



2025/2405

2025.11.28.

A BIZOTTSÁG (EU) 2025/2405 HATÁROZATA

(2024. november 28.)

**az SA.38944. (2014/C.) (korábbi 2014/NN.) feltételes adómegállapításról – Luxemburg, az Amazon
javára nyújtott állítólagos állami támogatás**

(az értesítés a C(2024) 8565. számú dokumentummal történt)

(Csak az angol nyelvű szöveg hiteles)

(EGT-vonatkozású szöveg)

AZ EURÓPAI BIZOTTSÁG,

tekintettel az Európai Unió működéséről szóló szerződésre és különösen annak 108. cikke (2) bekezdésének első albekezdésére,

tekintettel az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodásra és különösen annak 62. cikke (1) bekezdésének a) pontjára,

miután az említett rendelkezéseknek megfelelően felhívta az érdekelt feleket észrevételeik megtételére ⁽¹⁾, és tekintettel a benyújtott észrevételekre,

mivel:

1. AZ ELJÁRÁS

- (1) 2014. június 24-én kelt levelével a Bizottság a Luxemburgi Nagyhercegségtől (a továbbiakban: Luxemburg) tájékoztatást kért az Amazon vállalatcsoporttal (a továbbiakban: Amazon vagy Amazon csoport) kapcsolatos feltételes adómegállapításra vonatkozó gyakorlatról.
- (2) Ebben a levélben a Bizottság bekérte továbbá az Amazon csoportra vonatkozó, az akkoriban hatályban lévő összes feltételes adómegállapítást is. 2014. július 18-án kelt e-mailjében Luxemburg kérte a Bizottság levelére történő válaszadás határidejének meghosszabbítását, amelyet megkapott.
- (3) 2014. augusztus 4-én Luxemburg válaszolt a Bizottság 2014. június 24-i kelt kérésére. Válaszához csatolta többek között az Administration des contributions directes (a továbbiakban: a luxemburgi adóhatóság) által az Amazon.com, Inc.-nek címzett, 2003. november 6-án kelt levelet (a továbbiakban: vitatott feltételes adómegállapítás).
- (4) 2014. október 7-én a Bizottság az EUMSZ 108. cikkének (2) bekezdésében meghatározott hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról szóló határozatot fogadott el a vitatott feltételes adómegállapítás tekintetében azzal az indokkal, hogy továbbra is komoly kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy a szóban forgó intézkedés összeegyeztethető-e a belső piaccal (a továbbiakban: az eljárás megindításáról szóló határozat) ⁽²⁾. Ebben a határozatban kérte Luxemburgot, hogy nyújtson kiegészítő tájékoztatást a vitatott feltételes adómegállapításról ⁽³⁾.
- (5) 2014. november 21-én kelt levelével Luxemburg benyújtotta az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételeit. Ez a beadvány többek között a transzferár megállapításáról szóló jelentést is tartalmazott (a továbbiakban: a transzferár megállapításáról szóló jelentés).
- (6) 2015. február 6-án közzétették az eljárás megindításáról szóló határozatot az Európai Unió Hivatalos Lapjában ⁽⁴⁾. Az érintetteket felkérték, hogy tegyék meg a határozattal kapcsolatos észrevételeiket.
- (7) 2015. február 13-án kelt levelében a Bizottság kiegészítő tájékoztatási kérelmet intézett Luxemburghoz.
- (8) Az Amazon 2015. március 5-én kelt levelében benyújtotta észrevételeit az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatban. Az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatban harmadik felek is nyújtottak be észrevételeket.

⁽¹⁾ HL C 44., 2015.2.6., 13. o.

⁽²⁾ Több levélváltás történt bizalmas részletekről, amelyekről ebben a szakaszban nem történik külön említés.

⁽³⁾ HL C 44., 2015.2.6., 30. o.

⁽⁴⁾ HL C 44., 2015.2.6., 13. o.

