddelbart selektiv. Denne selektive behandling ville skyldes en afvigelse eller forkert anvendelse af armslængdeprincippet som fastsat i OECD's modelbeskatningsoverenskomst og OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser og indarbejdet i national ret i henhold til artikel 164 LIR.
- (44) På dette grundlag udtrykte Kommissionen tvivl i sin åbningsafgørelse, som udelukkende vedrører lovligheden af den anfægtede skatteafgørelse i lyset af armslængdeprincippet som fastsat i OECD's modelbeskatningsoverenskomst og OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser og som indarbejdet i national ret i henhold til artikel 164 LIR.
- (45) For det første bemærkede Kommissionen, at den anfægtede skatteafgørelse syntes at være blevet indrømmet i mangel af en transferprisrapport, der underbygger ordningens armslængdekarakter i henhold til OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser. Den bemærkede endvidere, at afgørelsen var blevet truffet inden for elleve arbejdsdage fra modtagelsen af anmodningen.
- (46) For det andet konkluderede Kommissionen foreløbigt, at ordningen for fastsættelse af transferpris, der blev godkendt i den anfægtede skatteafgørelse, ikke syntes at være baseret på nogen af de generelt accepterede metoder til fastsættelse af transferpris, der er fastsat i OECD's retningslinjer for fastsættelse af transferpris.
- (47) For det tredje fastslog Kommissionen, at den royaltyudbetaling, der var godkendt i den anfægtede skatteafgørelse, i modsætning til henstillingerne i punkt 6.16 i OECD's retningslinjer for transfer pricing fra 1995 og 2010, ikke var relateret til produktion, salg eller fortjeneste. I stedet blev royaltyen beregnet som residualavancen for LuxOpCos koncerninterne transaktioner, hvilken blev bestemt ved at fratrække et rutinemæssigt afkast, der kan henføres til LuxOpCos funktioner, fra LuxOpCos faktisk registrerede overskud.
- (48) For det fjerde satte Kommissionen i overensstemmelse med OECD's TP-retningslinjer spørgsmålstegn ved, om det var korrekt at vurdere, at LuxOpCo udfører mindre komplekse funktioner i forhold til LuxSCS. Baseret på beskrivelsen af funktioner udført af LuxOpCo og de risici, som det påtager sig, syntes disse funktioner og risici faktisk at være mere komplekse end dem, der udføres af LuxSCS. De specifikke funktioner i forbindelse med immaterielle aktiver, for hvilke LuxSCS angiveligt modtager betaling, blev hverken beskrevet i anmodningen om en afgørelse eller af den luxembourgske skatteadministration i den anfægtede skatteafgørelse. Selv om LuxSCS i henhold til anmodningen om en afgørelse skulle bære alle de risici, der var forbundet med ejerskabet af dette immaterielle aktiv, blev de risici, LuxSCS påtager sig, mens det holder de immaterielle aktiver, ikke specificeret, navnlig sammenlignet med de iværksættelsesrisici, LuxOpCo påtager sig.

- (49) For det femte fandt Kommissionen, at en avance på [4-6] % på driftsomkostninger ved anvendelse af den transaktionsbestemte nettoavancemethode (»TNMM«) i henhold til OECD's TP-retningslinjer, som blev godkendt i den anfægtede skatteafgørelse for de funktioner, der udføres af LuxOpCo, var relativt lav. Især i betragtning af, at LuxOpCo's funktioner blev præsenteret som central og strategisk kommerciel beslutningstagning, der koncentrerede forretningsrisikoen på hele det europæiske marked. Endvidere var der ingen forklaring på anvendelsen af et gulv og et loft til at bestemme LuxOpCos vederlag i overensstemmelse med armslængdeprincippet, der faktisk tilsidesatte ordningen for fastsættelse af transferpris baseret på driftsomkostninger. Endelig stillede Kommissionen spørgsmålstegn ved, om valget af en metode til indirekte fastsættelse af transferpris for at fastslå LuxOpCos vederlag var berettiget, eftersom OECD's TP-retningslinjer foretrækker anvendelsen af direkte metoder til fastsættelse af et passende niveau for skattepligtigt overskud.
- (50) For det sjette bemærkede Kommissionen, at mens den anfægtede skatteafgørelse var blevet tildelt i 2003, så viste den sig stadig at finde anvendelse i 2014. Kommissionen bemærkede, at en sådan varighed var meget længere end varigheden af skatteafgørelser, der blev indgået i andre medlemsstater. Kommissionen udtrykte tvivl om, hvorvidt det var korrekt at betragte den godtgørelse, der blev accepteret i skatteafgørelsen, som stadig værende i armslængde mere end ti år senere uden nogen gennemgang eller forpligtelse til at underrette forvaltningen, hvis eventuelle afgørende omstændigheder i mellemtiden skulle have ændret sig.
- (51) I lyset af disse tvivl nåede Kommissionen i sin åbningsafgørelse frem til den foreløbige konklusion, at den anfægtede skatteafgørelse gav Amazon en selektiv fordel som følge af en royaltyudbetaling for LuxSCS og et vederlag for LuxOpCo, der afveg fra armslængdeprincippet. Da alle de øvrige betingelser i traktatens artikel 107, stk. 1, tilsyneladende var opfyldt, og der ikke var nogen åbenbar forenelighed i henhold til traktatens artikel 107, stk. 2 eller 3, nåede Kommissionen til den foreløbige konklusion, at den anfægtede skatteafgørelse udgjorde statsstøtte, der var uforenelig med det indre markeds principper.

