



2025/2405

28.11.2025.

ODLUKA KOMISIJE (EU) 2025/2405

od 28. studenoga 2024.

o poreznom mišljenju iz predmeta SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) – Luksemburg, navodna potpora Amazonu

(priopćeno pod brojem dokumenta C(2024) 8565)

(Vjerodostojan je samo tekst na engleskom jeziku)

(Tekst značajan za EGP)

EUROPSKA KOMISIJA,

uzimajući u obzir Ugovor o funkcioniranju Europske unije, a posebno njegov članak 108. stavak 2. prvi podstavak,

uzimajući u obzir Sporazum o Europskom gospodarskom prostoru, a posebno njegov članak 62. stavak 1. točku (a),

nakon što je pozvala zainteresirane strane da podnesu svoje primjedbe u skladu s prethodno navedenim odredbama ⁽¹⁾ te uzimajući u obzir te primjedbe,

budući da:

1. POSTUPAK

- (1) Komisija je dopisom od 24. lipnja 2014. zatražila od Velikog Vojvodstva Luksemburga („Luksemburg”) da dostavi informacije o svojoj praksi izdavanja poreznih mišljenja za društva u grupi Amazon („Amazon” ili „grupa Amazon”).
- (2) Komisija je u tom dopisu zatražila sva porezna mišljenja upućena grupi Amazon koja su u tom trenutku i dalje bila na snazi. Luksemburg je u e-poruci od 18. srpnja 2014. zatražio produljenje roka za odgovor na dopis Komisije, što mu je i odobreno.
- (3) Luksemburg je na dopis Komisije od 24. lipnja 2014. odgovorio 4. kolovoza 2014. Svojem je odgovoru priložio, među ostalim, dopis od 6. studenog 2003. („sporno porezno mišljenje” odnosno „prethodni sporazum o transfernim cijenama s Amazonom”), koji je društvu Amazon.com, Inc. uputila luksemburška porezna uprava (*Administration des contributions directes*).
- (4) Komisija je 7. listopada 2014. donijela odluku o pokretanju službenog istražnog postupka u skladu s člankom 108. stavkom 2. Ugovora zbog spornog poreznog mišljenja jer je ozbiljno posumnjala u spojivost te mjere s unutarnjim tržištem („odluka o pokretanju postupka”) ⁽²⁾. U toj se odluci od Luksemburga tražilo da dostavi dodatne informacije o spornom poreznom mišljenju ⁽³⁾.
- (5) Dopisom od 21. studenog 2014. Luksemburg je dostavio primjedbe na odluku o pokretanju postupka. Taj je podnesak sadržavao, među ostalim, izvješće o transfernim cijenama.
- (6) Odluka o pokretanju postupka objavljena je 6. veljače 2015. u *Službenom listu Europske unije* ⁽⁴⁾. Zainteresirane strane pozvane su da na nju dostave svoje primjedbe.
- (7) Dopisom od 13. veljače 2015. Komisija je Luksemburgu poslala dodatni zahtjev za informacije.
- (8) U dopisu od 5. ožujka 2015. društvo Amazon dostavilo je primjedbe na odluku o pokretanju postupka. Primjedbe na tu odluku dostavile su i treće strane.

⁽¹⁾ SL C 44, 6.2.2015., str. 13.

⁽²⁾ U nekoliko navrata razmijenjene su povjerljive informacije, koje se ne spominju pojedinačno u ovom odjeljku.

⁽³⁾ SL C 44, 6.2.2015., str. 30.

⁽⁴⁾ SL C 44, 6.2.2015., str. 13.

- (9) Luksemburg je u dopisu od 17. ožujka 2015. djelomično odgovorio na Komisijin zahtjev za informacije od 13. veljače 2015.
- (10) Komisija je 19. ožujka 2015. Luksemburgu prosljedila primjedbe trećih strana o odluci o pokretanju postupka.
- (11) Komisija je 26. ožujka 2015. obavijestila Luksemburg da je u skladu s člankom 6.a Uredbe Vijeća (EZ) br. 659/1999 ⁽⁵⁾ utvrdila da je tekući službeni istražni postupak o spornom poreznom mišljenju neučinkovit. Na temelju toga i uz odobrenje Luksemburga Komisija je u skladu s člankom 6.a stavkom 6. Uredbe (EZ) br. 659/1999 društvu Amazon 26. ožujka 2015. poslala zahtjev za informacije („zahtjev za dostavu informacija koje nedostaju”).
- (12) Amazon je 4. svibnja 2015. djelomično odgovorio na Komisijin zahtjev za informacije od 26. ožujka 2015.
- (13) U dopisu od 13. svibnja 2015. Luksemburg se očitovao na primjedbe trećih strana na odluku o pokretanju postupka.
- (14) Dopisima od 24. i 31. srpnja 2015. Amazon je djelomično odgovorio na Komisijin zahtjev od 3. srpnja 2015.
- (15) Dopisom od 21. kolovoza 2015. Amazon je djelomično odgovorio na Komisijin zahtjev od 31. srpnja 2015., u kojem ga je podsjetila da dostavi sve zatražene informacije, a posebno potpune informacije o sporazumima o intelektualnom vlasništvu i novom mišljenju koje mu je upućeno 2014.
- (16) Od 30. rujna 2015. do 12. rujna 2017. Komisija, Luksemburg i Amazon razmijenili su dodatne dopise i održali sastanke (više pojedinosti navedeno je u uvodnim izjavama od 27. do 89. odluke o pokretanju postupka).
- (17) Komisija je 4. listopada 2017. zaključila službeni istražni postupak donošenjem konačne odluke (Odluka Komisije (EU) 2018/859 ⁽⁶⁾), u kojoj je utvrdila da je porezno mišljenje koje se odnosi na Amazon potpora u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora („odluka o okončanju postupka”). Utvrdila je da je ta potpora nespojiva s unutarnjim tržištem i da ju je Luksemburg nezakonito proveo protivno članku 108. stavku 3. Ugovora. Luksemburgu je naloženo da osigura povrat iznosa nespojive i nezakonite potpore dodijeljene Amazonu.
- (18) Odluku (EU) 2018/859 poništio je Opći sud 12. svibnja 2021. ⁽⁷⁾.
- (19) Komisija je 22. srpnja 2021. podnijela žalbu Sudu radi ukidanja presude Općeg suda od 12. svibnja 2021.
- (20) Sud je 14. prosinca 2023. odbio Komisijinu žalbu i time potvrdio poništenje odluke o okončanju postupka („presuda u predmetu *Amazon*”) ⁽⁸⁾. Ta presuda, kao ni presuda Općeg suda od 12. svibnja 2021., nisu utjecale na odluku o pokretanju postupka. Stoga je službeni istražni postupak u vezi sa spornim poreznim mišljenjem opisanim u uvodnoj izjavi 42. i dalje otvoren i potrebno ga je zaključiti.

⁽⁵⁾ Uredba Vijeća (EZ) br. 659/1999 od 22. ožujka 1999. o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka 93. Ugovora o EZ-u (SL L 83, 27.3.1999., str. 1.). Uredba (EZ) br. 659/1999 stavljena je izvan snage i zamijenjena Uredbom Vijeća (EU) 2015/1589 o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka 108. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (kodificirani tekst) (SL L 248, 24.9.2015., str. 9., ELI: <http://data.europa.eu/eli/reg/2015/1589/oj>).