- (9) 2015. március 17-én kelt levelével Luxemburg részben válaszolt a Bizottság 2015. február 13-i tájékoztatási kérelmére.
- (10) 2015. március 19-én a Bizottság elküldte Luxemburnak a harmadik felek által az eljárás megindításáról szóló határozatra vonatkozóan benyújtott észrevételeket.
- (11) 2015. március 26-án a Bizottság tájékoztatta Luxemburgot arról, hogy a vitatott feltételes adómegállapításra vonatkozó folyamatban lévő hivatalos vizsgálati eljárást a 659/1999/EK tanácsi rendelet⁽⁷⁾ 6a. cikke szerint eredménytelennek ítélte. Ennek alapján és Luxemburg engedélyével a Bizottság a 659/1999/EK rendelet 6. cikke a) pontjának (6) bekezdésével összhangban 2015. március 26-án tájékoztatási kérelmet küldött az Amazonnak.
- (12) 2015. május 4-én kelt levelével az Amazon részben válaszolt a Bizottság 2015. március 26-án kelt tájékoztatási kérelmére.
- (13) 2015. május 13-án kelt levelével Luxemburg benyújtotta a harmadik feleknek az eljárás megindításáról szóló határozatra vonatkozó észrevételeivel kapcsolatos észrevételeit.
- (14) 2015. július 24-én és 31-én kelt levelében az Amazon részleges választ adott a Bizottság 2015. július 3-án kelt kérésére.
- (15) 2015. augusztus 21-én kelt levelében az Amazon részben válaszolt a Bizottság 2015. július 31-én kelt kérésére, amelyben a Bizottság emlékeztette az Amazont, hogy adjon meg minden kért információt, különös tekintettel a szellemi tulajdonra vonatkozó megállapodásokra, valamint egy, az Amazon részére 2014-ben kibocsátott új határozattal kapcsolatos teljeskörű információkra.
- (16) 2015. szeptember 30. és 2017. szeptember 12. között további levélváltásokra és találkozókra került sor a Bizottság, Luxemburg és az Amazon között (a további részleteket lásd az eljárás megindításáról szóló határozat (27)–(89) preambulumbekkezdésében).
- (17) 2017. október 4-én a Bizottság végleges határozat ((EU) 2018/859 bizottsági határozat⁽⁸⁾ elfogadásával lezárta a hivatalos vizsgálatot, megállapítva, hogy az Amazon részére kibocsátott feltételes adómegállapítás a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében vett támogatásnak minősül (a továbbiakban: a vizsgálatot lezáró határozat). A Bizottság megállapította, hogy e támogatás összeegyeztethetetlen a belső piaccal, és azt Luxemburg jogellenesen, a Szerződés 108. cikke (3) bekezdésének megsértésével hajtotta végre. Luxemburgot arra kötelezték, hogy térítse vissza az Amazon által kapott összeegyeztethetetlen és jogellenes támogatás összegét.
- (18) 2021. május 12-én a Törvényszék megsemmisítette az (EU) 2018/859 határozatot⁽⁹⁾.
- (19) 2021. július 22-én a Bizottság fellebbezést nyújtott be a Bírósághoz a Törvényszék 2021. május 12-i ítéletének hatályon kívül helyezése iránt.
- (20) 2023. december 14-én a Bíróság elutasította a Bizottság fellebbezését, és ezzel megerősítette a vizsgálatot lezáró határozat megsemmisítését (a továbbiakban: Amazon-ítélet).⁽⁸⁾ A Törvényszék 2021. május 12-i ítéletéhez hasonlóan ez az ítélet nem érintette az eljárás megindításáról szóló határozatot. Tehát a vitatott feltételes adómegállapításnak a (42) preambulumbekkezdésben ismertetett hivatalos vizsgálata még folyamatban van, és le kell zárni.

⁽⁷⁾ A Tanács 659/1999/EK rendelete (1999. március 22.) az EK-Szerződés 93. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról (HL L 83., 1999.3.27., 1. o.). A 659/1999/EK rendeletet 2015. október 14-i hatállyal hatályon kívül helyezte és felváltotta az Európai Unió működéséről szóló szerződés 108. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló (EU) 2015/1589 tanácsi rendeletet (kodifikált változat) (HL L 248., 2015.9.24., 9. o., ELI: <http://data.europa.eu/eli/reg/2015/1589/oj>).