5. DE LUXEMBOURGSKE MYNDIGHEDERS BEMÆRKNINGER TIL ÅBNINGSAFGØRELSEN

5.1. Vedrørende påståede juridiske fejl i åbningsafgørelsen

- (52) Luxembourg fandt, at åbningsafgørelsen var behæftet med en række juridiske fejl.
- (53) For det første fandt Luxembourg, at denne afgørelse udgør en indblanding i dets suveræne beføjelser inden for direkte beskatning. Man fandt navnlig, at Kommissionen havde overskredet sine beføjelser inden for statsstøtte ved at udvikle og indføre sin egen fortolkning af armslængdeprincippet.
- (54) Luxembourg gjorde særligt opmærksom på overførselsprisens særlige karakter og kompleksitet. I henhold til OECD's retningslinjer for fastsættelse af transferpris skal de nationale skattemyndigheder kunne benytte et vist skøn i deres fortolkning af skattereglerne i forbindelse med en enkelt sag og afgøre, om den anvendte transfer pricing-metode resulterer i en acceptabel fastsættelse af transferpris. Luxembourg hævdede, at det havde modtaget bekræftelse på, at dets skattelovgivning var hensigtsmæssig og overholdt adfærdskodeksen for erhvervsbeskatning og OECD's retningslinjer for fastsættelse af transferpris.
- (55) For det andet hævder Luxembourg, at denne præcedens, som Kommissionen påberåber sig i åbningsafgørelsen, adskiller sig fra den anfægtede skatteafgørelse, idet de vedrørte ordninger, der indeholdt elementer, der medførte en fordel, uanset skatteyderens individuelle omstændigheder.
- (56) For det tredje har Luxembourg påstået, at åbningsafgørelsen ikke indeholder en selektivitetsanalyse, og at den navnlig ikke identificerer referenceskattesystemet eller referencegruppen af skatteydere, med hvilke Amazons skattebehandling skal sammenlignes. Derfor var der følgelig ikke fundet nogen undtagelse fra referenceskattesystemet og fordelene, der anvendtes på Amazon.
- (57) Med hensyn til den korrekte referenceramme anså Luxembourg det for at være den nationale skattelovgivning, navnlig artikel 164, stk. 3, og artikel 18 LIR. Luxembourg insisterede på, at den anfægtede skatteafgørelse skal vurderes i lyset af den gældende lovramme og den økonomiske kontekst, der var gældende på tidspunktet for tildeling af foranstaltningen, dvs. i 2003. Luxembourg bemærkede, at OECD's retningslinjer fra 2010 for fastsættelse af transferpris ikke eksisterede i 2003, og der blev ikke henvist i luxembourgsk lovgivning til OECD-retningslinjerne fra 1995.

- (58) For det fjerde fandt Luxembourg, at Kommissionen ikke havde identificeret nogen kategori af selskaber, der måtte have haft gavn af foranstaltningen. Med hensyn til referencegruppen af skatteydere betragtede de luxembourgske myndigheder kun skatteydere omfattet af regler om fastsættelse af transferpris og dets skattemæssige praksis som værende i en sammenlignelig faktisk og retlig situation.