⁽⁶⁾ Odluka Komisije (EU) 2018/859 od 4. listopada 2017. o državnoj potpori SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) koju je proveo Luksemburg za društvo Amazon (priopćeno pod brojem dokumenta C(2017) 6740) (SL L 153, 15.6.2018., str. 1., ELI: <http://data.europa.eu/eli/dec/2018/859/oj>).

⁽⁷⁾ Spojeni predmeti T-816/17 i T-318/18 *Luksemburg, Amazon EU i Amazon.com / Komisija*, ECLI:EU:T:2021:252.

⁽⁸⁾ Predmet C-457/21 P *Komisija / Amazon.com i dr.*, ECLI:EU:C:2023:985. Sud je zaključio da je Opći sud netočno utvrdio relevantni referentni sustav, što znači da je pogriješio i u analizi kriterija selektivne prednosti u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora (presuda u predmetu *Amazon*, točke od 46. do 50.). Unatoč tomu, Sud je utvrdio da je Opći sud s pravom smatrao da Komisija nije dokazala postojanje prednosti u korist grupe Amazon i na temelju toga poništio odluku o okončanju postupka (presuda u predmetu *Amazon*, točke od 53. do 58.). S obzirom na navedeno i uz izmjenu obrazloženja Sud je u cijelosti odbio žalbu (presuda u predmetu *Amazon*, točka 59.).

2. OPIS MJERE

2.1 Grupa Amazon

- (21) Prema informacijama prikupljenima u okviru službenog istražnog postupka grupa Amazon sastoji se od društva Amazon.com, Inc. i svih trgovačkih društava koja su pod izravnom ili neizravnom kontrolom društva Amazon.com, Inc. (zajedno „Amazon” ili „grupa Amazon”). Amazon ima sjedište u gradu Seattleu u saveznoj državi Washingtonu u Sjedinjenim Američkim Državama.
- (22) Amazon obavlja djelatnosti maloprodaje i pružanja usluga. Dobit ostvaruje i pružanjem drugih marketinških i promidžbenih usluga, kao što su oglašavanje na internetu i sporazumi o zajedničkim kreditnim karticama. Naposljetku, društvo proizvodi i prodaje računalnu opremu, kao što su uređaji Amazon Kindle, Amazon Fire i Amazon Echo.
- (23) Amazon vodi trinaest globalnih internetskih stranica, među ostalim www.amazon.com i šest europskih stranica: www.amazon.de, www.amazon.co.uk, www.amazon.fr, www.amazon.it, www.amazon.es i www.amazon.nl („internetske stranice u EU-u”). Poslovanje društva Amazon organizirano je u tri segmenta: Sjeverna Amerika, međunarodne usluge i internetske usluge društva Amazon („AWS”).
- (24) Amazon je 2016. ostvario svjetsku neto prodaju od približno 136 milijardi USD i neto dohodak od 2,37 milijardi USD. Na globalnoj razini ostvaruje 91 % svojih prihoda od djelatnosti maloprodaje. Na segment Sjeverne Amerike otpada 59 % neto prodaje, na međunarodni segment 32 %, a na segment internetskih usluga društva Amazon 9 %. Amazon je 2016. imao ukupno 314 400 zaposlenih, bilo na puno radno vrijeme ili na pola radnog vremena.

2.2 Poslovanje društva Amazon u Europi

- (25) Dva luksemburška subjekta grupe posebno su važna za potrebe istražnog postupka u dijelu koji se odnosi na financijske godine koje obuhvaćaju razdoblje od 1. svibnja 2006. do 30. lipnja 2014. („predmetno razdoblje”):
- Amazon Europe Holding Technologies SCS („LuxSCS”). Riječ je o subjektu koji je luksemburško komanditno društvo (*Société en Commandite Simple*). Iako se vlasnička struktura tijekom predmetnog razdoblja mijenjala, partneri društva LuxSCS uvijek su bila trgovačka društva sa sjedištem u SAD-u. U predmetnom razdoblju očekivalo se da će društvo LuxSCS funkcionirati isključivo kao holding s nematerijalnom imovinom za poslovanje društva Amazon u Europi, za koje je kao glavni subjekt bilo odgovorno društvo LuxOpCo. Društvo LuxSCS trebalo je od svojih povezanih društava primati samo pasivne prihode (tantijeme i kamate). To je društvo odobravalo i kredite povezanim društvima, odnosno društvu LuxOpCo i drugim društvima u grupi. Društvo LuxSCS u predmetnom razdoblju nije imalo fizičke poslovne prostorije ni zaposlenike,
 - Amazon EU Société à responsabilité limitée („LuxOpCo”). Društvo LuxOpCo bilo je u predmetnom razdoblju društvo kći u potpunom vlasništvu društva LuxSCS. Njegova je zadaća bila razraditi i poboljšati poslovni model utemeljen na softveru na kojem počivaju djelatnosti maloprodaje i pružanja usluga društva Amazon u Europi. Društvo LuxOpCo služilo je u to vrijeme kao sjedište grupe Amazon u Europi i kao glavni voditelj Amazonovih europskih djelatnosti internetske maloprodaje i pružanja usluga na internetskim stranicama u EU-u. Njegov konsolidirani neto prihod iznosio je 2013. ukupno 13 612 449 784 EUR, a 2014. ukupno 15 463 362 589 EUR. U financijskoj godini 2013. imalo je u prosjeku 523 zaposlenika na puno radno vrijeme.

2.3 Sporazum o licenciranju

- (26) Društvo LuxOpCo sklopilo je s društvom LuxSCS sporazum o licenciranju („Sporazum o licenciranju”) s učinkom od 30. travnja 2006. U skladu s tim sporazumom društvo LuxOpCo neopozivo je steklo isključivo pravo na razvoj, unaprjeđenje i iskorištavanje nematerijalne imovine za potrebe upravljanja internetskim stranicama u EU-u i u bilo koju drugu svrhu na zemljopisnom području dotične europske zemlje uz plaćanje tantijema („licencijska naknada”). Svako intelektualno vlasništvo koje je društvo LuxOpCO stvorilo ili doradilo na temelju ili kao rezultat pristupa nematerijalnoj imovini dodijeljeno je društvu LuxSCS. Društvo LuxOpCo bilo je dužno na vlastitu inicijativu i rizik štiti i održavati nematerijalnu imovinu. U Sporazumu o licenciranju predviđeno je i da će društvo LuxOpCo pružati korporativne usluge društvu LuxSCS bez posebne naknade. Društvo LuxOpCo dalje se složilo da će preuzeti sve rizike povezane sa svim djelatnostima koje mora obavljati u skladu sa Sporazumom o licenciranju. Ako je društvo LuxOpCo steklo intelektualno vlasništvo koje će se upotrebljavati u istu svrhu kao i nematerijalna imovina trećih strana, moralo je izdati licenciju društvu LuxSCS za iskorištavanje tog intelektualnog vlasništva bez plaćanja tantijema.

- (27) Sporazum o licenciranju trebao je biti na snazi do kraja vijeka trajanja sve licencirane nematerijalne imovine i mogao se raskinuti samo u slučaju promjene kontrole ili znatnog terećenja ili ako jedna od stranaka ne ispravi svoje nedostatke u radu u skladu s tim sporazumom. U skladu s time, društvo LuxSCS nije moglo jednostrano raskinuti Sporazum o licenciranju. Sporazum o licenciranju izmijenjen je u siječnju 2010. s učinkom od 1. siječnja 2009. Ta se izmjena odnosila na definiciju „operativne dobiti u EU-u” koja se upotrebljavala za izračun licencijske naknade.

