



2025/2405

28.11.2025

KOMISJONI OTSUS (EL) 2025/2405,
28. november 2024,
eelotsuse SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) kohta – Luksemburg, väidetav abi Amazonile
(teatavaks tehtud numbri C(2024) 8565 all)
(Ainult ingliskeelne tekst on autentne)
(EMPs kohaldatav tekst)

EUROOPA KOMISJON,

võttes arvesse Euroopa Liidu toimimise lepingut, eriti selle artikli 108 lõike 2 esimest lõiku,

võttes arvesse Euroopa Majanduspiirkonna lepingut, eriti selle artikli 62 lõike 1 punkti a,

olles kutsunud huvitatud isikuid üles esitama märkusi vastavalt eespool nimetatud sätetele ⁽¹⁾ ja võttes neid märkusi arvesse ning arvestades järgmist:

1. MENETLUS

- (1) 24. juuni 2014. aasta kirjaga saatis komisjon Luksemburgi Suurhertsogiriigile (edaspidi „Luksemburg“) teabenõude seoses Amazoni kontserni äriühingute (edaspidi „Amazon“ või „Amazoni kontsern“) suhtes tehtud eelotsustega.
- (2) Selles kirjas palus komisjon, et talle esitataks kõik Amazoni kontserni suhtes tehtud eelotsused, mis tol hetkel veel jõus olid. 18. juuli 2014. aasta e-kirjas palus Luksemburg pikendada komisjoni kirjale vastamise tähtaega, mida ka tehti.
- (3) Luksemburg vastas komisjoni 24. juuni 2014. aasta teabenõudele 4. augustil 2014. Ta lisas oma vastusele muu hulgas kirja, mille Administration des contributions directes (edaspidi „Luksemburgi maksuhaldur“) oli saatnud äriühingule Amazon.com, Inc. 6. novembril 2003 (edaspidi „vaidlusalune eelotsus“ või „Amazoni eelkokkulepe“).
- (4) Komisjon võttis 7. oktoobril 2014 vastu otsuse algatada kooskõlas ELi toimimise lepingu artikli 108 lõikega 2 ametlik uurimismenetlus vaidlusaluse eelotsuse kohta, kuna tal oli tõsiseid kahtlusi kõnealuse meetme kokkusobivuses siseturuga („menetluse algatamise otsus“) ⁽²⁾. Otsuses paluti Luksemburgil esitada vaidlusaluse eelotsuse kohta lisateavet ⁽³⁾.
- (5) Luksemburg esitas oma märkused menetluse algatamise otsuse kohta 21. novembri 2014. aasta kirjas. Selle kirjaga esitati ka siirdehindade aruanne.
- (6) 6. veebruaril 2015 avaldati menetluse algatamise otsus *Euroopa Liidu Teatajas* ⁽⁴⁾. Huvitatud isikuid kutsuti üles esitama selle otsuse kohta märkusi.
- (7) 13. veebruari 2015. aasta kirjaga edastas komisjon Luksemburgile täiendava teabenõude.
- (8) Amazon esitas oma tähelepanekud menetluse algatamise otsuse kohta 5. märtsi 2015. aasta kirjas. Menetluse algatamise otsuse kohta esitasid märkusi ka kolmandad isikud.

⁽¹⁾ ELT C 44, 6.2.2015, lk 13.

⁽²⁾ Mitmel korral vahetati ka konfidentsiaalset teavet, kuid seda teabevahetust pole käesolevas punktis eraldi välja toodud.

⁽³⁾ ELT C 44, 6.2.2015, lk 30.

⁽⁴⁾ ELT C 44, 6.2.2015, lk 13.

- (9) 17. märtsi 2015. aasta kirjas vastas Luksemburg osaliselt komisjoni 13. veebruari 2015. aasta teabenõudele.
- (10) 19. märtsil 2015 edastas komisjon Luksemburgile kolmandate isikute märkused menetluse algatamise otsuse kohta.
- (11) 26. märtsil 2015 teavitas komisjon Luksemburgi, et ta oli kooskõlas määruse (EÜ) nr 659/1999⁽⁵⁾ artikliga 6a teinud kindlaks, et vaidlusluseid eelotsuseid käsitlev ametlik uurimismenetlus ei olnud seni tulemusi andnud. Sellest tulenevalt ja Luksemburgi loal saatis komisjon 26. märtsil 2015 kooskõlas määruse (EÜ) nr 659/1999 artikli 6a lõikega 6 teabenõude Amazonile (edaspidi „turuteabe taotlus“).
- (12) 4. mail 2015 täitis Amazon osaliselt komisjoni 26. märtsi 2015. aasta teabenõude.
- (13) 13. mai 2015. aasta kirjas esitas Luksemburg oma tähelepanekud menetluse algatamise otsust käsitlevate kolmandate isikute märkuste kohta.
- (14) 24. ja 31. juuli 2015. aasta kirjas esitas Amazon osalise vastuse komisjoni 3. juuli 2015. aasta taotlusele.
- (15) 21. augusti 2015. aasta kirjaga vastas Amazon osaliselt komisjoni 31. juuli 2015. aasta taotlusele, milles komisjon tuletas Amazonile meelde, et ta esitaks kogu nõutud teabe, eelkõige täieliku teabe intellektuaalomandi lepingute kohta ja Amazoni suhtes 2014. aastal tehtud uue eelotsuse kohta.
- (16) Ajavahemikul 30. septembrist 2015 kuni 12. septembrini 2017 pidasid komisjon, Luksemburg ja Amazon täiendavat kirjavahetust ja kohtumisi (üksikasjalikum teave on esitatud menetluse algatamise otsuse põhjendustes 27–89).
- (17) 4. oktoobril 2017 lõpetas komisjon ametliku uurimise, võttes vastu lõpliku otsuse (komisjoni otsus (EL) 2018/859)⁽⁶⁾, milles leiti, et Amazoni suhtes tehtud eelotsus kujutab endast riigiabi ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses (edaspidi „lõpetamisotsus“). See abi tunnistati siseturuga kokkusobimatuks ja leiti, et Luksemburg oli seda andnud ebaseaduslikult, rikkudes aluslepingu artikli 108 lõiget 3. Luksemburgile anti korraldus Amazoni saadud siseturuga kokkusobimatu ja ebaseadusliku abi summa tagasi nõuda.
- (18) Üldkohus tühistas 12. mail 2021 otsuse (EL) 2018/859⁽⁷⁾.
- (19) Komisjon esitas 22. juulil 2021 Euroopa Kohtule apellatsioonkaebuse, milles ta palus Üldkohtu 12. mai 2021. aasta otsuse tühistada.
- (20) 14. detsembril 2023 tegi Euroopa Kohus otsuse jätta komisjoni apellatsioonkaebus rahuldamata ja kinnitas seega lõpetamisotsuse tühistamise (edaspidi „Amazoni kohtuotsus“)⁽⁸⁾. Sarnaselt Üldkohtu 12. mai 2021. aasta otsusega ei mõjutanud see otsus menetluse algatamise otsust. Seega on vaidlusluse eelotsuse ametlik uurimine, mida on kirjeldatud põhjenduses 42, endiselt pooleli ja tuleb veel lõpule viia.

⁽⁵⁾ Nõukogu 22. märtsi 1999. aasta määrus (EÜ) nr 659/1999, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad EÜ asutamislepingu artikli 93 kohaldamiseks (EÜT L 83, 27.3.1999, lk 1). Määrus (EÜ) nr 659/1999 tunnistati kehtetuks ja asendati nõukogu määrusega (EL) 2015/1589, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 108 kohaldamiseks (kodifitseeritud tekst) (ELT L 248, 24.9.2015, lk 9; ELI: <http://data.europa.eu/eli/reg/2015/1589/oj>), viimane jõustus 14. oktoobril 2015).