5.2. Vedrørende den tvivl, der blev udtrykt i åbningsafgørelsen

- (59) Luxembourg henviste også specifikt til den tvivl, som Kommissionen gav udtryk for i åbningsafgørelsen vedrørende den anfægtede skatteafgørelses overholdelse af armslængdeprincippet i overensstemmelse med OECD's TP-retningslinjer.
- (60) For det første gjorde Luxembourg gældende, at Kommissionens bekymring over, at den anfægtede skatteafgørelse blev truffet uden den krævede økonomiske analyse, er ubegrundet, da der blev udarbejdet en transferprisrapport for at underbygge den ordning for fastsættelse af transferpris, der blev foreslået i anmodningen om en afgørelse.
- (61) Luxembourg forklarede, at da online-detailhandel er en aktivitet med lave marginer, som er udsat for hård konkurrence, var det Amazons strategi at differentiere sig gennem teknologisk innovation. Som en følge heraf blev immaterielle aktiver betragtet som den væsentlige værdikilde i Amazons aktiviteter.
- (62) Luxembourg fremførte, at den anfægtede skatteafgørelse godkender en ordning for fastsættelse af transferpris baseret på TNMM til bestemmelse af niveauet for den royalty i overensstemmelse med armslængdeprincippet, der er betalt af LuxOpCo til LuxSCS, og som er i overensstemmelse med Luxembourgs lovgivningsmæssige rammer på tidspunktet for tildelingen af foranstaltningen. TNMM er en metode til fastsættelse af transferpris, der svarer til luxembourgske regler for fastsættelse af transferpris og administrativ praksis. Luxembourgs skattemyndigheds accept af TNMM afspejler den funktionelle analyse, der er indeholdt i transferprisrapporten. Derfor blev LuxOpCo anset for at være den mindst komplekse enhed i sammenligning med LuxSCS, og den var korrekt blevet valgt som den testede part. Andre metoder ville have givet mere flygtige resultater. På baggrund af disse betragtninger hævdede Luxembourg, at den anfægtede skatteafgørelse ikke kan anses for at acceptere »det lavest mulige resultat« for LuxOpCo.
- (63) For det tredje bekræftede Luxembourg som følge af Kommissionens tvivl i åbningsafgørelsen, at royalty fra LuxOpCo til LuxSCS ikke er relateret til produktion, salg eller fortjeneste. Luxembourg bekræftede, at royaltyen beregnes som en residualavance. Luxembourg betragter imidlertid et sådant resultat som iboende ved anvendelsen af TNMM og i overensstemmelse med funktionelle analyser og risikoanalyser.
- (64) For det fjerde hævdede Luxembourg, at LuxOpCos reelle finansielle afkast for hvert år i den relevante periode fuldt ud er i overensstemmelse med armslængdeprincippet.
- (65) For det femte fremførte Luxembourg for så vidt angår tvivl om relevansen af gulvet og loftet for LuxOpCos vederlag, at gulvet garanterede et positivt vederlag, der var stigende i takt med forretningernes ekspansion. Endvidere tilskyndede bunden og loftet LuxOpCo til at forvalte sine aktiviteter effektivt. Da den margin, der blev opnået af LuxOpCo i perioden 2006-2013 i gennemsnit var [3,5-4] % (*), og hvert år lå inden for grænsekvoteintervallet, konkluderer Luxembourg, at lofter og gulve ikke havde nogen reel og praktisk indvirkning.
- (66) Luxembourg hævdede endvidere, at beskatningsgrundlaget ikke var blevet begrænset, og at det var steget i takt med Amazons ekspansion og investering i EU-området. Vederlagsmarginen blev anvendt på alle LuxOpCos driftsomkostninger, ikke kun på driftsomkostningerne i Luxembourg.

(*) Fortroligt.

- (67) For det sjette bemærkes, at Luxembourg for så vidt angår varigheden af den anfægtede skatteafgørelse forklarede, at den oprindeligt var gældende i fem regnskabsperioder fra starten af Amazons aktiviteter i Luxembourg, som faktisk fandt sted i 2006⁽¹³⁾. Derfor var den anfægtede skatteafgørelse først i anvendelse indtil 2011. Luxembourg forklarede endvidere, at ifølge de daværende administrative praksis blev beslutninger vedrørende fastsættelse af transferpris generelt kun ændret, hvis aktivitetsmodellen eller markedsvilkårene ændrede sig markant. Luxembourg forklarede desuden, at efter den økonomiske krise i 2008 var vederlag for sammenlignelige aktiviteter (onlinedetailhandel) under stort pres, og Amazons driftsmarginaler var blevet reducerede. I denne sammenhæng fandt de luxembourgske myndigheder, at en revision af prissætningen kunne have ført til en reduktion i LuxOpCos vederlag.