2.4 Sporno porezno mišljenje

- (28) U ovoj se Odluci ocjenjuje mjera iz dopisa luksemburških poreznih tijela upućenog Amazonu 6. studenog 2003. ⁽⁹⁾, kojim se odobravaju sustav određivanja transfernih cijena opisan u Amazonovu dopisu od 23. listopada 2003. upućenom tim tijelima i struktura grupe Amazon opisana u njegovim dopisima od 23. i 31. listopada 2003. ⁽¹⁰⁾.
- (29) U dopisu od 31. listopada 2003. upućenom luksemburškoj poreznoj upravi („dopis društva Amazon od 31. listopada 2003.”) društvo Amazon tražilo je potvrdu o poreznom tretmanu društva LuxSCS, njegovih partnera sa sjedištem u SAD-u i dividendi koje je društvo LuxOpCO primalo u okviru nove predviđene strukture. U tom se dopisu objašnjava da se smatra da društvo LuxSCS kao *Société en Commandite Simple* nije porezni subjekt odvojen od svojih partnera i stoga ne podliježe plaćanju poreza na dobit ili neto poreza na bogatstvo u Luksemburgu. Neovisno o poreznoj transparentnosti društva LuxSCS, to društvo ili njegovi partneri sa sjedištem u SAD-u još uvijek su mogli podliježati oporezivanju u Luksemburgu ako se smatralo da se njihove djelatnosti obavljaju preko stalne poslovne jedinice u Luksemburgu. U tom se dopisu stoga dodatno navodi da se ne može smatrati da društvo LuxSCS i njegovi partneri imaju fizičku nazočnost u Luksemburgu (urede, zaposlenike i sl.) i da se zbog toga što društvo LuxSCS nema stalno mjesto poslovanja, ne može smatrati da je pravna osoba odvojena od partnera i da obavlja poslovne aktivnosti u Luksemburgu. Nije se moglo smatrati ni da njegovi partneri imaju stalnu poslovnu jedinicu u Luksemburgu.
- (30) U dopisu luksemburškoj poreznoj upravi od 23. listopada 2003. („dopis društva Amazon od 23. listopada 2003.”) društvo Amazon zatražilo je donošenje poreznog mišljenja kojim se potvrđuje tretman društva LuxOpCo za potrebe luksemburškog poreza na dobit. U tom dopisu objašnjava se predviđena poslovna struktura društva Amazon u Europi i traži se potvrda da sustav određivanja transfernih cijena za Sporazum o licenciranju opisan u dopisu omogućuje stvaranje „odgovarajuće i prihvatljive dobiti” za društvo LuxOpCO „s obzirom na politiku transfernih cijena i članak 56. i članak 164. stavak 3. LITL-a”. U tom se dopisu spominje priložena „gospodarska analiza” u kojoj su utvrđene „zadaci i rizici koje je očekivalo društvo LuxOpCO te priroda i opseg nematerijalne imovine za koju se očekuje da će biti predmetom licencije za nematerijalnu imovinu”. Na temelju te analize predložen je sustav određivanja transfernih cijena u skladu s kojim je utvrđen iznos godišnjih tantijema koji će društvo LuxOpCo morati platiti društvu LuxSCS za korištenje nematerijalne imovine.
- (31) U ovoj se Odluci ocjenjuje dodjeljuje li sustav određivanja transfernih cijena odobren u spornom poreznom mišljenju selektivnu prednost koja se smatra državnom potporom.

3. OPIS MJERODAVNOG PRAVNOG OKVIRA

3.1 Nacionalni pravni okvir

- (32) Uobičajena pravila o oporezivanju trgovačkih društava u Luksemburgu propisana su luksemburškim Zakonom o porezu na dobit (*loi modifiée du 4.12.1967. concernant l'impôt sur le revenu*, dalje u tekstu „LIR”).

⁽⁹⁾ Vidjeti uvodnu izjavu 2.

⁽¹⁰⁾ Nakon kašnjenja u provedbi restrukturiranja njegova poslovanja u Europi društvo Amazon tražilo je dopisom od 5. prosinca 2004. potvrdu od luksemburške porezne uprave da će sporno porezno mišljenje i dalje vrijediti, što mu je ona potvrdila dopisom od 23. prosinca 2004. Sporno porezno mišljenje, koje je izvorno doneseno na pet godina, produljeno je 2010. i bilo je na snazi do lipnja 2014. Struktura društva Amazon u Europi, koja je opisana u zahtjevu za donošenje mišljenja i potvrđena u spornom poreznom mišljenju, primjenjivala se od svibnja 2006. do izmjene u lipnju 2014.

- (33) U članku 18. stavku 1. LIR-a navedena je metoda za utvrđivanje godišnje dobiti trgovačkih društava koja su porezni obveznici: „Dobit se izračunava kao razlika između neto imovine na kraju i neto imovine na početku izvještajnog razdoblja, uvećana za podizanja gotovine ili druge imovine poreznog obveznika za osobnu upotrebu ili za druge upotrebe koje nisu u korist trgovačkog društva i umanjena za dodatne doprinose tijekom izvještajnog razdoblja.”.
- (34) Člankom 159. LIR-a propisano je da trgovačka društva koja su rezidentni porezni obveznici plaćaju porez na ukupnu dobit. Člankom 160. LIR-a propisano je da nerezidentna trgovačka društva plaćaju porez na izvorni dohodak, koji je definiran u članku 156. LIR-a. Od 2011. sva trgovačka društva koja su porezni obveznici u Luksemburgu plaćaju porez na oporezivu dobit po standardnoj poreznoj stopi od 28,80 %.
- (35) Člankom 164. stavkom 3. LIR-a propisano je sljedeće: „Oporezivi dohodak obuhvaća skrivenu raspodjelu dobiti. Do skrivene raspodjele dobiti prije svega dolazi kad dioničar ili zainteresirana strana izravno ili neizravno ostvaruju korist od trgovačkog društva ili udruženja koju obično ne bi ostvarili da nisu dioničar ili zainteresirana strana.”⁽¹¹⁾. Komisija je u odluci o pokretanju postupka smatrala (vidjeti posebno uvodnu izjavu 59.) da je članak 164. LIR-a zakonodavna osnova za transferne cijene u Luksemburgu, čime se provodi članak 9. OECD-ova Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, u kojem je utvrđeno načelo nepristrane transakcije, prema kojem se cijene u transakcijama među povezanim društvima određuju u skladu s tržišnim cijenama (vidjeti uvodnu izjavu 40. ove Odluke).
- (36) Od 1. siječnja 2017. novim člankom 56.a LIR-a izričito se formalizira primjena načela nepristrane transakcije u skladu s luksemburškim poreznim pravom. To je potvrdio Sud u presudi u predmetu *Amazon*, navodeći da se: „tek od 1. siječnja 2017., odnosno nakon donošenja predmetnog prethodnog poreznog mišljenja i njegova produljenja, izričito *ff*, formalizira primjena načela [nepristrane transakcije] u skladu s luksemburškim poreznim pravom”.