⁽⁶⁾ Komisjoni 4. oktoobri 2017. aasta otsus (EL) 2018/859 riigiabi SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) kohta, mida Luksemburg andis ettevõtjale Amazon (teatavaks tehtud numbri C(2017) 6740 all) (ELT L 153, 15.6.2018, lk 1, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dec/2018/859/oj>).

⁽⁷⁾ Liidetud kohtuasjad T-816/17 ja T-318/18, Luksemburg ja Amazon EU ja Amazon.com vs. komisjon, ECLI:EU:T:2021:252.

⁽⁸⁾ Kohtuasi C-457/21 P, komisjon vs. Amazon.com ja teised, ECLI:EU:C:2023:985. Euroopa Kohus järeldas, et Üldkohus oli asjakohase võrdlussüsteemi kindlaks määranud ekslikult ja sellest tulenevalt analüüsinud ekslikult ka valikulise eelse kriteeriumi aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses (Amazoni kohtuotsus, punktid 46–50). Euroopa Kohus leidis siiski, et Üldkohus võis õiguspäraselt järeldada, et komisjon ei olnud Amazoni kontsernile eelse andmist tõendanud, ja selle alusel lõpetamisotsuse tühistada (Amazoni kohtuotsus, punktid 53–58). Seda arvesse võttes ja põhjenduste asendamise kaudu jättis Euroopa Kohus apellatsioonkaebuse tervikuna rahuldamata (kohtuotsus Amazon, punkt 59).

2. MEETME KIRJELDUS

2.1. Amazoni kontsern

- (21) Ametliku uurimismenetluse käigus kogutud teabe põhjal kuuluvad Amazoni kontserni Amazon.com, Inc. ja kõik äriühingud, mida Amazon.com, Inc. otse või kaudselt kontrollib (edaspidi ühiselt „Amazon“ või „Amazoni kontsern“). Amazoni peakorter asub Ameerika Ühendriikides Washingtoni osariigis Seattle'is.
- (22) Amazon ühendab jaemüügi- ja teenindusettevõtjaid. Amazon saab tulu ka muudest turundus- ja reklaamiteenustest, nagu internetireklaam ja kaubamärgi kooskasutust hõlmavad krediitkaardilepingud. Peale selle toodab ja müüb Amazon riistvaratooteid, nagu seadmed Amazon Kindle, Amazon Fire ja Amazon Echo.
- (23) Amazon käitab kolmeteistkümmet ülemaailmset veebisaiti, sealhulgas www.amazon.com, ja kuut Euroopa veebisaiti: www.amazon.de, www.amazon.co.uk, www.amazon.fr, www.amazon.it, www.amazon.es ja www.amazon.nl (edaspidi „ELi veebisaidid“). Amazoni tegevust korraldatakse kolmes segmendis: Põhja-Ameerika, rahvusvaheline ja Amazoni veebiteenuste segment.
- (24) 2016. aastal oli Amazoni ülemaailmne müügi käive ligikaudu 136 miljardit USA dollarit ja netotulu 2,37 miljardit USA dollarit. 91 % Amazoni ülemaailmsest tulust tuleb tema jaemüügitegevusest. 59 % netomüügist pärineb Põhja-Ameerika segmendist, 32 % rahvusvahelisest segmendist ja 9 % veebiteenuste segmendist. 2016. aastal oli Amazonis 314 400 täis- ja osalise tööajaga töötajat.

2.2. Amazoni tegevus Euroopas

- (25) Uurimise seisukohast on eriti olulised järgmised kaks Luksemburgi kontserni üksust seoses majandusaastatega, mis hõlmavad ajavahemikku 1. maist 2006 kuni 30. juunini 2014 (edaspidi „asjaomane periood“).
- Amazon Europe Holding Technologies SCS (edaspidi „LuxSCS“). See üksus on Luksemburgi usaldusühing (*Société en Commandite Simple*). Kuigi omandistruktuur asjaomasel perioodil muutus, olid LuxSCSi osanikud alati USAs asuvad äriühingud. Asjaomasel perioodil pidi LuxSCS tegutsema üksnes immateriaalse vara valdusettevõtjana seoses Amazoni Euroopa tegevusega, mille eest vastutas LuxOpCo kui peamine ettevõtja. LuxSCS pidi oma tütarettevõtjalt saama üksnes passiivset tulu (litsentsitasud ja intressid). LuxSCS andis ka kontsernisisesid laene LuxOpCo-le ja teistele kontserni kuuluvatele äriühingutele. LuxSCSil ei olnud asjaomasel perioodil füüsilist esindust ega töötajaid.
 - Amazon EU Société à responsabilité limitée (edaspidi „LuxOpCo“). LuxOpCo oli asjaomasel perioodil LuxSCSi saajaprotsendilises omanduses tütarettevõtte. Talle pandi ülesandeks arendada ja täiustada Amazoni Euroopa jaemüügi- ja teenusteäri aluseks olevat tarkvarapõhist ärimudelit. Sellel perioodil tegutses LuxOpCo Amazoni kontserni Euroopa peakorterina ja peamise ettevõtjana, kes tegeles Amazoni Euroopa veebipõhise jaemüügi ja veebipõhiste teenuste osutamisega Euroopa veebisaitide kaudu. 2013. ja 2014. aastal oli LuxOpCo konsolideeritud netokäive vastavalt 13 612 449 784 eurot ja 15 463 362 589 eurot. Majandusaastal 2013 oli LuxOpCo-l keskmiselt 523 täistööajaga töötajat.

2.3. Litsentsileping

- (26) 30. aprillil 2006 jõustus LuxOpCo litsentsileping LuxSCSiga (edaspidi „litsentsileping“). Selle lepingu kohaselt sai LuxOpCo litsentsitasu eest võõrandamatu ainuõiguse immateriaalset vara ELi veebisaitide haldamise eesmärgil ja mis tahes muul eesmärgil Euroopa riigi geograafilisel territooriumil arendada, täiustada ja kasutada. Mis tahes intellektuaalomand, mille LuxOpCo lõi või mida ta arendas edasi immateriaalse vara alusel või sellele juurdepääsu tulemusena, loovutati LuxSCSile. LuxOpCo pidi immateriaalse vara kaitsmisel ja hoidmisel tegutsema omal algatusel ja riisikol. Litsentsilepingus osutati ka korporatiivteenustele, mida LuxOpCo pidi LuxSCSile osutama, ilma et viimane peaks selle eest LuxOpCo-le eraldi tasu maksma. Lisaks nõustus LuxOpCo võtma üle kõik tema litsentsilepingu kohaste tegevustega seotud riskid. Kui LuxOpCo sai kolmandatelt isikutelt intellektuaalomandit, et kasutada seda samadel eesmärkidel nagu immateriaalset vara, pidi LuxOpCo litsentsima selle intellektuaalomandi litsentsitasu võtmata LuxSCSile.

- (27) Litsentsileping pidi olema jõus kõigi litsentsitud immateriaalsete varade kasutusea vältel ja selle võis lõpetada üksnes seoses kontrolliva omaniku muutumise või olulise koormatisega või juhul, kui üks pooltest ei suuda parandada oma lepingulise tegevusega seotud viga. Seega ei olnud LuxSCSi mingit võimalust litsentsilepingut ühepoolset lõpetada. Litsentsilepingut muudeti 2010. aasta jaanuaris ja muudetud leping jõustus 1. jaanuaril 2009. Muudatus puudutas litsentsitasu arvutamiseks kasutatud mõiste „ELi tegevuskasum“ määratlust.