6. INTERESSEREDE PARTERS BEMÆRKNINGER TIL ÅBNINGSAFGØRELSEN

6.1. Bemærkninger fra Amazon

- (68) I sine bemærkninger fokuserede Amazon på påståede juridiske fejl og på den tvivl, som Kommissionen gav udtryk for i åbningsafgørelsen.
- (69) Med hensyn til de påståede juridiske fejl hævdede Amazon, at Kommissionen ikke havde identificeret referencerammen korrekt, og at den ikke havde bevist foranstaltningens selektivitet i sin åbningsafgørelse. Ifølge Amazon bør den anfægtede skatteafgørelse revideres i forhold til en særlig regel i national ret og/eller administrativ praksis og i forhold til ikke selskabsskattesystemet som helhed. Den korrekte referenceramme til vurdering af den anfægtede skatteafgørelse er derfor armslængdeprincippet som fastsat i artikel 164, stk. 3, og artikel 18 LIR, sammen med den relevante administrative praksis, der anvender de pågældende bestemmelser. Ifølge Amazon kunne der desuden kun være tale om statsstøtte, hvis den anfægtede skatteafgørelse afviger fra den normale fortolkning og anvendelse af armslængdeprincippet i Luxembourg, hvilket ifølge Amazon ikke var tilfældet for den anfægtede skatteafgørelse. Amazon hævdede desuden, at Kommissionen ikke påviste foranstaltningens selektivitet.
- (70) Med hensyn til den tvivl, som Kommissionen gav udtryk for i åbningsafgørelsen, er Amazons bemærkninger stort set sammenfaldende med Luxembourgs, for så vidt som Amazon også hævdede, at anmodningen om en afgørelse var ledsaget af en transferprisrapport, og at denne anmodning blev nøje gennemgået.
- (71) Amazon hævdede endvidere, at den valgte metode til fastsættelse af transferpris, residualavancefordelingen, ikke kun er i overensstemmelse med OECD's retningslinjer for fastsættelse af transferpris, men også med luxembourgske regler for fastsættelse af transferpris og administrativ praksis⁽¹⁴⁾.
- (72) Amazon tilføjede, at LuxSCS' bidrag ikke kun består i underlicensering af immaterielle aktiver, men også i overtagelse af risici i forbindelse med LuxOpCo's aktiviteter.
- (73) Amazon hævdede endvidere, at anvendelsen af CUP-metoden ikke var egnet til de givne omstændigheder. Amazon hævdede, at den luxembourgske skatteadministration under alle omstændigheder skal påbegynde analysen til fastsættelse af transferpris på grundlag af den metode, som skatteyderen vælger. Amazon mindede også om, at anvendelsen af enhver metode til fastsættelse af transferpris typisk giver en række resultater snarere end en præcis pris, da fastsættelse af transferpris ikke er en eksakt videnskab og kræver udøvelse af dømmekraft.
- (74) Amazon forsvarede også gyldigheden af varigheden af den anfægtede skatteafgørelse ved at indgive en efterfølgende transferprisrapport, som den havde bestilt i 2012 (»den efterfølgende TP-rapport fra 2012«). Denne rapport præsenterede to ajourførte virksomhedsdatasæt: ét baseret på data fra 2004-2006 og et andet fra 2008-2010, som ifølge Amazon bekræftede, at LuxOpCos vederlag forblev inden for armslængdeintervallet i hele den relevante periode.

⁽¹³⁾ Ved brev af 5. december 2004 meddelte Amazon Luxembourg, at omstruktureringen først ville blive gennemført i 2006, og virksomheden anmodede om, at den anfægtede skatteafgørelse skulle gælde for de første fem år fra dette tidspunkt. Den 23. december 2004 bekræftede Luxembourg, at den beskrevne forsinkelse ikke berørte aftalen af 6. november 2003, forudsat at andre bestemmelser i anmodningen af 23. oktober 2003 blev opretholdt.