3.2 Smjernice o transfernim cijenama

- (37) Ova se Odluka odnosi na porezno mišljenje kojim se potvrđuje sustav određivanja transfernih cijena, poznat i pod nazivom prethodni sporazum o transfernim cijenama. Prethodni sporazumi o transfernim cijenama odnose se na sporazume u kojima se za potrebe oporezivanja prije izvršavanja transakcija unutar grupe utvrđuje odgovarajući skup kriterija za određivanje transfernih cijena tih transakcija u određenom razdoblju.
- (38) U tom se kontekstu transferne cijene odnose na cijene koje se naplaćuju u poslovnim transakcijama među različitim dijelovima iste grupe trgovačkih društava, osobito cijene utvrđene za dobra ili usluge koje jedno društvo kći prodaje ili pruža drugom društvu kćeri u istoj grupi trgovačkih društava. Dakle, transferne cijene odnose se na raspodjelu dobiti među različitim dijelovima iste grupe trgovačkih društava.
- (39) Multinacionalna poduzeća plaćaju poreze u jurisdikcijama s različitim poreznim stopama. Dobit nakon oporezivanja zabilježena na razini grupe trgovačkih društava zbroj je dobiti nakon oporezivanja ostvarenih u svakoj zemlji u kojoj grupa podliježe oporezivanju. Stoga, umjesto da nastoje što više povećati prijavljenu dobit u svakoj zemlji, multinacionalna poduzeća imaju financijski poticaj da pri raspodjeli dobiti među različitim društvima unutar iste grupe trgovačkih društava pripišu što veću dobit jurisdikcijama s niskim poreznim opterećenjem, a što manju onima s visokim.
- (40) Da bi se postiglo pošteno oporezivanje, na međunarodnoj je razini dogovoren standard za određivanje transfernih cijena. U članku 9. OECD-ova Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja utvrđeno je takozvano načelo nepristrane transakcije, prema kojem se cijene u transakcijama među povezanim društvima određuju u skladu s tržišnim cijenama. Načelo nepristrane transakcije detaljnije je opisano u Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama⁽¹²⁾.

⁽¹¹⁾ Luksemburške porezne uprave objasnile su primjenu članka 164. stavka 3. LIR-a na financiranje trgovačkih društava u okružnicama br. 164/2 od 28. siječnja 2011. i br. 164/2bis od 8. travnja 2011., koje su zamijenjene okružnicom *Circulaire du directeur des contributions LIR n° 56/1 – 56bis/1 du 27 décembre 2016, traitement fiscal des sociétés exerçant des transactions de financement intra-groupe*.

⁽¹²⁾ Smjernice o transfernim cijenama za multinacionalne kompanije i porezne uprave, OECD, 2010.

4. RAZLOZI ZA POKRETANJE SLUŽBENOG ISTRAŽNOG POSTUPKA

- (41) Komisija je u odluci o pokretanju postupka iznijela ozbiljne sumnje u spojivost spornog poreznog mišljenja s unutarnjim tržištem. To se posebno odnosi na pitanje je li sustav određivanja transfernih cijena odobren u spornom poreznom mišljenju omogućio plaćanja tantijema društvu LuxSCS i naknada za društvo LuxOpCo u skladu s načelom nepristrane transakcije.
- (42) Komisija je u odluci o pokretanju postupka navela da su luksemburška porezna tijela u spornom poreznom mišljenju odobrila sustav određivanja transfernih cijena koji je Amazon predložio u zahtjevu za izdavanje mišljenja na temelju članka 164. LIR-a, kojim se prema navodima Komisije provodi članak 9. OECD-ova Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i načelo nepristrane transakcije prenosi u luksemburško pravo. Da bi se u skladu s tim načelom spriječilo iskorištavanje transakcije za izbjegavanje plaćanja poreza, transferna cijena mora odgovarati cijeni koju bi neovisni subjekti dogovorili primjenom uobičajene metode, prema kojoj se oporeziva dobit izračunava na temelju razlike između prihoda i rashoda društva. Svaki rezultat koji odstupa od tog ishoda i smanjuje poreznu osnovicu daje prednost poreznom obvezniku.
- (43) Stoga je Komisija u odluci o pokretanju postupka navela da se odobrenje sustava određivanja transfernih cijena koji nije u skladu s tržišnim rezultatom, nego pogoduje određenom poduzetniku, mora smatrati *prima facie* selektivnim. Taj bi selektivni tretman proizlazio iz odstupanja ili pogrešne primjene načela nepristrane transakcije utvrđenog u OECD-ovu Modelu ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama te prenesenog u nacionalno pravo člankom 164. LIR-a.
- (44) Na temelju toga Komisija je u odluci o pokretanju postupka izrazila sljedeće sumnje, koje se isključivo odnose na zakonitost spornog poreznog mišljenja s obzirom na načelo nepristrane transakcije kako je utvrđeno u OECD-ovu Modelu ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama te preneseno u nacionalno pravo u skladu s člankom 164. LIR-a.
- (45) Prvo, Komisija je napomenula da se čini da je sporno porezno mišljenje doneseno bez izvješća o transfernim cijenama kojim bi se potvrdilo da je sporazum u skladu s načelom nepristrane transakcije prema Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama. Navela je i da je mišljenje doneseno u roku od 11 radnih dana od primitka zahtjeva.
- (46) Drugo, Komisija je preliminarno zaključila da se čini da sustav određivanja transfernih cijena odobren u spornom poreznom mišljenju nije utemeljen ni na jednoj od općeprihvaćenih metoda određivanja transfernih cijena utvrđenih u Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama.
- (47) Treće, Komisija je utvrdila da, suprotno preporukama iz točke 6.16. Smjernica OECD-a o transfernim cijenama iz 1995. i 2010., plaćanje tantijema odobreno spornim poreznim mišljenjem nije bilo povezano s proizvodnjom, prodajom ili dobiti. Umjesto toga, tantijema je izračunana kao rezidualna dobit od transakcija društva LuxOpCo unutar grupe koja je utvrđena oduzimanjem uobičajenog povrata od obavljanja zadaća društva LuxOpCo od stvarno zabilježene dobiti društva LuxOpCo.
- (48) Četvrto, Komisija je istaknula da je prema Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama upitno može li se smatrati da društvo LuxOpCo obavlja manje složene zadaće od društva LuxSCS. Na temelju opisa zadaća koje obavlja i rizika koje preuzima društvo LuxOpCo činilo se da su te zadaće i rizici zapravo složeniji od onih društva LuxSCS. Konkretno, zadaće povezane s nematerijalnom imovinom za koje je društvo LuxSCS navodno dobilo naknadu nisu bile opisane u zahtjevu za izdavanje mišljenja niti ih je luksemburška porezna uprava opisala u spornom poreznom mišljenju. Nadalje, iako je prema zahtjevu za izdavanje mišljenja društvo LuxSCS trebalo zadržati sve rizike povezane s vlasništvom nad tim intelektualnim vlasništvom, nisu navedeni rizici koje bi ono trebalo preuzeti dok drži nematerijalnu imovinu, posebno u usporedbi s poduzetničkim rizicima koje je preuzelo društvo LuxOpCo.