2.4. Vaidlusalune eelotsus

- (28) Käesolevas otsuses hinnatav meede on Luksemburgi maksuhalduri 6. novembri 2003. aasta kiri Amazonile,⁽⁹⁾ millega kiideti heaks sellele maksuhaldurile adresseeritud Amazoni 23. oktoobri 2003. aasta kirjas kirjeldatud siirdehindade kokkulepe ja Amazoni kontserni struktuur, mida kirjeldati Amazoni 23. oktoobri 2003. aasta ja 31. oktoobri 2003. aasta kirjas⁽¹⁰⁾.
- (29) Oma 31. oktoobri 2003. aasta kirjas Luksemburgi maksuhaldurile (edaspidi „Amazoni 31. oktoobri 2003. aasta kiri“) taotles Amazon kinnitust maksustamislahenduse kohta, mida kohaldataks LuxSCSi, tema USAs asuvate osanike ja LuxOpCo saadavate dividendide suhtes kavandatud uue struktuuri puhul. Selles kirjas selgitatakse, et LuxSCSi kui *Société en Commandite Simple*’it ei peeta oma osanikest eraldiseisvaks maksukohustuslaseks ja et sellest tulenevalt ei kohaldata tema suhtes Luksemburgi äriühingu tulumaksu ega omandimaksu. Vaatamata LuxSCSi maksustamise läbipaistvusele võib LuxSCSi või tema USAs asuvaid osanikke maksustada ka Luksemburgis, kui leitakse, et nende tegevus toimub Luksemburgis asuva püsiva tegevuskoha kaudu. Selles kirjas nenditakse veel, et LuxSCSi ja tema osanike puhul ei saa rääkida tegelikust esindusest (kontorid, töötajad jne) Luksemburgis, mis tähendab, et püsiva tegevuskoha puudumise tõttu ei saa LuxSCSi käsitada osanikest eraldi seisva maksukohustuslasena ega Luksemburgis äritegevusega tegeleva üksusena. Samuti ei saa tema osanike kohta öelda, et neil oleks Luksemburgis püsiv tegevuskoht.
- (30) Oma 23. oktoobri 2003. aasta kirjas Luksemburgi maksuhaldurile (edaspidi „Amazoni 23. oktoobri 2003. aasta kiri“) taotles Amazon eelotsust, millega kinnitatakse Luksemburgi äriühingu tulumaksu kohaldamine LuxOpCo suhtes. Selles kirjas selgitatakse Amazoni kavandatavat ettevõtlusstruktuuri Euroopas ja palutakse kinnitust, et litsentsilepingu siirdehindade kokkulepe, mida selles kirjeldatakse, annab LuxOpCo-le tulemuseks „asjakohase ja vastuvõetava kasumi seoses siirdehindade poliitika ja LITLi artikliga 56 ning artikli 164 lõikega 3“. Selles kirjas viidatakse kirjale lisatud majandusanalüüsile, milles määratakse kindlaks „funktsioonid ja riskid, mida LuxOpCo pidi eeldatavasti võtma, samuti selle immateriaalse vara laad ja ulatus, mille suhtes pidi eeldatavasti kohaldatama immateriaalse vara litsentsi“. Selle analüüsi põhjal tehti ettepanek sõlmida siirdehindade kokkulepe iga-aastase litsentsitasu kohta, mida LuxOpCo peab maksma LuxSCSile immateriaalse vara kasutamise eest.
- (31) Käesolevas otsuses hinnatakse, kas vaidlusaluses eelotsuses heaks kiidetud siirdehindade kokkulepe hõlmab valikulise eelise andmist, mida saab käsitada riigiabina.

3. KOHALDATAVA ÕIGUSRAAMISTIKU KIRJELDUS

3.1. Siseriiklik õiguslik raamistik

- (32) Luksemburgi äriühingute maksustamise tavaeskirjad on sätestatud Luksemburgi äriühingute tulumaksuseaduses (*loi modifiée du 4.12.1967 concernant l'impôt sur le revenu*, edaspidi „LIR“).

⁽⁹⁾ Vt põhjendus 2.

⁽¹⁰⁾ Tulenevalt viivitusest Amazoni Euroopa tegevuse restruktureerimisel taotles Amazon Luksemburgi maksuhaldurilt 5. detsembri 2004. aasta kirjas kinnitust vaidlusaluse eelotsuse edasise kehtivuse kohta. Maksuhaldur andis oma kinnituse 23. detsembri 2004. aasta kirjaga. Vaidlusalust eelotsust, mille kehtivus pidi algselt olema viis aastat, pikendati 2010. aastal ja see kehtis 2014. aasta juunini. Amazoni Euroopa struktuur, millele osutatakse eelotsuse taotluses ja mis vaidlusaluse eelotsusega heaks kiideti, kehtis 2006. aasta maist 2014. aasta juunini, mil seda struktuuri muudeti.

- (33) LIRi artikli 18 lõikes 1 on kirjeldatud, kuidas arvutada äriühingust maksumaksja aastakasumit: „Määratluse kohaselt on kasum aruandeperioodi lõpu seisuga olemasoleva netovara ja aruandeperioodi alguses olemasoleva netovara vahe, millele liidetakse maksukohustuslase poolt isiklikuks kasutuseks või muul äriühingu huve mitteteenival otstarbel väljavõetud raha või muu vara ning millest lahutatakse aruandeperioodi jooksul tehtud täiendavad maksed.“
- (34) LIRi artikli 159 kohaselt maksustatakse residendist äriühingute puhul nende kasum kogu ulatuses. LIRi artikli 160 kohaselt maksustatakse mitteresidendist äriühingute puhul nende Luksemburgist pärinev tulu, mis on määratletud sama seaduse artiklis 156. Alates 2011. aastast kohaldatakse kõigi Luksemburgis maksustatavate äriühingute maksustatava kasumi suhtes ühtset maksumäära 28,80 %.
- (35) LIRi artikli 164 lõikes 3 on sätestatud, et „[k]asumi varjatud jagamist tuleb arvesse võtta maksustatava tulu kindlaksmääramisel Varjatud kasumieraldistega võib eelkõige tegemist olla juhul, kui osanik, aktsionär või huvitatud pool saab äriühingust või ettevõttest otsest või kaudset kasu, mida ta ei saaks siis, kui ta poleks osanik, aktsionär või huvitatud pool.“⁽¹¹⁾ Menetluse algatamise otsuses leidis komisjon (vt eelkõige põhjendus 59), et LIRi artikkel 164 on alus siirdehindade määramiseks Luksemburgis ja et sellega kohaldati seal OECD näidislepingu artiklit 9, milles on sätestatud reaalturuväärtuse põhimõte, mille kohaselt määratakse ühte kontserni kuuluvate äriühingute vaheliste tehingute hinnad kindlaks lähtuvalt turuhindadest (vt käesoleva otsuse põhjendus 40).
- (36) 1. jaanuaril 2017 sätestati LIRi uues artiklis 56a sõnaselgelt reaalturuväärtuse põhimõtte kohaldamine Luksemburgi maksuõiguses. Seda on kinnitanud ka Euroopa Kohus oma Amazoni kohtuotsuses: „tulumaksuseaduse uue artikliga [on] alles alates 1. jaanuarist 2017 ehk pärast kõnealuse maksualase eelotsuse tegemist ja selle pikendamist „sõnaselgelt vormistatud reaalturuväärtuse põhimõtte kohaldamine Luksemburgi maksuõiguses““.

3.2. Siirdehindu käsitlevad suunised

- (37) Käesolev otsus käsitleb eelotsust, millega kinnitatakse siirdehindade kokkulepe ja mida nimetatakse ka siirdehinna eelkokkuleppeks. Siirdehinna eelkokkulepped on kokkulepped, millega määratakse enne kontsernisest tehingute toimumist kindlaks asjakohased kriteeriumid selliste tehingute siirdehindade kindlaksmääramiseks teataval ajavahemikul maksustamise eesmärgil.
- (38) Selles kontekstis on siirdehindad hinnad, mida sama kontserni eri üksused kohaldavad omavaheliste äritehingute puhul, eelkõige hinnad, mida kasutatakse siis, kui kontserni üks tütarettevõtja müüb tooteid või osutab teenuseid sama kontserni teisele tütarettevõtjale. Seega on siirdehindade määramine seotud kasumi jaotamisega sama kontserni eri üksuste vahel.
- (39) Hargmaised ettevõtted maksavad make erinevate maksumääradega jurisdiktsioonides. Kontserni tasandil kajastatav maksustamisjärgne kasum on kõigis sellistes riikides kajastatavate maksustamisjärgsete kasumite summa, kus kontsern on maksukohustuslane. Seega on hargmaistel ettevõtetel kontserni eri äriühingute vahel kasumi jaotamisel rahaline stiimul igas riigis deklareeritava kasumi maksimeerimise asemel kajastada võimalikult suurt kasumit madala maksumääraga jurisdiktsioonides ja võimalikult väikest kasumit kõrge maksumääraga jurisdiktsioonides.
- (40) Õiglase maksustamise eesmärgil on kehtestatud rahvusvaheliselt kokku lepitud siirdehindade kindlaksmääramise standard. Seega on OECD näidislepingu artiklis 9 sätestatud nn reaalturuväärtuse põhimõte, mille kohaselt määratakse kontserni kuuluvate äriühingute vaheliste tehingute hinnad kindlaks lähtuvalt turuhindadest. Reaalturuväärtuse põhimõtet on üksikasjalikumalt kirjeldatud OECD siirdehindade alastes suunistes⁽¹²⁾ (edaspidi „OECD siirdehinnasuunised“).