⁽⁸⁾ A Bizottság (EU) 2018/859 határozata (2017. október 4.) a Luxemburg által az Amazon javára végrehajtott SA.38944. (2014/C., korábbi 2014/NN.) számú állami támogatásról (az értesítés a C(2017) 6740. számú dokumentummal történt) HL L 153., 2018.6.15., 1. o., ELI: <http://data.europa.eu/eli/dec/2018/859/oj>.

⁽⁹⁾ A T-816/17. és T-318/18. sz., Luxemburg és Amazon EU és Amazon.com kontra Bizottság egyesített ügyekben hozott ítélet (ECLI:EU:T:2021:252).

⁽⁸⁾ A Bíróság C-457/21 P. sz., Bizottság kontra Amazon.com és társai ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2023:985). A Bíróság arra a következtetésre jutott, hogy a Törvényszék tévesen határozta meg a releváns referenciarendszert, és ennek következtében a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében vett szelektív előny kritériumának elemzése során is tévedett (az Amazon-ügyben hozott ítélet 46–50. pontja). A Bíróság mindazonáltal megállapította, hogy a Törvényszék helyesen állapította meg, hogy a Bizottság nem bizonyította az Amazon csoport javára nyújtott előny fennállását, és ennek alapján helyesen semmisítette meg a vizsgálatot lezáró határozatot (az Amazon-ügyben hozott ítélet 53–58. pontja). Ennek fényében és az indokolás helyettesítésével a Bíróság a fellebbezést teljes egészében elutasította (az Amazon-ügyben hozott ítélet 59. pontja).

2. AZ INTÉZKEDÉS LEÍRÁSA

2.1. Az Amazon csoport

- (21) A hivatalos vizsgálat során gyűjtött információk szerint az Amazon csoport tagja az Amazon.com, Inc. és az összes általa közvetlenül vagy közvetve ellenőrzött társaság (a továbbiakban együtt: Amazon vagy Amazon csoport). Az Amazon székhelye az Egyesült Államokban, Washington államban, Seattle-ben található.
- (22) Az Amazon kiskereskedelmi és szolgáltatási tevékenységeket végez. Az Amazon más kereskedelmi és reklámszolgáltatásokból is bevételhez jut, például online reklámokból és valamely másik márkával partnerségben kötött, hitelkártyához kapcsolódó szerződésekből. Végül pedig az Amazon gyárt és értékesít számítástechnikai eszközöket is, ilyen például az Amazon Kindle, az Amazon Fire és az Amazon Echo.
- (23) Az Amazon tizenhárom globális weboldalt üzemeltet, köztük a www.amazon.com honlapot és hat európai weboldalt, melyek a következők: www.amazon.de, www.amazon.co.uk, www.amazon.fr, www.amazon.it, www.amazon.es and www.amazon.nl (a továbbiakban: az uniós weboldalak). Az Amazon tevékenysége három szegmensre tagolódik: az észak-amerikai, a nemzetközi és az Amazon webes szolgáltatások (Amazon Web Services, a továbbiakban: AWS) szegmenseire.
- (24) 2016-ban az Amazon nettó értékesítései világszinten körülbelül 136 milliárd USD összeget értek el, a nettó nyeresége pedig 2,37 milliárd USD volt. Világszinten az Amazon forgalmának 91 %-a származik a kiskereskedelmi tevékenységeiből. A nettó értékesítések megoszlása a következő: az észak-amerikai szegmensé 59 %, a nemzetközi szegmensé 32 %, az AWS-é pedig 9 %. 2016-ban az Amazon 314 400 munkavállalót foglalkoztatott teljes vagy részmunkaidőben.