- (49) Peto, Komisija je smatrala da je marža od [4 – 6] % na operativne troškove dobivena primjenom metode transakcijske neto marže („TNMM”) iz Smjernica OECD-a o transfernim cijenama i odobrena spornim poreznim mišljenjem za zadaće koje obavlja društvo LuxOpCo relativno niska, posebno kad se uzme u obzir da je društvo LuxOpCo bilo zaduženo za donošenje ključnih i strateških poslovnih odluka te da je preuzelo poslovni rizik za cijelo europsko tržište. Nadalje, nije objašnjena primjena gornje i donje granice za određivanje naknade društvu LuxOpCo u skladu s načelom nepristrane transakcije, kojom se zapravo zaobišao sustav određivanja transfernih cijena utemeljen na operativnim troškovima. Konačno, Komisija je dovela u pitanje opravdanost izbora neizravne metode određivanja transfernih cijena za utvrđivanje naknade društva LuxOpCo kad se uzme u obzir da se u Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama prednost daje izravnim metodama za određivanje primjerene razine oporezive dobiti.
- (50) Šesto, Komisija je primijetila da se čini da je sporno porezno mišljenje i dalje bilo na snazi 2014. unatoč tomu što je doneseno 2003. Napomenula je da je to porezno mišljenje bilo na snazi mnogo dulje nego porezna mišljenja donesena u drugim državama članicama. Dvojila je može li se s pravom smatrati da je naknada odobrena u mišljenju nakon više od 10 godina i dalje u skladu s načelom nepristrane transakcije bez ikakvog preispitivanja ili obveze obavješćivanja uprave ako su se neke ključne okolnosti u međuvremenu promijenile.
- (51) S obzirom na te dvojbe, Komisija je u odluci o pokretanju postupka izvela privremeni zaključak da je spornim poreznim mišljenjem društvu Amazon odobrena selektivna prednost zbog plaćanja tantijema društvu LuxSCS i naknade društvu LuxOpCo koji nisu bili u skladu s načelom nepristrane transakcije. Budući da su ispunjeni svi drugi uvjeti iz članka 107. stavka 1. Ugovora i da ne postoji očita osnova za spojivost u skladu s člankom 107. stavcima 2. ili 3. Ugovora, Komisija je došla do privremenog zaključka da sporno porezno mišljenje čini državnu potporu koja je nespojiva s unutarnjim tržištem.

5. PRIMJEDBE LUKSEMBURŠKIH TIJELA NA ODLUKU O POKRETANJU POSTUPKA

5.1 O navodnim pravnim pogreškama u odluci o pokretanju postupka

- (52) Luksemburg je smatrao da u odluci o pokretanju postupka postoji niz pravnih pogrešaka.
- (53) Prvo, Luksemburg je smatrao da se tom odlukom zadire u njegove suverene ovlasti u području izravnog oporezivanja. Posebno je smatrao da je Komisija prekoračila svoje ovlasti u području državnih potpora jer je razvila i nametnula vlastito tumačenje načela nepristrane transakcije.
- (54) Luksemburg je istaknuo posebnu prirodu i složenost transfernih cijena. U skladu sa Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama, nacionalna porezna tijela moraju imati određena diskrecijska prava na tumačenje poreznih pravila u kontekstu pojedinog slučaja te pravo odlučiti je li primijenjenom metodologijom određivanja transfernih cijena dobivena prihvatljiva transferna cijena. Luksemburg je tvrdio da je dobio potvrdu da je njegova praksa poreznih mišljenja primjerena te u skladu s Kodeksom o postupanju pri oporezivanju poslovanja i Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama.
- (55) Drugo, Luksemburg je tvrdio da se presedani na koje se Komisija oslanjala u odluci o pokretanju postupka razlikuju od spornog poreznog mišljenja jer se odnose na sustave koji sadržavaju elemente koji dovode do prednosti neovisno o pojedinačnim okolnostima poreznih obveznika.
- (56) Treće, Luksemburg je tvrdio da se u odluci o pokretanju postupka ne analizira selektivnost, tj. konkretno da se u njoj ne utvrđuju referentni porezni sustav ili referentna skupina poreznih obveznika s kojima se može usporediti porezni tretman društva Amazon. Stoga nisu utvrđeni ni odstupanje od referentnog poreznog sustava koji se primjenjuje na Amazon ni prednost.
- (57) Kad je riječ o točnom referentnom okviru, Luksemburg je smatrao da je to nacionalno porezno pravo, a posebno članak 164. stavak 3. i članak 18. LIR-a. Luksemburg je ustrajao da sporno porezno mišljenje treba ocjenjivati u svjetlu mjerodavnog regulatornog okvira i gospodarskog konteksta u trenutku odobravanja mjere, odnosno 2003. Napomenuo je da Smjernice OECD-a o transfernim cijenama iz 2010. tad nisu postojale i da se u luksemburškom pravu nije upućivalo na Smjernice OECD-a o transfernim cijenama iz 1995.

- (58) Četvrto, prema mišljenju Luksemburga Komisija nije odredila kategoriju poduzeća koja su eventualno imala koristi od mjere. Kad je riječ o referentnoj skupini poreznih obveznika, smatrao je da bi u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji bili samo porezni obveznici na koje se primjenjuju pravila o određivanju transfernih cijena i njegova praksa poreznih mišljenja.

5.2 O dvojabama iznesenima u odluci o pokretanju postupka

- (59) Luksemburg se ujedno posebno osvrnuo na dvojbe koje je Komisija iznijela u odluci o pokretanju postupka o usklađenosti spornog poreznog mišljenja s načelom nepristrane transakcije iz Smjernica OECD-a o transfernim cijenama.
- (60) Prvo, Luksemburg je tvrdio da je Komisijina bojazan da je sporno porezno mišljenje doneseno bez potrebne gospodarske analize neutemeljena jer je sastavljeno izvješće o transfernim cijenama kako bi se potkrijepio sustav određivanja transfernih cijena predložen u zahtjevu za izdavanje mišljenja.
- (61) Luksemburg je objasnio da se zbog niskih marži u internetskoj maloprodaji, koje su posljedica oštre konkurencije, Amazon nastojao istaknuti svojim tehnološkim inovacijama. Zato se nematerijalna imovina smatrala bitnim izvorom vrijednosti u Amazonovim djelatnostima.
- (62) Luksemburg je tvrdio da se spornim poreznim mišljenjem odobrava sustav određivanja transfernih cijena na temelju TNMM-a za utvrđivanje razine tantijema po načelu nepristrane transakcije koje je društvo LuxOpCo plaćalo društvu LuxSCS, što je u skladu s luksemburškim regulatornim okvirom koji je bio na snazi u trenutku odobravanja mjere. Metoda TNMM je metoda određivanja transfernih cijena koja je u skladu s pravilima o određivanju transfernih cijena i s administrativnom praksom u Luksemburgu. Luksemburška porezna uprava prihvatila je TNMM na temelju funkcionalne analize iz izvješća o transfernim cijenama. Zbog toga se smatralo da je društvo LuxOpCo manje složen subjekt u usporedbi s društvom LuxSCS i da je pravilno odabran kao ispitana strana. Drugim metodama dobili bi se nestabilniji rezultati. Uzimajući u obzir ta razmatranja, Luksemburg je tvrdio da se sporno porezno mišljenje ne može smatrati prihvaćanjem „najnižeg mogućeg rezultata” za društvo LuxOpCo.
- (63) Treće, kao odgovor na dvojbu Komisije istaknutu u odluci o pokretanju postupka da tantijema koju je društvo LuxOpCo plaćalo društvu LuxSCS nije povezana s proizvodnjom, prodajom ili dobiti, Luksemburg je potvrdio da se tantijema izračunava kao rezidualna dobit. Međutim, Luksemburg je smatrao da se takav rezultat podrazumijeva u slučaju primjene metode TNMM i da je u skladu s funkcionalnom analizom i analizom rizika.
- (64) Četvrto, Luksemburg je tvrdio da je stvarni financijski povrat društva LuxOpCo za svaku godinu predmetnog razdoblja potpuno u skladu s načelom nepristrane transakcije.
- (65) Peto, kad je riječ o izraženoj dvojbi o relevantnosti donje i gornje granice naknade društva LuxOpCo, Luksemburg je tvrdio da donja granica jamči pozitivnu naknadu koja se povećava u skladu s proširenjem poslovanja. Nadalje, donjom i gornjom granicom poticalo se društvo LuxOpCo da učinkovito upravlja svojim aktivnostima. Budući da je društvo LuxOpCo od 2006. do 2013. ostvarivalo prosječnu maržu od [3,5 – 4] (*) % i svake godine bilo unutar granica interkvartilnog raspona, Luksemburg zaključuje da gornje granice nisu imale nikakav stvaran ni praktičan učinak.
- (66) Luksemburg je nadalje tvrdio da porezna osnovica nije bila ograničena i da se povećala u skladu sa širenjem društva Amazon i njegovim ulaganjima u EU-u. Marža naknade primijenjena je na sve operativne troškove društva LuxOpCo, a ne samo na one nastale u Luksemburgu.