⁽¹¹⁾ Luksemburgi maksuhaldur on Luksemburgi tulumaksuseaduse artikli 164 lõike 3 kohaldamist finantsettevõtjate suhtes selgitanud 28. jaanuari 2011. aasta ringkirjas nr 164/2 ja 8. aprilli 2011. aasta ringkirjas nr 164/2a, mis asendati ringkirjaga „Circulaire du directeur des contributions LIR no 56/1 – 56bis/1 du 27 décembre 2016, traitement fiscal des sociétés exerçant des transactions de financement intra-groupe“.

⁽¹²⁾ OECD siirdehindade alased suunised rahvusvahelistele ettevõtjatele ja maksuhalduritele, OECD, 2010.

4. AMETLIKU UURIMISMENETLUSE ALGATAMISE PÕHJUSED

- (41) Menetluse algatamise otsuses väljendas komisjon tõsist kahtlust selle suhtes, kas vaidlusalune eelotsus on siseturuga kokkusobiv. Eelkõige kahtles ta selles, et vaidlustatud eelotsuses heakskiidetud siirdehindade kokkuleppe tulemusel maksti reaalturuväärtusele vastavat litsentsitasu LuxSCS-le ja reaalturuväärtusele vastavat tasu LuxOpCo-le.
- (42) Menetluse algatamise otsuses märkis komisjon, et Luksemburgi maksuhaldur kiitis vaidlusaluse eelotsusega heaks Amazoni eelotsuse taotluses välja pakutud siirdehindade kokkulepped LIRi artikli 164 alusel, millega komisjoni sõnul rakendati OECD näidislepingu artiklit 9 ja nähti ette reaalturuväärtuse põhimõtte kohaldamine Luksemburgi õiguses. Selle põhimõtte kohaselt peab selleks, et tehing ei kvalifitseeruks maksustamise vältimiseks, olema siirdehind võrreldav hinnaga, mis oleks kehtinud sõltumatute ettevõtjate vahelises tehingus, mille puhul kasutatakse tavapärasest meetodit, arvutades maksustatava kasumi äriühingu tulude ja kulude vahe alusel. Iga tulemus, mis erines sellest tulemusest ja vähendas maksubaasi, andis asjaomasele maksumaksjale eelise.
- (43) Seega leidis komisjon menetluse algatamise otsuses, et sellise siirdehindade kokkuleppe heakskiitmist, mis ei kajasta turutingimusi ja annab teatavale ettevõtjale eelise, tuleb *prima facie* pidada valikuliseks. Selline valikuline sooduskohtlemine tuleneks OECD näidislepingus ja OECD siirdehinnaasuunistes sätestatud ja LIRi artikli 164 kohaselt riigisisesse õigusesse üle võetud reaalturuväärtuse põhimõttest kõrvalekaldumisest või selle väärtuse kohaldamisest.
- (44) Selle põhjal väljendas komisjon menetluse algatamise otsuses järgmisi kahtlusi, mis on seotud üksnes vaidlusaluse eelotsuse õiguspärasusega, pidades silmas reaalturuväärtuse põhimõtet, mis on sätestatud OECD näidislepingus ja OECD siirdehinnaasuunistes ning võetud riigisisesse õigusesse üle LIRi artikliga 164.
- (45) Esiteks märkis komisjon, et vaidlusaluse eelotsuse puhul ei olnud nähtavasti koostatud siirdehindade aruannet, mis kinnitaks, et kokkulepe vastab OECD siirdehinnaasuuniste kohasele reaalturuväärtuse põhimõttele. Lisaks täheldas ta, et otsus tehti üheteistkümnepäeva jooksul taotluse saamisest.
- (46) Teiseks tegi komisjon esialgse järelduse, et vaidlustatud eelotsuses heakskiidetud siirdehindade kokkulepe ei tundunud tuginevat ühelegi OECD siirdehinnaasuunistes sätestatud üldtunnustatud siirdehindade määramise meetodile.
- (47) Kolmandaks tegi komisjon kindlaks, et vastupidiselt 1995. ja 2010. aasta OECD siirdehinnaasuuniste punktis 6.16 sisalduvatele soovitudele ei olnud vaidlusaluse eelotsusega heaks kiidetud litsentsitasu seotud ei toodangu, müügi ega kasumiga. Selle asemel arvutati litsentsitasu LuxOpCo kontsernisest tehingute jääkkasumina, mis määrati kindlaks, lahutades LuxOpCo tegevusele omistatava tavapärase kasumi summa LuxOpCo tegelikult kajastatud kasumi summast.
- (48) Neljandaks, pidades silmas OECD siirdehinnaasuuniseid, kahtles komisjon, kas LuxOpCo täidetavaid ülesandeid oli õige käsitada LuxSCSi ülesannetega võrreldes vähem keerukadena. LuxOpCo täidetavate ülesannete kirjelduste ning tema võetud riskide põhjal tunduvad need ülesanded olevat tegelikult keerulisemad ja riskid suuremad kui LuxSCSi ülesanded ja riskid. Eelotsuse taotluses ei kirjeldatud immateriaalse varaga seotud konkreetseid ülesandeid, mille eest LuxSCSile väidetavalt tasu maksti, ja neid ei kirjeldanud vaidlusaluses eelotsuses ka Luksemburgi maksuhaldur. Pealegi oli eelotsuse taotluses küll märgitud, et kõiki selle intellektuaalomandiga seotud riske kannab LuxSCS, kuid selles oli jäetud täpsustamata, milliseid riske võtab LuxSCS immateriaalse vara haldamisega seoses, eelkõige võrreldes LuxOpCo võetavate ettevõtlusriskidega.

- (49) Viiendaks leidis komisjon, et OECD siirdehinnasuuniste kohase tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel kasutatud tegevuskulude [4–6] % juurdehindlus, mis vaidlusaluse eelotsusega LuxOpCo täidetavate funktsioonide puhul heaks kiideti, oli suhteliselt väike. Seda eeskätt, kui pidada silmas, et LuxOpCo ülesanne oli kirjelduse kohaselt teha keskselt ja strateegilisi äriotsuseid, mis tähendas kogu Euroopa turu äririski koondumist temale. Pealegi ei selgitatud alam- ja ülempiiri kohaldamist LuxOpCo reaalturuväärtusele vastava tasu kindlaksmääramisel, millega tegelikult rikuti tegevuskuludel põhinevat siirdehindade kokkulepet. Veel kahtles komisjon selles, kas siirdehindade kaudse tuletamise meetodi valimine LuxOpCo tasu kindlaksmääramiseks oli põhjendatud, kui pidada silmas, et OECD siirdehinnasuuniste kohaselt tuleb asjakohase maksustatava kasumi suuruse kindlaksmääramisel eelistada otseseid meetodeid.
- (50) Kuuendaks täheldas komisjon, et kuigi vaidlusalune eelotsus oli tehtud 2003. aastal, ilmnas, et see kehtis veel ka 2014. aastal. Komisjon märkis, et selline kehtivusaeg oli palju pikem kui teistes liikmesriikides tehtud eelotsuste kehtivusaeg. Komisjon väljendas kahtlusi selle suhtes, kas otsuses heakskiidetud tasu oli õige käsitada endiselt reaalturuväärtusele vastavana ka enam kui kümme aastat hiljem, ilma et seda oleks läbi vaadatud ja panemata kohustust maksuhaldurit teavitada, kui mõni kriitiline asjaolu peaks vahepeal muutuma.
- (51) Neid kahtlusi arvesse võttes tegi komisjon menetluse algatamise otsuses esialgse järelduse, et vaidlusaluse eelotsusega anti Amazonile valikuline eelis, kuna litsentsitasu, mida maksti LuxSCSile, ja tasu, mida maksti LuxOpCo-le, ei vastanud reaalturuväärtusel põhinevale tasule. Kuna kõik teised Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tingimused tundusid olevat täidetud ja puudus nimetatud lepingu artikli 107 lõike 2 või 3 kohane kokkusobivusele osutav alus, jõudis komisjon esialgsele järeldusele, et vaidlusaluse eelotsuse puhul oli tegu siseturuga kokkusobimatu riigiabiga.