2.2. Az Amazon tevékenységei Európában

- (25) A csoporthoz tartozó két luxemburgi szervezet különösen fontos a vizsgálat szempontjából a 2006. május 1. és 2014. június 30. közötti időszak (a továbbiakban: érintett időszak) pénzügyi évei tekintetében. Ezek a következők:
- az Amazon Europe Holding Technologies SCS (a továbbiakban: LuxSCS) – ez a szervezet luxemburgi betéti társaság (*Société en Commandite Simple*). Noha a társaság tőkéjének tulajdonosai az érintett időszak során változtak, a LuxSCS társaságban részes üzletrészek mindig az Egyesült Államokban székhellyel rendelkező társaságok voltak. Az érintett időszakban a LuxSCS feladata az volt, hogy kizárólag az Amazon európai tevékenységeihez kapcsolódó immateriális javakat tulajdonló társaságként járjon el; ezekért a LuxOpCo volt a felelős mint fő szolgáltató. A LuxSCS leányvállalataitól csak passzív bevételekhez (jogdíjakhoz és kamatokhoz) jutott. A LuxSCS emellett a vállalatban belül kölcsönöket is nyújtott a LuxOpCo és a csoport más vállalatai számára. A LuxSCS az érintett időszakban fizikailag nem volt jelen és nem volt egyetlen alkalmazottja sem.
 - Amazon EU Société à responsabilité limitée (a továbbiakban: LuxOpCo) – Az érintett időszakban a LuxOpCo a LuxSCS 100 %-os tulajdonában lévő leányvállalatként működött. Az volt a feladata, hogy folyamatosan továbbfejlessze és javítsa azt a szoftveralapú vállalatmodellt, amely az Amazon európai kiskereskedelmi és szolgáltatási tevékenységeinek meghatározó eleme. Ebben az időszakban a LuxOpCo volt az Amazon csoport európai székhelye, és az európai weboldalakon keresztül lebonyolított online kiskereskedelmi és szolgáltatási tevékenységek fő szolgáltatója volt. A LuxOpCo összevont nettó forgalma 2013-ban 13 612 449 784 EUR, 2014-ben pedig 15 463 362 589 EUR volt. A 2013. pénzügyi évben a LuxOpCo átlagosan 523 alkalmazottat foglalkoztatott teljes munkaidőben (a továbbiakban: teljes munkaidős egyenérték).

2.3. Licencmegállapodás

- (26) A LuxOpCo a LuxSCS társasággal licencmegállapodást (a továbbiakban: licencmegállapodás) kötött, amely 2006. április 30-án lépett hatályba. E megállapodás értelmében a LuxOpCo visszavonhatatlanul megkapta a kizárólagos jogot az immateriális javak fejlesztésére, javítására és használatára az európai weboldalak üzemeltetése céljából, és minden egyéb, az európai országok földrajzi területén megvalósítandó cél érdekében, jogdíjfizetés ellenében (a továbbiakban: licencdíj). A LuxSCS-t illetett minden szellemi tulajdon, amelyet a LuxOpCo hozott létre vagy fejlesztett tovább az immateriális javakhoz való hozzáférés alapján vagy annak eredményeként. A LuxOpCo köteles volt saját kezdeményezésére és saját kockázatára megtenni a szükséges lépéseket az immateriális javak védelme és karbantartása érdekében. A licencmegállapodás előírta azt is, hogy a LuxOpCo köteles külön díjazás nélkül belső szolgáltatásokat nyújtani a LuxSCS számára. A LuxOpCo vállalta továbbá a licencmegállapodás keretében rá háruló összes tevékenységhez kapcsolódó valamennyi kockázatot. Ha a LuxOpCo harmadik felektől szerzett az immateriális javak céljaival azonos célokra felhasználandó szellemi tulajdont, akkor köteles volt a szóban forgó szellemi tulajdont a LuxSCS-nek jogdíjmentesen licenciába adni.

- (27) A licencmegállapodás hatálya a licenciába adott immateriális javak teljes élettartamára kiterjedt, és a licencmegállapodás csak az ellenőrzés változása vagy igen nyomós ok esetén volt felbontható, illetve abban az esetben, ha a felek egyike elmulasztotta a megállapodás teljesítésében felmerülő hibát orvosolni. Következésképpen a LuxSCS tehát nem mondhatta fel egyoldalúan a licencmegállapodást. A licencmegállapodást 2010 januárjában módosították, 2009. január 1-jei hatállyal. A módosítás az „EU-ban elért működési eredmény” meghatározására vonatkozott, mely fogalmat a licencdíj kiszámításánál használják.