(*) Povjerljive informacije.

- (67) Šesto, kad je riječ o trajanju spornog poreznog mišljenja, Luksemburg je objasnio da je izvorno predviđeno da će vrijediti pet računovodstvenih razdoblja od trenutka kad društvo Amazon počne obavljati svoje djelatnosti u Luksemburgu, koje su zapravo počele 2006. ⁽¹³⁾. Stoga se sporno porezno mišljenje isprva primjenjivalo do 2011. Potom je objasnio da su se u skladu s tadašnjom administrativnom praksom mišljenja o transfernim cijenama u načelu mijenjala samo u slučaju znatnih promjena modela djelatnosti ili tržišnih uvjeta. Dodatno je pojasnio da je nakon gospodarske krize 2008. naknada za usporedive djelatnosti (internetska maloprodaja) bila pod znatnim pritiskom, a Amazonova operativna marža sve manja. U tom je kontekstu smatrao da bi preispitivanje sustava određivanja cijena moglo dovesti do smanjenja naknade društva LuxOpCo.

6. PRIMJEDBE ZAINTERESIRANIH STRANA NA ODLUKU O POKRETANJU POSTUPKA

6.1 Primjedbe društva Amazon

- (68) Amazon se u primjedbama usredotočio na navodne pravne pogreške i dvojbe koje je Komisija izrazila u odluci o pokretanju postupka.
- (69) Kad je riječ o navodnim pravnim pogreškama, Amazon je tvrdio da je Komisija netočno utvrdila referentni okvir i da u odluci o pokretanju postupka nije dokazala selektivnost mjere. Amazon je tvrdio da bi sporno porezno mišljenje trebalo preispitati u odnosu na posebno pravilo nacionalnog prava i/ili administrativnu praksu, a ne u odnosu na sustav oporezivanja dobiti poduzeća u cjelini. Stoga je odgovarajući referentni okvir za ocjenjivanje spornog poreznog mišljenja načelo nepristrane transakcije kako je propisano u članku 164. stavku 3. i članku 18. LIR-a, zajedno s relevantnom administrativnom praksom u kojoj se primjenjuju predmetne odredbe. Štoviše, Amazon je smatrao da se dvojba u pogledu državne potpore može pojaviti samo ako sporno porezno mišljenje odstupa od uobičajenog tumačenja i primjene načela nepristrane transakcije u Luksemburgu, što po njegovu mišljenju nije bio slučaj sa spornim poreznim mišljenjem. Osim toga, tvrdio je da Komisija nije dokazala selektivnost mjere.
- (70) Kad je riječ o dvojbama koje je Komisija izrazila u odluci o pokretanju postupka, Amazonove primjedbe većinom se podudaraju s primjedbama Luksemburga jer je i potonji tvrdio da je zahtjev za izdavanje mišljenja popraćen izvješćem o transfernim cijenama i da je zahtjev detaljno pregledan.
- (71) Amazon je tvrdio i da odabrana metoda određivanja transfernih cijena, tj. podjela rezidualne dobiti, nije samo u skladu sa Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama nego i s pravilima o određivanju transfernih cijena i administrativnom praksom u Luksemburgu ⁽¹⁴⁾.
- (72) Amazon je dodao da se doprinosi društva LuxSCS ne sastoje samo od podlicenciranja nematerijalne imovine nego i od preuzimanja rizika povezanih s poslovanjem društva LuxOpCo.
- (73) Amazon je nadalje obrazložio da primjena metode usporedive cijene na slobodnom tržištu (metoda CUP) nije bila prikladna u tim okolnostima. Tvrdio je da luksemburška porezna uprava svakako mora početi analizu transfernih cijena na temelju metodologije koju je odabrao porezni obveznik. Uz to je podsjetio da se primjenom bilo koje metode određivanja transfernih cijena obično dobiva raspon, a ne precizna cijena, jer određivanje transfernih cijena nije egzaktna znanost, nego prosudba.
- (74) Amazon je branio i valjanost trajanja spornog poreznog mišljenja tako što je podnio *ex post* izvješće o transfernim cijenama koje je naručio 2012. („*ex post* izvješće o transfernim cijenama iz 2012.”). U tom su izvješću predstavljena dva ažurirana skupa podataka o poduzećima. Jedan se temeljio na podacima od 2004. do 2006., a drugi na podacima od 2008. do 2010., koji prema mišljenju Amazona potvrđuju da je naknada društva LuxOpCo u cijelom predmetnom razdoblju bila unutar raspona po načelu nepristrane transakcije.

⁽¹³⁾ Dopisom od 5. prosinca 2004. društvo Amazon obavijestilo je Luksemburg da će restrukturiranje biti gotovo tek 2006. i tražilo da se sporno porezno mišljenje primjenjuje prvih pet godina od tog trenutka. Luksemburg je 23. prosinca 2004. potvrdio da opisano kašnjenje nije utjecalo na sporazum od 6. studenog 2003. ako su i dalje bili ispunjeni ostali uvjeti iz zahtjeva od 23. listopada 2003.

⁽¹⁴⁾ Društvo Amazon potkrepljuje taj argument upućivanjem na porezna mišljenja koja je izdao Luksemburg, a objavio Međunarodni konzorcij istraživačkih novinara. Amazon je među njima pronašao 97 mišljenja koja se prema njegovim tvrdnjama temelje na metodi podjele rezidualne dobiti i kojima se u okviru financijskih sporazuma dodjeljuje nejedinstveni povrat, odnosno fiksna financijska marža nekom luksemburškom subjektu, dok se rezidualna dobit dodjeljuje nositelju financijskog instrumenta.

6.2 Primjedbe ostalih zainteresiranih strana

- (75) EPICENTER⁽¹⁵⁾, udruženje Computer & Communications Industry Association (CCIA), ATOZ i Fedil dostavili su primjedbe, u kojima su upozorili na niz problema. EPICENTER je smatrao da se u odluci o pokretanju postupka nije vodilo računa o prikladnom stupnju diskrecije koja je svojstvena praksi određivanja transfernih cijena i da je Komisija prekoračila svoje pravne ovlasti u pitanjima izravnog oporezivanja jer je primijenila pravila o državnim potporama za suzbijanje štetne porezne konkurencije. ATOZ i Fedil tvrdili su da se pri procjeni državne potpore nisu trebala uzeti u obzir pravila OECD-a o transfernim cijenama jer u to vrijeme nisu bila dio luksemburškog zakonodavstva.
- (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, le Syndicat des Distributeurs de Loisirs Culturels i Bundesarbeitskammer složili su se s Komisijinim argumentima ili pozdravili njezine istrage državne potpore.