⁽¹⁴⁾ Amazon illustrerer dette argument med henvisning til de luxembourgske skatteafgørelser udgivet af ICIJ. Blandt disse har Amazon identificeret 97 afgørelser, der ifølge Amazon er baseret på residualavancefordelingsmetoden, og som inden for finansieringsordninger allokere et ikke-entydigt afkast, dvs. en fast finansiell margin til en luxembourgske enhed, mens det resterende overskud allokeres til indehaveren af et finansieringsinstrument.

6.2. Bemærkninger fra andre interesserede parter

- (75) EPICENTER⁽¹⁵⁾, Computer & Communications Industry Association («CCIA»), ATOZ og Fedil fremsatte deres bemærkninger, hvori de gav udtryk for en række betænkeligheder. EPICENTER fandt, at man i åbningsafgørelsen ikke var opmærksom på den passende grad af skønsebeføjelse, der er forbundet med praksis for transferpriser, og at Kommissionen overskred sine retlige beføjelser på området for direkte beskatning ved at anvende statsstøttereglerne til at bekæmpe skadelig skattekonkurrence. Både ATOZ og Fedil gjorde gældende, at det ikke var korrekt at tage hensyn til OECD's regler om interne afregningspriser i forbindelse med vurderingen af statsstøtte, da de ikke var indarbejdet i den luxembourgske lovgivning på daværende tidspunkt.
- (76) Oxfam, Booksellers Association of the United Kingdom & Ireland Ltd., European and International Bookseller Federation, le syndicat de la librairie française, Federation of European Publishers og le Syndicat des Distributeurs de Loisirs Culturels og Bundesarbeitskammer støttede enten Kommissionens argumenter eller hilste Kommissionens statsstøtteundersøgelser velkommen.

7. OPLYSNINGER FREMLAGT AF SELSKAB X

- (77) Selskab X, som er konkurrent til Amazon, som er aktiv inden for onlinedetailhandel på et EU-marked, og som ikke ønskede at offentliggøre sin identitet, sendte markedsoplysninger til Kommissionen i forbindelse med undersøgelsen. Det forklarede, at de vigtigste drivkræfter for en vellykket og varig onlinedetailhandel var kunder og markedsføring, og at de vigtigste aktiver til at sikre vækst på dette marked derfor var en solid kundedatabase og den finansielle kapacitet til at foretage betydelige investeringer i markedsføring. Selskab X understregede også, at Amazon havde været ret aggressiv i at investere i teknologi og markedsføring og dermed opnå fordele, der var svære at konkurrere med.

8. BEMÆRKNINGER FRA DE LUXEMBOURGSKE MYNDIGHEDER TIL BEMÆRKNINGER FRA TREDJEPARTER OG TIL OPLYSNINGER INDSENDT AF SELSKAB X

- (78) Ved skrivelse af 20. april 2015 tilsluttede Luxembourg sig bemærkningerne fra Amazon, FEDIL, CCIA, ATOZ og EPICENTER, mens det fandt, at de øvrige bemærkninger, der blev fremsat som følge af åbningsafgørelsen, ikke var relevante for sagen.
- (79) Den 2. maj 2016 fremsendte Luxembourg sine bemærkninger til de fremlagte dokumenter fra selskab X. Luxembourg erklærede, at Amazon som markedsoperatør er bedre rustet til at fremsætte bemærkninger til selskab X's fremsendte dokumentation.

9. YDERLIGERE INDSENDELSER FRA AMAZON

- (80) I sine yderligere bemærkninger fremlagde Amazon supplerende oplysninger for at begrunde, at vederlaget til LuxSCS og LuxOpCo, der blev godkendt i den anfægtede skatteafgørelse, var i overensstemmelse med det luxembourgske skattesystem.
- (81) Amazon sætter endvidere spørgsmålstegn ved, om selskab X faktisk er sammenligneligt med LuxOpCo, og det hævdede, at de oplysninger, som selskabet fremlagde, ikke burde have været taget i betragtning, da de ikke havde været tilgængelige på tidspunktet for udstedelsen af den anfægtede skatteafgørelse.
- (82) Med hensyn til Amazons teknologicerterede e-handelsvirksomhed hævder Amazon, at teknologisk innovation er kernen i virksomhedens serviceorienterede e-handelsforretningsmodel, og at den er af allerstørste betydning for virksomheden.
- (83) Med hensyn til de kritiske trusler mod Amazons europæiske aktiviteter nævnte Amazon følgende: i) konkurrence inden for e-handel, ii) kunders (manglende) ibrugtagning af nye produkter, tjenester og teknologier og iii) lokale økonomiske og politiske forhold samt ændringer af den retlige ramme.
- (84) I sine yderligere bemærkninger fremlagde Amazon en udtalelse til behandlingen i skatteretten i USA og en nyligt bestilt transferprisrapport. Førstnævnte blev fremlagt til støtte for den royaltysats, som LuxSCS modtog i den relevante periode, mens den senere efterfølgende rapport skulle understøtte, at LuxOpCos vederlag var på armslængdevilkår.