5. LUKSEMBURGI AMETIASUTUSTE MÄRKUSED MENETLUSE ALGATAMISE OTSUSE KOHTA

5.1. Märkused menetluse algatamise otsuses väidetavalt tehtud õiguslike vigade kohta

- (52) Luksemburgi arvates on menetluse algatamise otsus mitme õigusliku vea tõttu ekslik.
- (53) Esiteks leidis Luksemburg, et selle otsusega sekkuti tema suveräänsesse pädevusalasse otsese maksustamise valdkonnas. Eelkõige leidis ta, et komisjon on ületanud oma volitusi riigiabi valdkonnas, kujundades ja kehtestades omaenda tõlgenduse reaalturuväärtuse põhimõtteid.
- (54) Eelkõige juhtis Luksemburg tähelepanu siirdehindade erilisele laadile ja nende määramise keerukusele. OECD siirdehinnasuuniste kohaselt on riikide maksuametitel vaja teatavat kaalutusõigust, et maksueeskirju lähtuvalt üksikjuhtumist tõlgendada ning otsustada, kas kasutatav siirdehindade määramise meetod annab tulemuseks vastuvõetava siirdehinna. Luksemburgi väitel oli ta saanud kinnituse, et tema eelotsuste tegemise tava oli asjakohane ning vastas äriühingute maksustamise käitumisjuhendile ning OECD siirdehinnasuunistele.
- (55) Teiseks väitis Luksemburg, et pretsedendid, millele komisjon menetluse algatamise otsuses tugines, erinevad vaidlusalusest eelotsusest selle poolest, et need puudutavad süsteeme, sisaldavad eeliseid andvaid elemente, olenemata eri maksumaksjate konkreetsetest asjaoludest.
- (56) Kolmandaks väitis Luksemburg, et menetluse algatamise otsuses puudub valikulisuse analüüs ning et täpsemalt ei määratleta selles võrdlusmaksusüsteemi ega maksumaksjate võrdlusrühma, millega Amazoni maksustamislahendust tuleks võrrelda. Seega ei tõendatud, et Amazoni suhtes tehti võrdlusmaksusüsteemist erand ja et talle anti eelis.
- (57) Luksemburgi hinnangul oleks õige võrdlusraamistik olnud riiklik maksuseadus ning eelkõige LIRi artikli 164 lõike 3 ja artikkel 18. Luksemburg leidis, et vaidlusalust eelotsust tuleb tingimata hinnata selle meetme võimaldamise ajal, s.o 2003. aastal, kehtinud asjakohast õigusraamistikku ning tol ajal valitsenud majandusolukorda arvesse võttes. Luksemburg märkis, et tol ajal ei olnud 2010. aasta OECD siirdehinnasuuniseid veel olemas ning et Luksemburgi õiguses ei osutatud asjaomastele 1995. aasta OECD suunistele.

- (58) Neljandaks leidis Luksemburg, et komisjon ei olnud välja selgitanud, mis liiki ettevõtjad oleksid võinud meetmest kasu saada. Maksukohustuslaste võrdlusrühmaga seoses leidis Luksemburg, et võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras on üksnes maksumaksjad, kelle suhtes kehtivad siirdehindade eeskirjad ja vastav eelotsuste tegemise tava.

5.2. Märkused menetluse algatamise otsuses väljendatud kahtluste kohta

- (59) Luksemburg käsitles eraldi ka kahtlusi, mida komisjon väljendas menetluse algatamise otsuses seoses sellega, kas vaidlusaluse eelotsuse puhul järgiti reaalturuväärtuse põhimõtet kooskõlas OECD siirdehinnaasuunistega.
- (60) Esiteks väitis Luksemburg, et komisjoni kahtlus, et vaidlusalune eelotsus tehti nõutava majandusliku analüüsita, oli alusetu, kuna eelotsuse taotluses välja pakutud siirdehindade kokkuleppe põhjendamiseks oli koostatud siirdehindade aruanne.
- (61) Luksemburg selgitas, et kuna veebipõhine jaemüük on väikese kasumimarginaaliga ja tiheda konkurentsiga tegevus, oli Amazoni strateegia eristuda tehnoloogilise innovatsiooni poolest. Sellest tulenevalt käsitati Amazoni tegevuse olulise väärtusallikana immateriaalset vara.
- (62) Luksemburgi väitel kiideti vaidlusaluse eelotsusega heaks siirdehindade kokkulepe, mis põhines tehingupõhisel tootluse meetodil, mille alusel määrati kindlaks LuxOpCo-lt LuxSCSile makstava reaalturuväärtuses litsentsitasu suurus, ning mis oli kooskõlas meetme vastuvõtmise ajal kehtinud Luksemburgi õigusraamistikuga. Tehingupõhine tootluse meetod on siirdehindade määramise meetod, mis vastab Luksemburgi siirdehindade määramise eeskirjadele ja haldustavale. Luksemburgi maksuhaldur kiitis tehingupõhise tootluse meetodi heaks, lähtudes siirdehindade aruandes esitatud funktsionaalsest analüüsist. Seega käsitati äriühingut LuxOpCo äriühinguga LuxSCS võrreldes vähem keeruka üksusena ning valiti seega põhjendatult hinnatavaks pooleks. Muude meetodite kasutamisel oleksid saadud tulemused olnud varieeruvad. Neid kaalutlusi arvesse võttes väitis Luksemburg, et vaidlusalust eelotsust ei saa käsitleda nii, nagu oleks sellega aktsepteeritud LuxOpCo „võimalikku väikseimat tulemust“.
- (63) Kolmandaks kinnitas Luksemburg vastuseks komisjoni menetluse algatamise otsuses väljendatud kahtlusele, et LuxOpCo-lt LuxSCSile makstud litsentsitasu ei ole seotud toodangu, müügi ega kasumiga, et litsentsitasu arvutati jääkkasumina. Luksemburgi hinnangul on selline tulemus tehingupõhise tootluse meetodi rakendamisel loomulik ning kooskõlas funktsionaalse ja riskianalüüsiga.
- (64) Neljandaks väitis Luksemburg, et LuxOpCo tegelik aastane finantstulu asjaomasel perioodil vastab täielikult reaalturuväärtuse põhimõtte kohasele tulele.
- (65) Viiendaks, mis puudutab LuxOpCo-le makstava tasu alam- ja ülemmäära asjakohasuse suhtes väljendatud kahtlust, siis väitis Luksemburg, et alammäära abil tagati positiivne tasu, mis suurenes kooskõlas äritegevuse laienemisega. Lisaks motiveerisid alam- ja ülemmäär LuxOpCo-d oma tegevust tõhusamalt juhtima. Arvestades, et LuxOpCo kasumimarginaal oli aastatel 2006–2013 keskmiselt [3,5–4] % (*) ning jäi igal aastal kvartiilihaarde piiresse, järeldab Luksemburg, et alam- ja ülemmääradel ei olnud mingit tegelikku ega praktilist mõju.
- (66) Veel väitis Luksemburg, et maksubaasile ei olnud ülemmäär seatud ning et see oli suurenenud koos Amazoni laienemisega ja ELis tehtud investeeringutega. Tasu marginaali kohaldati kõigi LuxOpCo tegevuskulude suhtes, mitte üksnes Luksemburgis kantud tegevuskulude suhtes.