7. INFORMACIJE KOJE JE DOSTAVILO DRUŠTVO X

- (77) Društvo X, Amazonov konkurent u području internetske maloprodaje na tržištu EU-a koji je htio ostati anonimn, dostavilo je Komisiji tržišne informacije povezane s istražnim postupkom. Objasnilo je da su za uspješnu i trajnu djelatnost internetske maloprodaje najvažniji klijenti i marketing, što znači da je za rast na tom tržištu presudna velika baza klijenata i financijska mogućnost znatnih ulaganja u marketing. Društvo X naglasilo je i da je Amazon prilično agresivno ulagao u tehnologiju i marketing, čime je stekao prednosti kojima je teško konkurirati.

8. PRIMJEDBE LUKSEMBURŠKIH TIJELA NA PRIMJEDBE TREĆIH STRANA I INFORMACIJE KOJE JE DOSTAVILO DRUŠTVO X

- (78) Luksemburg je u dopisu od 20. travnja 2015. izjavio da se slaže s primjedbama društava Amazon, FEDIL, CCIA, ATOZ i EPICENTER, ali je smatrao da ostale primjedbe iznesene kao odgovor na odluku o pokretanju postupka nisu relevantne za predmet.
- (79) Luksemburg je 2. svibnja 2016. dostavio primjedbe na podnesak društva X. Izjavio je da je Amazon kao tržišni operater u boljem položaju da dostavi primjedbe na podnesak društva X.

9. DALJNJI PODNESCI DRUŠTVA AMAZON

- (80) Amazon je u daljnjim podnescima dostavio dodatne informacije kako bi dokazao da je naknada za društva LuxSCS i LuxOpCo koja je potvrđena spornim poreznim mišljenjem u skladu s luksemburškim poreznim sustavom.
- (81) Osim toga, Amazon dovodi u pitanje usporedivost društva X s društvom LuxOpCo te tvrdi da se informacije koje je dostavilo društvo X nisu trebale uzeti u obzir jer nisu bile dostupne u trenutku donošenja spornog poreznog mišljenja.
- (82) Kad je riječ o njegovoj djelatnosti internetske maloprodaje utemeljenoj na tehnologiji, Amazon tvrdi da su tehnološke inovacije okosnica njegova modela djelatnosti internetske maloprodaje usmjerenog na usluge i da su presudne za njegovo poslovanje.
- (83) Amazon je izdvojio sljedeće čimbenike kao najveće prijetnje njegovu poslovanju u Europi: i. konkurencija u e-trgovini, ii. (nedovoljna) prihvaćenost novih proizvoda, usluga i tehnologija među kupcima i iii. lokalni gospodarski i politički uvjeti te izmjene pravnog okvira.
- (84) Amazon je u daljnjim podnescima predočio izjavu o postupku pred Poreznim sudom SAD-a i nedavno naručeno izvješće o transfernim cijenama. Izjavu je dostavio da potkrijepi stopu tantijema koju je društvo LuxSCS primalo u predmetnom razdoblju, dok je *ex post* izvješće trebalo potvrditi da je naknada društva LuxOpCo bila u skladu s načelom nepristrane transakcije.

⁽¹⁵⁾ EPICENTER se opisuje kao neovisna inicijativa koja se sastoji od šest vodećih skupina za strateško promišljanje iz cijele Europske unije, a nastoji pridonijeti raspravama o politikama EU-a i promicati načela slobodnog društva prikupljanjem gospodarske stručnosti svojih članova.

10. PROCJENA

- (85) U skladu s člankom 107. stavkom 1. Ugovora potpora koju dodijeli država članica ili koja se dodjeljuje iz državnih sredstava u bilo kojem obliku kojim se narušava ili prijeti da će se narušiti tržišno natjecanje stavljanjem određenih poduzetnika ili proizvodnje određene robe u povoljniji položaj nije spojiva s unutarnjim tržištem u mjeri u kojoj to utječe na trgovinu među državama članicama.
- (86) Da bi se prema mišljenju sudova Unije ⁽¹⁶⁾ mjera kvalificirala kao potpora u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora, moraju biti ispunjeni sljedeći kumulativni uvjeti: i. mjera mora biti pripisiva državi i mora se financirati iz državnih sredstava, ii. primatelj mora na temelju nje ostvariti neku prednost, iii. ta prednost mora biti selektivna i iv. mjera mora narušavati ili mora postojati prijetnja da će narušiti tržišno natjecanje te mora imati potencijalni utjecaj na trgovinu među državama članicama.
- (87) Za potrebe ove Odluke potrebno je u prvom redu dodatno ispitati postojanje selektivne prednosti.
- (88) U skladu s ustaljenom sudskom praksom uvjet koji se odnosi na selektivnu prednost „zahtijeva utvrđivanje toga može li u okviru dotičnog pravnog sustava predmetna nacionalna mjera staviti u povoljniji položaj 'određene poduzetnike ili proizvodnju određene robe' u usporedbi s drugima koji se, s obzirom na cilj koji se želi postići navedenim sustavom, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji i koji na taj način trpe različit tretman koji bi se u biti mogao kvalificirati kao diskriminatoran” ⁽¹⁷⁾.
- (89) Konkretno, Sud EU-a osmislio je analizu u tri koraka za utvrđivanje selektivnosti određene porezne mjere ⁽¹⁸⁾. Prvo, utvrđuje se primjenjivi uobičajeni ili normalni porezni režim u državi članici. To se smatra „referentnim sustavom”. Drugo, određuje se odstupa li predmetna porezna mjera od tog sustava jer se njome uvode razlike između gospodarskih subjekata koji se s obzirom na ciljeve svojstvene tom sustavu nalaze u usporedivoj pravnoj i činjeničnoj situaciji. Ako mjera odstupa od referentnog sustava, u trećem koraku analize određuje se je li ta mjera opravdana prirodom ili općom strukturom referentnog sustava. Porezna mjera koja odstupa od primjene referentnog sustava može biti opravdana ako predmetna država članica može dokazati da se temelji izravno na osnovnim ili vodećim načelima tog poreznog sustava ⁽¹⁹⁾. U tom slučaju porezna mjera nije selektivna. Teret dokazivanja u tom trećem koraku snosi država članica.
- (90) U presudi u predmetu *FIAT* ⁽²⁰⁾ Sud je dodatno pojasnio kako utvrditi relevantni referentni sustav. Naveo je da pri utvrđivanju referentnog sustava Komisija ne bi trebala uzimati u obzir parametre i pravila koji su izvan nacionalnog poreznog sustava. Točnije, u točki 96. presude u predmetu *FIAT* Sud je izjavio: „Stoga se prilikom ispitivanja postojanja selektivne porezne prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a i u svrhu utvrđivanja normalnog poreznog opterećenja koje tereti poduzetnika ne mogu uzeti u obzir parametri i pravila koji su vanjski u odnosu na predmetni nacionalni porezni sustav, osim ako se taj porezni sustav na njih izričito ne poziva.”.
- (91) S obzirom na ta načela, na koja se podsjeća i u točki 44. presude u predmetu *Amazon*, Sud je u njezinoj točki 58. ⁽²¹⁾ potvrdio zaključak Općeg suda da Komisija u odluci o okončanju postupka nije dokazala postojanje prednosti u korist grupe *Amazon* u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora. Stoga je potvrdio poništenje odluke o okončanju postupka.

⁽¹⁶⁾ Predmet C-399/08 P *Komisija / Deutsche Post*, ECLI:EU:C:2010:481, točka 39.

⁽¹⁷⁾ Predmet C-457/21 P *Komisija / Amazon.com i dr.*, ECLI:EU:C:2023:985., točka 33. Vidjeti i spojene predmete C-451/21 P i C-454/21 P *Luksemburg i dr. / Komisija*, ECLI:EU:C:2023:948, točku 106. Vidjeti nadalje predmet C-172/03, *Heiser*, ECLI:EU:C:2005:130, točku 40.