⁽¹⁵⁾ EPICENTER beskriver sig selv som et selvstændigt initiativ af seks ledende tænketanke i hele EU. Det søger at oplyse EU's politiske debat og fremme principperne om et frit samfund ved at bringe medlemmernes økonomiske ekspertise sammen.

10. VURDERING

- (85) I henhold til artikel 107, stk. 1, i traktaten er statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler under enhver tænkelig form, og som fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencevilkårene ved at begunstige visse selskaber eller visse produktioner, uforenelig med det indre marked, i det omfang den påvirker samhandelen mellem medlemsstaterne.
- (86) Som fastslået af Unionens retsinstanser⁽¹⁶⁾ skal en foranstaltning for at kunne betragtes som støtte i henhold til traktatens artikel 107, stk. 1, opfylde følgende kumulative betingelser: i) foranstaltningen skal kunne tilregnes staten og finansieres ved hjælp af statsmidler, ii) den skal give modtageren en fordel, iii) denne fordel skal være selektiv og iv) foranstaltningen skal fordreje eller true med at fordreje konkurrencevilkårene og kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne.
- (87) I forbindelse med denne afgørelse er det navnlig nødvendigt yderligere at undersøge, om der foreligger en selektiv fordel.
- (88) Ifølge fast retspraksis kræver betingelsen om en selektiv fordel en stillingtagen til, om den pågældende nationale foranstaltning som led i en bestemt retlig ordning kan begunstige »visse virksomheder eller visse produktioner« i forhold til andre virksomheder, der under hensyntagen til formålet med den nævnte ordning befinder sig i en tilsvarende retlig og faktisk situation og således er udsat for en differentieret behandling, der i det væsentlige kan betegnes som »forskelsbehandling«⁽¹⁷⁾.
- (89) Mere specifikt har Domstolen udviklet en tretrinsanalyse til at afgøre, om en given skatteforanstaltning er selektiv⁽¹⁸⁾. For det første udpeges den generelle eller almindelige skatteordning i medlemsstaten. Dette udgør »referenceordningen«. Derefter afgøres det, om den omhandlede skatteforanstaltning udgør en undtagelse fra den pågældende ordning ved at skelne mellem økonomiske aktører, som henset til formålet med ordningen befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation. Hvis foranstaltningen udgør en undtagelse fra referenceordningen, bør det for det tredje fastslås, om denne foranstaltning er begrundet ud fra referenceordningens karakter eller almindelige opbygning. En foranstaltning, der afviger fra referenceordningen, kan være begrundet, hvis den pågældende medlemsstat kan godtgøre, at denne foranstaltning er en direkte følge af de grundlæggende eller ledende principper i dette skattesystem⁽¹⁹⁾. I det tilfælde er skatteforanstaltningen ikke selektiv. Bevisbyrden påhviler i denne tredje etape medlemsstaten.
- (90) I FIAT-dommen⁽²⁰⁾ præciserede Domstolen yderligere, hvordan den relevante referenceordning skal identificeres. Domstolen anførte, at Kommissionen ikke bør tage hensyn til parametre og regler, der ligger uden for det nationale skattesystem, når den fastlægger referenceordningen. Nærmere bestemt fandt Domstolen i præmis 96 i FIAT-dommen, at »[p]arametre og regler uden for det pågældende nationale skattesystem kan derfor ikke tages i betragtning ved undersøgelsen af, om der foreligger en selektiv skattefordel som omhandlet i traktatens artikel 107, stk. 1, og ved fastlæggelsen af den skattebyrde, som en virksomhed normalt skal bære, medmindre der i det nationale skattesystem udtrykkeligt henvises til dem«.
- (91) I lyset af disse principper, som der henvises til i præmis 44 i Amazon-dommen, stadfæstede Domstolen i præmis 58⁽²¹⁾ Rettens konklusion om, at Kommissionen ikke i afslutningsafgørelsen havde godtgjort, at der forelå en fordel for Amazon-koncernen som omhandlet i traktatens artikel 107, stk. 1. Domstolen stadfæstede derfor annullationen af afslutningsafgørelsen.