(*) Konfidentsiaalne teave.

- (67) Kuuendaks, mis puudutab vaidlustatud eelotsuse kestust, siis selgitas Luksemburg, et esialgu nähti ette, et see kehtib viis arvestusperioodi alates Amazoni tegevuse alustamisest Luksemburgis, kuid tegevust alustati tegelikult 2006. aastal⁽¹³⁾. Seega kohaldatai vaidlustatud eelotsust esialgu kuni 2011. aastani. Luksemburg selgitas veel, et vastavalt tema tollasele haldustavale muudeti siirdehindu puudutavaid eelotsuseid üldiselt üksnes tegevusmudeli või turutingimuste märkimisväärse muutumise korral. Lisaks selgitas Luksemburg, et pärast 2008. aasta majanduskriisi oli võrreldavate tegevuste (veebipõhine jaemüük) tasu märkimisväärse surve all ning Amazoni tegevuskasum üha vähenes. Sellega seoses leidis Luksemburg, et hinnakokkuleppe läbivaatamine oleks tähendanud LuxOpCo tasu suuruse vähendamist.

6. HUVITATUD ISIKUTE MÄRKUSED MENETLUSE ALGATAMISE OTSUSE KOHTA

6.1. Amazoni esitatud märkused

- (68) Amazon keskendus oma märkustes õiguslikele vigadele, mille komisjon menetluse algatamise otsuses väidetavalt tegi, ja kahtlustele, mida komisjon selles otsuses väljendas.
- (69) Mis puutub väidetavatesse õiguslikesse vigadesse, siis väitis Amazon, et komisjon ei määranud oma menetluse algatamise otsuses nõuetekohaselt kindlaks võrdlusraamistikku ega tõendanud meetme valikulisust. Amazoni sõnul tuleks vaidlusalune eelotsus läbi vaadata riikliku õiguse konkreetse eeskirja ja/või haldustava alusel ning mitte äriühingute maksusüsteemi kui terviku alusel. Vaidlusaluse eelotsuse hindamisel on nõuetekohane võrdlusraamistik seega LIRi artikli 164 lõikes 3 ja artiklis 18 sätestatud reaalturuväärtuse põhimõtte koos asjakohase haldustavaga, mille kohaselt kõnealust sätet kohaldatakse. Pealegi saaks Amazoni hinnangul riigiabi küsimus tõstatada üksnes juhul, kui vaidlusaluse eelotsuse puhul kaldutaks kõrvale reaalturuväärtuse põhimõtte tavapärasest tõlgendusest ja kohaldamisest Luksemburgis, mis Amazoni sõnul aga vaidlusaluse eelotsuse puhul nii ei olnud. Lisaks väitis Amazon, et komisjon ei tõendanud meetme valikulisust.
- (70) Mis puutub menetluse algatamise otsuses väljendatud komisjoni kahtlustesse, siis kattuvad Amazoni märkused suuresti Luksemburgi omadega, kuna temagi väitis, et eelotsuse taotlusele oli lisatud siirdehindade aruanne ja et taotlust kontrolliti põhjalikult.
- (71) Veel väitis Amazon, et siirdehinna määramiseks valitud meetod – jääkkasumi jaotamine – ei ole mitte üksnes kooskõlas OECD siirdehinnasuunistega, vaid ka Luksemburgis kehtinud siirdehindade eeskirjade ja haldustavaga⁽¹⁴⁾.
- (72) Amazon lisas, et LuxSCSi panus ei hõlma mitte ainult immateriaalse vara all-litsentsimist, vaid ka LuxOpCo tegevusega seotud riskide võtmist.
- (73) Peale selle väitis Amazon, et võrreldava hinna meetodi kohaldamine ei olnud antud olukorras sobiv. Amazoni väitel peab Luksemburgi maksuhaldur igal juhul hakkama siirdehindu esialgu analüüsima maksumaksja valitud meetodi alusel. Samuti tuletas Amazon meelde, et mis tahes siirdehindade meetodi kohaldamisel saadakse tavaliselt võimalike tulemuste vahemik, mitte täpne hind, kuna siirdehindade määramine ei kuulu täppisteaduste valdkonda, vaid nõuab hinnangute andmist.
- (74) Veel kaitses Amazon vaidlusaluse eelotsuse kehtivust, esitades 2012. aastal tellitud siirdehindade järelhindamise aruande (edaspidi „2012. aasta järeldaruanne“). Aruandes esitati äriühingu kohta kaks ajakohastatud andmekogumit, millest üks põhineb 2004.–2006. aasta andmetel ja teine 2008.–2010. aasta andmetel ning mis Amazoni sõnul kinnitavad, et LuxOpCo tasu jäi kogu asjaomase perioodi vältel reaalturuväärtusele vastavasse vahemikku.

⁽¹³⁾ 5. detsembri 2004. aasta kirjas teavitas Amazon Luksemburgi, et restruktureerimine viiakse lõpule alles 2006. aastal, ning palus, et vaidlustatud eelotsust kohaldataks viis esimest aastat alates sellest (2006. aasta) ajast. 23. detsembril 2004 kinnitas Luksemburg, et kirjeldatud viivitus ei mõjuta 6. novembri 2003. aasta kokkulepet, eeldusel et muud 23. oktoobri 2003. aasta taotluse sätted jäävad samaks.

⁽¹⁴⁾ Amazon toob oma väite toetuseks näiteid, viidates Luksemburgi tehtud ja ICIJ avaldatud eelotsustele. Amazoni väitel olid neist otsustest 97 niisugused, mille puhul on tuginetud jagatud jääkkasumi meetodile ning mille puhul eraldatakse rahastamiskorra raames Luksemburgi üksusele ühetasoline kasum, st kohaldatakse fikseeritud finantsmarginaali, kusjuures jääkkasum eraldatakse rahastamisvahendi omanikule.

6.2. Teiste huvitatud isikute märkused

- (75) Märkused, milles tõstatati hulk probleeme, esitasid EPICENTER,⁽¹⁵⁾ Computer & Communications Industry Association (CCIA), ATOZ ja Fedil. EPICENTER leidis, et menetluse algatamise otsuses ei võetud asjakohasel määral arvesse kaalutlusõigust, mis kuulub olemuslikult siirdehindade määramise juurde, ning et komisjon ületas oma volitusi otsese maksustamise valdkonnas, kui ta kasutas kahjuliku maksukonkurentsi võitlemiseks riigiabiieskirju. Nii ATOZ kui ka Fedil väitsid, et riigiabi hindamise küsimuses ei olnud õige võtta arvesse OECD siirdehinnaeeskirju, kuna neid ei olnud tol ajal veel Luksemburgi õigusesse üle võetud.
- (76) Järgmised üksused kas toetasid komisjoni väiteid või tervitasid tema riigiabialast uurimist: Oxfam, Booksellers Association of the United Kingdom & Ireland Ltd., European and International Bookseller Federation, le syndicat de la librairie française, Federation of European Publishers, le Syndicat des Distributeurs de Loisirs Culturels ja Bundesarbeitskammer.