⁽¹⁸⁾ Spojeni predmeti od C-78/08 do C-80/08 *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2009:417, točke 49., 64. i 65. Ta metoda analize selektivnosti potpore u tri koraka osmišljena je kako bi se otkrila selektivnost koju skrivaju povoljne porezne mjere od kojih naizgled može imati koristi svaki poduzetnik; vidjeti spojene predmete C-649/20 P, C-658/20 P, C-662/20 P *Španjolska i dr. / Komisija*, ECLI:EU:C:2023:60, točku 48.

⁽¹⁹⁾ Spojeni predmeti od C-78/08 do C-80/08 *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2009:417, točka 65.

⁽²⁰⁾ Spojeni predmeti C-885/19 P i C-898/19 P *Komisija / Fiat Chrysler Finance Europe*, ECLI:EU:C:2022:859.

⁽²¹⁾ Predmet C-457/21 P *Komisija / Amazon.com i dr.*, ECLI:EU:C:2023:985; vidjeti i obrazloženje iz točaka od 41. do 50. i od 53. do 58.

- (92) Dakle, u skladu s člankom 266. Ugovora Komisija je dužna poduzeti potrebne mjere kako bi postupila u skladu s presudom u predmetu *Amazon*.
- (93) Zaključci Suda u presudi u predmetu *Amazon* doista su izravno relevantni za procjenu dvojbi o spornom poreznom mišljenju iznesenih u odluci o pokretanju postupka. Te su se dvojbe ponajprije temeljile na analizi postojanja selektivne prednosti koja počiva na referentnom sustavu koji pretpostavlja uključivanje OECD-ova načela nepristrane transakcije, kako je opisano u članku 9. OECD-ova Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, u luksemburško porezno pravo. Taj se pristup temeljio na primjenjivosti Smjernica OECD-a o transfernim cijenama u luksemburškom poreznom sustavu.
- (94) Konkretno, Komisija je u odluci o pokretanju postupka navela da se smatralo da se člankom 164. LIR-a u nacionalno porezno pravo prenosi članak 9. OECD-ova Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Zaključila je da svi rezultati koji odstupaju od načela nepristrane transakcije objašnjenog u tom modelu i Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama i snižavaju poreznu osnovicu znače da se predmetnom poreznom obvezniku dodjeljuje prednost ⁽²²⁾.
- (95) Drugim riječima, preliminarna kvalifikacija spornog poreznog mišljenja kao državne potpore, kako je utvrđena u odluci o pokretanju postupka, proizlazila je iz odstupanja od ili pogrešne primjene načela nepristrane transakcije iz OECD-ova Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i Smjernica OECD-a o transfernim cijenama.
- (96) Nadalje, Komisija napominje da se šest detaljnih dvojbi izraženih u uvodnim izjavama od 63. do 76. odluke o pokretanju postupka, na koje se podsjeća u odjeljku 4. ove Odluke, temeljilo na pretpostavci da se primjenjuje načelo nepristrane transakcije iz članka 9. OECD-ova Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja prema tumačenju iz Smjernica OECD-a o transfernim cijenama.
- (97) Međutim, Komisija priznaje da je Sud u točki 54. presude u predmetu *Amazon* naveo da se u svrhu utvrđivanja referentnog okvira u kontekstu testa u tri koraka kojim se dokazuje postojanje selektivne prednosti mogu primijeniti samo načela uključena u nacionalno pravo. Sud je stoga utvrdio sljedeće: „samo bi uključivanje tog načela [nepristrane transakcije] kao takvog u nacionalno pravo, što minimalno zahtijeva da to pravo izričito spominje navedeno načelo, omogućilo Komisiji da ga primijeni u okviru ocjene postojanja selektivne prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.”
- (98) Osim toga, u točki 55. presude u predmetu *Amazon* Sud je utvrdio da je Komisija u odluci o okončanju postupka pogriješila pri utvrđivanju referentnog okvira jer načelo nepristrane transakcije nije bilo ugrađeno u nacionalno pravo. U konačnici je zaključio sljedeće: „kao što je to sama Komisija priznala [...], novim člankom Zakona o porezu na dohodak se tek od 1. siječnja 2017., odnosno nakon donošenja predmetnog prethodnog poreznog mišljenja i njegova produljenja, izričito „formalizira primjena načela [nepristrane transakcije] u skladu s luksemburškim poreznim pravom”. Stoga je dokazano da zahtjev koji je naveden u sudskoj praksi citiranoj u prethodnoj točki nije bio ispunjen kada je dotična država članica donijela mjeru za koju je Komisija smatrala da predstavlja državnu potporu, tako da ta institucija nije mogla retroaktivno primijeniti navedeno načelo u spornoj odluci.”
- (99) S obzirom na taj zaključak Komisija smatra da se dvojbe iz odluke o pokretanju postupka moraju odbaciti. Doista, budući da je sporno porezno mišljenje doneseno 6. studenog 2003., u tom trenutku načelo nepristrane transakcije još nije bilo uključeno u luksemburško porezno pravo, kako proizlazi iz presude u predmetu *Amazon*.
- (100) Kao što je spomenuto u presudi u predmetu *Amazon*, pogreške pri utvrđivanju pravila koja se stvarno primjenjuju na temelju odgovarajućeg nacionalnog prava i samim time pri utvrđivanju „uobičajenog” oporezivanja na temelju kojeg se sporno porezno mišljenje trebalo procijeniti nužno dovode u pitanje cjelokupno obrazloženje postojanja selektivne prednosti ⁽²³⁾.

⁽²²⁾ Komisija je uputila na predmet o državnim potporama C 49/2001, Koordinacijski centri u Luksemburgu (SL L 170, 9.7.2003., str. 20.).

⁽²³⁾ Predmet C-457/21 P *Komisija / Amazon.com i dr.*, ECLI:EU:C:2023:985., točka 37.

- (101) Zbog toga Komisija ne može na temelju konkretnih dvojbi iz odluke o pokretanju postupka ni njihova obrazloženja zaključiti da je Luksemburg donošenjem spornog poreznog mišljenja dodijelio selektivnu prednost društvu Amazon. U toj odluci Komisija nije ispitala postoji li selektivna prednost s obzirom na neki drugi referentni sustav niti je izrazila sumnju u postojanje potpore na nekoj drugoj osnovi povezanoj s postojanjem selektivne prednosti.
- (102) Dakle, Komisija mora u ovoj Odluci odbaciti dvojbe o postojanju selektivne prednosti izražene u odluci o pokretanju postupka. Budući da su kriteriji za utvrđivanje postojanja državne potpore u skladu s člankom 107. stavkom 1. Ugovora kumulativne prirode, nema potrebe za ocjenjivanjem ostalih kriterija utvrđenih u toj odredbi.

11. ZAKLJUČAK

- (103) S obzirom na navedeno Komisija zaključuje da sporno porezno mišljenje koje je Luksemburg izdao u korist društva Amazon nije državna potpora u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora,

DONIJELA JE OVU ODLUKU:

Članak 1.

Sporno porezno mišljenje koje je porezna uprava Velikog Vojvodstva Luksemburga izdala 6. studenog 2003. u korist društva Amazon nije bilo državna potpora u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora.

Članak 2.

Ova je Odluka upućena Velikom Vojvodstvu Luksemburgu.

Sastavljeno u Bruxellesu 28. studenoga 2024.

Za Komisiju
Margrethe VESTAGER
Izvršna potpredsjednica