⁽¹⁶⁾ Sag C-399/08 P Kommissionen mod Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, præmis 39.

⁽¹⁷⁾ Sag C-457/21 P Kommissionen mod Amazon.com m.fl., ECLI:EU:C:2023:985, præmis 33. Se også forenede sager C-451/21 P og C-454/21 P, Luxembourg m.fl. mod Kommissionen, ECLI:EU:C:2023:948, præmis 106. Se også sag C-172/03, Heiser, ECLI:EU:C:2005:130, præmis 40.

⁽¹⁸⁾ Forenede sager C-78/08 til C-80/08 Paint Graphos, ECLI:EU:C:2009:417, præmis 49 og 64-65. Denne tretrinsmetode til analyse af støttens selektivitet havde til formål at afsløre den skjulte selektivitet af fordelagtige skatteforanstaltninger, der tilsyneladende er tilgængelige for enhver virksomhed: Se forenede sager C-649/20 P, C-658/20 P og C-662/20 P Spanien m.fl. mod Kommissionen, ECLI:EU:C:2023:60, præmis 48.

⁽¹⁹⁾ Forenede sager C-78/08-C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2009:417, præmis 65.

⁽²⁰⁾ Forenede sager C-885/19 P og C-898/19 P Kommissionen mod Fiat Chrysler Finance Europe, ECLI:EU:C:2022:859.

⁽²¹⁾ Sag C-457/21 P Kommissionen mod Amazon.com m.fl., ECLI:EU:C:2023:985: se også begrundelsen i punkt 41-50 og 53-58.

- (92) I henhold til traktatens artikel 266 påhviler det således Kommissionen at træffe de nødvendige foranstaltninger for at efterkomme Amazon-dommen.
- (93) Domstolens konstateringer i Amazon-dommen er faktisk direkte relevante for vurderingen af den tvivl, der blev rejst i åbningsafgørelsen med hensyn til den anfægtede skatteafgørelse. Denne tvivl var især baseret på en analyse af tilstedeværelsen af en selektiv fordel, der var baseret på en referenceordning, som forudsatte, at OECD's armslængdeprincip, som beskrevet i artikel 9 i OECD's modelbeskatningsoverenskomst, var indarbejdet i den luxembourgske skattelovgivning. Samme tilgang var baseret på anvendeligheden af OECD's TP-retningslinjer i det luxembourgske skattesystem.
- (94) Mere specifikt bemærkede Kommissionen i åbningsafgørelsen, at artikel 164 LIR blev anset for at indarbejde artikel 9 i OECD's modelbeskatningsoverenskomst i national skattelovgivning. Kommissionen konkluderede, at ethvert resultat, der afveg fra armslængdeprincippet, som udtrykt i denne konvention og OECD's TP-retningslinjer, og som sænkede beskatningsgrundlaget, havde den virkning, at det gav den pågældende skattepligtige person en fordel ⁽²²⁾.
- (95) Med andre ord skyldtes den foreløbige kvalificering af den anfægtede skatteafgørelse som statsstøtte, som fastsat i åbningsafgørelsen, en afvigelse eller forkert anvendelse af armslængdeprincippet, som fastsat i OECD's modelbeskatningsoverenskomst og OECD's TP-retningslinjer.
- (96) Kommissionen bemærker endvidere, at de seks detaljerede tvivlsspørgsmål, der er givet udtryk for i betragtning 63-76 i åbningsafgørelsen, og som der henvises til i afsnit 4 i denne afgørelse, var baseret på et armslængdeprincip afledt af artikel 9 i OECD's modelbeskatningsoverenskomst som fortolket i OECD's TP-retningslinjer.
- (97) Kommissionen har imidlertid erkendt, at Domstolen i præmis 54 i Amazon-dommen fastslog, at kun principper, der er indarbejdet i national ret, kan anvendes med henblik på fastlæggelsen af referencerammen i forbindelse med tretrinstesten for at påvise tilstedeværelsen af en selektiv fordel. Domstolen fastslog således, at »... kun indarbejdelsen af dette [armslængde]princip som sådant i national ret, der som minimum kræver, at sidstnævnte udtrykkeligt henviser til det nævnte princip, give Kommissionen mulighed for at anvende dette princip i forbindelse med vurderingen af, om der foreligger en selektiv fordel som omhandlet i traktatens artikel 107, stk. 1«.
- 98) Endvidere fremgår det af præmis 55 i Amazon-dommen, at Domstolen fastslog, at Kommissionen i afslutningsafgørelsen begik en fejl ved at fastlægge referencerammen, da armslængdeprincippet ikke var forankret i national ret. Den konkluderede i realiteten, at »[d]a Kommissionen selv har anerkendt [...], at det er først fra den 1. januar 2017, dvs. efter vedtagelsen og forlængelsen af den omhandlede skatteafgørelse, at en ny artikel i indkomstskatteloven udtrykkeligt formaliserer anvendelsen af armslængdeprincippet i luxembourgske skattelovgivning«. Det er således fastslået, at det krav, der er nævnt i den retspraksis, der nævnes i den foregående præmis, ikke var opfyldt på tidspunktet for den pågældende medlemsstats vedtagelse af den foranstaltning, som Kommissionen fastslog udgjorde statsstøtte, således at denne institution ikke kunne anvende dette princip med tilbagevirkende kraft i den omtvistede afgørelse.«
- (99) I lyset af denne konklusion finder Kommissionen, at den tvivl, der blev rejst i åbningsafgørelsen, skal ophæves. Da den anfægtede skatteafgørelse stammer fra den 6. november 2003, blev den vedtaget på et tidspunkt, hvor armslængdeprincippet endnu ikke var indarbejdet i den luxembourgske skattelovgivning, således som det fremgår af Amazon-dommen.
- (100) Som nævnt i Amazon-dommen medfører fejl i fastlæggelsen af de regler, der faktisk finder anvendelse i henhold til den relevante nationale lovgivning, og dermed i fastlæggelsen af den »normale« beskatning, som den anfægtede skatteafgørelse skal vurderes i lyset af, nødvendigvis, at hele argumentationen vedrørende eksistensen af en selektiv fordel bliver ugyldig ⁽²³⁾.