7. ETTEVÕTJA X ESITATUD TEAVE

- (77) Komisjonile esitas uurimisega seoses turuteavet Eli turul veebipõhise jaekaubandusega tegelev Amazoni konkurendist äriühing X, kes ei soovinud, et tema isik avalikustataks. Ta selgitas, et eduka ja püsiva veebipõhise jaekaubanduse saavutamise põhitegurid on kliendid ja turundus, mistõttu on kõnealusel turul kasvu tagamise peamised vahendid kindel kliendibaas ja finantssuutlikkus, mis võimaldab teha suuri investeeringuid turundusse. Äriühing X rõhutas ka seda, et Amazon oli tehnoloogiasse ja turundusse investeerimisel olnud üsna jõuline ning saanud seeläbi eeliseid, mis muudavad temaga konkureerimise keeruliseks.

8. LUKSEMBURGI MÄRKUSED KOLMANDATE ISIKUTE ESITATUD MÄRKUSTE JA ÄRIÜHINGU X ESITATUD TEABE KOHTA

- (78) Oma 20. aprilli 2015. aasta kirjas väljendas Luksemburg nõusolekut Amazoni, FEDILi, CCIA, ATOZe ja EPICENTERi esitatud märkustega ning leidis, et muud menetluse algatamise otsusele vastuseks esitatud märkused ei olnud käsitletava juhtumi seisukohast olulised.
- (79) 2. mail 2016 esitas Luksemburg oma märkused äriühingu X esitatud teabe kohta. Luksemburg nentis, et äriühingu X esitatud teavet oskaks paremini kommenteerida Amazon kui turuosaline.

9. AMAZONI ESITATUD TÄIENDAV TEAVE

- (80) Oma täiendavates esildistes esitas Amazon lisateavet selle põhjendamiseks, et vaidlusaluse eelotsusega heakskiidetud LuxSCSi ja LuxOpCo tasu vastab Luksemburgi maksusüsteemile.
- (81) Lisaks väljendas Amazon kahtlust selle suhtes, kas äriühing X on LuxOpCo-ga tegelikult võrreldav, ja väitis, et selle äriühingu esitatud teavet ei oleks tohtinud arvesse võtta, kuna see ei olnud vaidlusaluse eelotsuse tegemise ajal kättesaadav.
- (82) Mis puudutab Amazoni tehnoloogiakeskse veebipõhise jaekaubanduse küsimust, siis kinnitab Amazon, et tehnoloogiline innovatsioon on tema veebipõhise jaekaubanduse ärimudeli keskmes ja tema äritegevuse jaoks äärmiselt oluline.
- (83) Amazoni Euroopa tegevust ähvardavad kriitilised ohud on Amazoni hinnangul seotud järgmisega: i) konkurents e-kaubanduses, ii) uute toodete, teenuste ja tehnoloogiate (halb) vastuvõtt klientide seas ning iii) kohalikud majanduslikud ja poliitilised tingimused ning muudatused õigusraamistikus.
- (84) Amazon esitas täiendava teabena veel ka USA maksukohtumenetlust käsitleva dokumendi ja äsja tellitud uue siirdehindade aruande. Esimesena nimetatud teave esitati LuxSCSile asjaomasel perioodil makstud litsentsitasu suuruse määramise toetuseks, teisena nimetud järeldaruanne aga selleks, et tõendada LuxOpCo tasu vastavust reaalturuväärtusele.

⁽¹⁵⁾ EPICENTER on tema enda kirjelduse kohaselt Euroopa Liidu kuue juhtiva mõttekoja sõltumatu algatus. Tema eesmärk on pakkuda teavet ELi poliitika alasteks aruteludeks ja edendada vaba ühiskonna põhimõtteid, koondades oma liikmete majandusalased eksperditeadmised.

10. HINDAMINE

- (85) Aluslepingu artikli 107 lõike 1 kohaselt on igasugune liikmesriigi poolt või riigi ressurssidest ükskõik missugusel kujul antav abi, mis kahjustab või ähvardab kahjustada konkurentsi, soodustades teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist, siseturuga kokkusobimatu niivõrd, kuivõrd see kahjustab liikmesriikidevahelist kaubandust.
- (86) Nagu Euroopa Liidu kohus ⁽¹⁶⁾ on otsustanud, liigitub meede abiks aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses, kui täidetud on järgmised kumulatiivsed tingimused: i) meede peab olema seostatav riigiga ja rahastatud riigi ressurssidest; ii) meede peab andma abisaajale eelise; iii) see eelis peab olema valikuline ning iv) meede peab kahjustama või ähvardama kahjustada konkurentsi ja võib kahjustada liikmesriikidevahelist kaubandust.
- (87) Käesoleva otsuse kohaldamisel on eelkõige vaja täiendavalt uurida valikulise eelise olemasolu.
- (88) Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb valikulise eelise tingimuse kohaselt „kindlaks teha, kas konkreetse õigusliku korra raames on riigisisene meede selline, et see soodustab „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist“ võrreldes teiste ettevõtjatega, kes on selle korraga taotletavat eesmärki arvestades võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras ning keda koheldakse erinevalt, mida võib sisuliselt pidada diskrimineerimiseks“ ⁽¹⁷⁾.
- (89) Täpsemalt on Euroopa Kohus maksumeetme valikulisuse kindlakstegemiseks välja töötanud kolmeetapilise analüüsi ⁽¹⁸⁾. Esiteks tehakse kindlaks liikmesriigis üldiselt või tavapärast kohaldatav maksusüsteem. Seda käsitatakse nn võrdlussüsteemina. Teiseks määratakse kindlaks, kas asjaomane maksumeede kujutab endast erandit kõnealusest süsteemist, kuna sellega tehakse vahet ettevõtjatel, kelle faktiline ja õiguslik olukord on süsteemi olemuslikke eesmarke silmas pidades võrreldav. Kui vaadeldav meede kujutab endast erandit võrdlussüsteemist, tehakse analüüsi kolmandas etapis kindlaks, kas see meede on võrdlussüsteemi laadi või üldkorra alusel põhjendatud. Maksumeede, mis kujutab endast erandit võrdlussüsteemi kohaldamisest, võib olla põhjendatud, kui asjaomane liikmesriik suudab tõendada, et see meede tuleneb otseselt selle maksusüsteemi alus- või juhtpõhimõtetest ⁽¹⁹⁾. Sellisel juhul ei ole maksumeede valikuline. Selles kolmandas etapis lasub tõendamiskohustus liikmesriigil.
- (90) Kohtuotsuses FIAT ⁽²⁰⁾ selgitas Euroopa Kohus täpsemalt, kuidas teha kindlaks asjakohane võrdlussüsteem. Euroopa Kohus märkis, et komisjon ei tohiks võrdlussüsteemi kindlakstegemisel arvesse võtta riigisisese maksusüsteemi väliseid parameetreid ja eeskirju. Täpsemalt leidis Euroopa Kohus kohtuotsuse FIAT punktis 96, et „[s]eega ei saa ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses valikulise maksusoodustuse olemasolu hindamisel ja ettevõtjal tavaliselt lasuva maksukoormuse kindlakstegemiseks arvesse võtta asjaomase riigisisese maksustamissüsteemi väliseid parameetreid ja eeskirju, välja arvatud juhul, kui selles maksustamissüsteemis on neile sõnaselgelt viidatud“.
- (91) Võttes arvesse põhimõtteid, mida on meenutatud Amazoni kohtuotsuse punktis 44, kinnitas Euroopa Kohus selle kohtuotsuse punktis 58 ⁽²¹⁾ Üldkohtu järeldust, mille kohaselt komisjon ei olnud tõendanud oma lõpetamisotsuses, et Amazoni kontsernile anti eelis aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses. Seega kinnitas Euroopa Kohus lõpetamisotsuse tühistamise.

⁽¹⁶⁾ Kohtuasi C-399/08 P, komisjon vs. Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, punkt 39.

⁽¹⁷⁾ Kohtuasi C-457/21 P, komisjon vs. Amazon.com ja teised, ECLI:EU:C:2023:985, punkt 33. Vt ka liidetud kohtuasjad C-451/21 P ja C-454/21 P, Luksemburg ja teised vs. komisjon, ECLI:EU:C:2023:948, punkt 106. Vt veel kohtuotsus C-172/03, Heiser, ECLI:EU:C:2005:130, punkt 40.

⁽¹⁸⁾ Liidetud kohtuasjad C-78/08 kuni C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2009:417, punktid 49 ja 64–65. See kolmeetapiline abi valikulisuse analüüsimeetod töötati välja selleks, et paljastada selliste soodsate maksumeetmete varjatud valikulisus, mida võib näiliselt kasutada iga ettevõtja: vt liidetud kohtuasjad C-649/20 P, C-658/20 P, C-662/20 P, Hispaania ja teised vs. komisjon, ECLI:EU:C:2023:60, punkt 48.

⁽¹⁹⁾ Liidetud kohtuasjad C-78/08 kuni C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2009:417, punkt 65.

⁽²⁰⁾ Liidetud kohtuasjad C-885/19 P ja C-898/19 P, komisjon vs. Fiat Chrysler Finance Europe, ECLI:EU:C:2022:859.

⁽²¹⁾ Kohtuasi C-457/21 P, komisjon vs. Amazon.com ja teised, ECLI:EU:C:2023:985; vt ka kohtuotsuse punktides 41–50 ja 53–58 esitatud põhjendusi.

- (92) Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 266 kohaselt lasub komisjonil seega kohustus võtta vajalikud meetmed Amazoni kohtuotsuse täitmiseks.
- (93) Amazoni kohtuotsuses tehtud Euroopa Kohtu järeldused on menetluse algatamise otsuses vaidlusaluse eelotsusega seoses väljendatud kahtluste hindamisel tõepoolest igati asjakohased. Kõnealused kahtlused põhinesid eelkõige valikulise eelise andmise analüüsimisel võrdlussüsteemi alusel, mille puhul eeldati, et OECD näidislepingu artiklis 9 sätestatud OECD reaalturuväärtuse põhimõte on Luksemburgi maksuõigusesse üle võetud. Sama lähenemisviis põhines eeldusel, et OECD siirdehinnasuunised on kohaldatavad Luksemburgi maksusüsteemis.
- (94) Täpsemalt märkis komisjon menetluse algatamise otsuses, et LIRi artikkel 164 loeti sätteks, millega OECD näidislepingu artikkel 9 võeti üle riigisisesse maksuõigusesse. Komisjon järeldas, et mis tahes tulemus, mille puhul kalduti kõrvale reaalturuväärtuse põhimõttest, nagu see on sätestatud kõnealuses näidislepingus ja OECD siirdehinnasuunistes, ning mis vähendas maksubaasi, andis asjaomasele maksumaksjale eelise ⁽²²⁾.
- (95) Teisisõnu peeti menetluse algatamise otsuse kohaselt vaidlusalust eelotsust esialgu riigiabi andmiseks tulenevalt sellest, et OECD näidislepingus ja OECD siirdehinnasuunistes sätestatud reaalturuväärtuse põhimõtet oli eiratud või vääralt kohaldatud.
- (96) Lisaks märgib komisjon, et menetluse algatamise otsuse põhjendustes 63–76 üksikasjalikult kirjeldatud kuus kahtlust, mida meenutati käesoleva otsuse 4. punktis, lähtusid reaalturuväärtuse põhimõttest, mis tuleneb OECD näidislepingu artiklist 9 ja mida on tõlgendatud OECD siirdehinnasuunistes.
- (97) Komisjon möönab, et Amazoni kohtuotsuse punktis 54 on Euroopa Kohus kinnitanud, et valikulise eelise andmise tõendamiseks kolmeetapilise kontrolli raames kasutatava võrdlusraamistiku kindlaksmääramisel saab kohaldada üksnes riigisisesse õigusesse üle võetud põhimõtteid. Euroopa Kohtu sõnul „võimaldaks ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses valikulise eelise olemasolu hindamisel komisjonil seda [reaalturuväärtuse] põhimõtet kohaldada üksnes selle põhimõtte kui sellise riigisisese õiguses sätestatus, mis nõuab vähemalt, et selles õiguses oleks kõnealusele põhimõttele sõnaselgelt viidatud“.
- (98) Ka Amazoni kohtuotsuse punktis 55 leidis Euroopa Kohus, et komisjon tegi lõpetamisotsuses võrdlusraamistiku kindlaksmääramisel vea, kuna reaalturuväärtuse põhimõte ei olnud riigisisesse õigusesse veel üle võetud. Ta nentis kokkuvõtvalt, et „nagu komisjon ise tunnistas [...], on tulumaksuseaduse uue artikliga alles alates 1. jaanuarist 2017 ehk pärast kõnealuse maksualase eelotsuse tegemist ja selle pikendamist „sõnaselgelt vormistatud reaalturuväärtuse põhimõtte kohaldamine Luksemburgi maksuõiguses“. Seega on tõendatud, et eelmises punktis viidatud kohtupraktikas meenutatud nõue ei olnud täidetud, kui asjaomane liikmesriik võttis meetme, mida komisjon pidas riigiabiks, mistõttu ei saanud see institutsioon seda põhimõtet vaidlusaluses otsuses tagasiulatuvalt kohaldada.“
- (99) Neid järeldusi arvesse võttes leiab komisjon, et menetluse algatamise otsuses tõstatatud kahtlused tuleb kõrvale heita. Vaidlusalune 6. novembri 2003. aasta eelotsus võeti – nagu nähtub Amazoni kohtuotsusest – tõepoolest vastu ajal, mil reaalturuväärtuse põhimõte oli veel Luksemburgi maksuõigusesse üle võtmata.
- (100) Nagu Amazoni kohtuotsuses meenutati, muudavad vead asjaomase riigisisese õiguse alusel tegelikult kohaldatavate eeskirjade kindlaksmääramisel ja seega sellise nn tavapärase maksusüsteemi kindlakstegemisel, mille alusel vaidlusalust eelotsust tuleb hinnata, paratamatult vigaseks kogu valikulise eelise olemasoluga seotud õigusliku põhjenduse ⁽²³⁾.

⁽²²⁾ Komisjon osutas otsusele, mis tehti riigiabi C 49/2001 kohta, mida anti Luksemburgi koordineerimiskeskustele (ELT L 170, 9.7.2003, lk 20).

⁽²³⁾ Kohtuasi C-457/21 P, komisjon vs. Amazon.com ja teised, ECLI:EU:C:2023:985, punkt 37.

- (101) Sellest tulenevalt ei võimalda ei menetluse algatamise otsuses tõstatatud konkreetsed kahtlused ega selles esitatud põhjendused komisjonil tõendada, et Luksemburg andis vaidlusaluse eelotsusega Amazonile valikulise eelise. Komisjon ei hinnanud selles otsuses valikulise eelise olemasolu ühegi muu võrdlussüsteemi alusel ega tõstatanud kahtlusi abi andmise suhtes muudel valikulise eelise olemasoluga seotud alustel.
- (102) Käesolevas otsuses peab komisjon jätma kõrvale menetluse algatamise otsuses väljendatud kahtlused seoses valikulise eelise andmisega. Kuna kriteeriumid, mille alusel saab järelada riigiabi andmist Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 alusel, peavad olema täidetud kumuleeruvalt, ei ole vaja hinnata selles sättes sätestatud teiste kriteeriumide täidetust.

11. KOKKUVÕTE

- (103) Eeltoodut silmas pidades järelgab komisjon, et vaidlusalune eelotsus, mille Luksemburg tegi Amazoni suhtes, ei kujuta endast riigiabi ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses,

ON VASTU VÕTNUD KÄESOLEVA OTSUSE:

Artikkel 1

Vaidlusalune eelotsus, mille Luksemburgi Suurhertsogiriigi maksuhaldur tegi 6. novembril 2003 Amazoni suhtes, ei kujutanud endast riigiabi aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses.

Artikkel 2

Käesolev otsus on adresseeritud Luksemburgi Suurhertsogiriigile.

Brüssel, 28. november 2024

Komisjoni nimel
juhtiv asepresident
Margrethe VESTAGER