⁽²²⁾ Kommissionen henviste til statsstøttesag C 49/2001, Koordinationscentre — Luxembourg (EUT L 170 af 9.7.2003, s. 20).

⁽²³⁾ Sag C-457/21 P Kommissionen mod Amazon.com m.fl., ECLI:EU:C:2023:985, præmis 37.

- (101) Som følge heraf gør hverken den specifikke tvivl, der rejses i åbningsafgørelsen, eller den underliggende begrundelse heri det muligt for Kommissionen at fastslå, at Luxembourg ved den anfægtede skatteafgørelse gav Amazon en selektiv fordel. I denne afgørelse vurderede Kommissionen ikke tilstedeværelsen af en selektiv fordel i lyset af nogen anden referenceordning, og den rejste heller ikke tvivl om eksistensen af støtte af andre grunde, der var relateret til tilstedeværelsen af en selektiv fordel.
- (102) I denne afgørelse skal Kommissionen derfor se bort fra den tvivl, der er givet udtryk for i åbningsafgørelsen, om, hvorvidt der foreligger en selektiv fordel. Da de kriterier, der gør det muligt at konstatere forekomsten af statsstøtte på grundlag af traktatens artikel 107, stk. 1, er kumulative, er det ikke nødvendigt at undersøge de andre kriterier, der er fastsat i denne bestemmelse.

11. KONKLUSION

- (103) På baggrund af ovenstående konkluderer Kommissionen, at den anfægtede skatteafgørelse truffet af Luxembourg til fordel for Amazon ikke udgør statsstøtte i henhold til traktatens artikel 107, stk. 1 —

VEDTAGET DENNE AFGØRELSE:

Artikel 1

Den anfægtede skatteafgørelse, som Storhertugdømmet Luxembourgs skattemyndigheder traf den 6. november 2003 til fordel for Amazon i Storhertugdømmet Luxembourg, udgjorde ikke statsstøtte efter traktatens artikel 107, stk. 1.

Artikel 2

Denne afgørelse er rettet til Storhertugdømmet Luxembourg.

Udfærdiget i Bruxelles, den 28. november 2024.

På Kommissionens vegne
Margrethe VESTAGER
Ledende næstformand