2.4. A vitatott feltételes adómegállapítás

- (28) A jelen határozatban vizsgált intézkedés a luxemburgi adóhatóság 2003. november 6-án kelt, az Amazonnak címzett levele⁽⁹⁾, amely jóváhagyta az Amazon 2003. október 23-án kelt levelében leírt transzferár-megállapítási módszert, valamint az Amazon csoportnak a 2003. október 23-án és 2003. október 31-én kelt leveleiben ismertetett szerkezetét⁽¹⁰⁾.
- (29) A luxemburgi adóhatóságnak címzett 2003. október 31-én kelt levelében (a továbbiakban: az Amazon 2003. október 31-i levele) az Amazon kérte a LuxSCS, az Egyesült Államokban működő üzlettársai, valamint az új tervezett szerkezetben a LuxOpCo által kapott osztalékok adóügyi kezelésének a megerősítését. A levélből kitűnik, hogy a LuxSCS mint *Société en Commandite Simple* nem tekintendő az üzlettársaitól az adózás szempontjából különálló szervezetnek, és következésképpen nem tartozik sem a társasági adó, sem pedig a vagyoadó hatálya alá Luxemburgban. A LuxSCS adózási átláthatósága ellenére e társaság vagy az Egyesült Államokban működő üzlettársai mégis adókötelesek lehetnek, amennyiben tevékenységeik egy luxemburgi állandó üzleti telephelyen keresztül megvalósított tevékenységnek voltak tekintendők. A levél ezért pontosítja, hogy sem a LuxSCS, sem az üzlettársai nem tekinthetők úgy, mintha ténylegesen jelen lennének Luxemburgban (irodák, személyzet stb.), tehát állandó üzletviteli hely hiányában a LuxSCS nem tekinthető az üzlettársaitól elkülönülő személynek, illetve nem tekinthető úgy, hogy Luxemburgban kereskedelmi tevékenységet folytat. Hasonlóképpen, az üzlettársait sem lehetett úgy tekinteni, hogy állandó üzleti telephellyel rendelkeznek Luxemburgban.
- (30) A luxemburgi adóhatóságnak írt 2003. október 23-án kelt levelében (a továbbiakban: az Amazon 2003. október 23-i levele) az Amazon feltételes adómegállapítást kért a LuxOpCo luxemburgi társasági adózás szempontjából történő kezelésének a megerősítésére. Ebben a levélben az Amazon ismerteti a tervezett európai vállalat szerkezetet és kéri annak megerősítését, hogy a licencmegállapodásra vonatkozó és az e levélben leírt transzferár-megállapítási módszer a LuxOpCo számára „megfelelő és elfogadható nyereséget” biztosít „a transzferár-megállapítási szabályok és a LITL 56. cikke és 164. cikkének (3) bekezdése tekintetében”. Ebben a levélben egy mellékletben csatolt „gazdasági elemzésre” történik utalás, amely bemutatja „azokat a funkciókat és kockázatokat, melyeket az előrejelzések szerint LuxOpCo majd ellát, illetve vállal, valamint azoknak immateriális javaknak a jellegét és nagyságrendjét, amelyek előreláthatólag az immateriális javakról szóló licenc tárgyát képezik majd”. Ennek az elemzésnek az alapján ajánlották azt a transzferár-megállapítási módszert, amellyel a LuxOpCo által a LuxSCS részére az immateriális javak használatáért fizetendő az éves jogdíj mértékét megállapították.
- (31) Ez a határozat azt értékeli, hogy a vitatott feltételes adómegállapításban jóváhagyott transzferár-megállapítási módszer magában foglal-e állami támogatásnak minősülő szelektív előnyt.

3. A VONATKOZÓ JOGI KERET BEMUTATÁSA

3.1. A nemzeti jogi háttér

- (32) A luxemburgi társasági adó általános szabályai a luxemburgi jövedelemadó-törvényben (*loi modifiée du 1967.12.4. concernant l'impôt sur le revenu*, a továbbiakban: LIR) olvashatók.

⁽⁹⁾ Lásd a (2) preambulumbekendést.

⁽¹⁰⁾ Az Amazon által Európában végzett tevékenységek átszervezésének végrehajtásában bekövetkezett késedelem miatt az Amazon 2004. december 5-én kelt levelében a vitatott feltételes adómegállapítás érvényességének meghosszabbítását kérte a luxemburgi adóhatóságtól; ezt a luxemburgi adóhatóság 2004. december 23-án kelt levelében erősítette meg. A vitatott feltételes adómegállapítást eredetileg öt évre bocsátották ki, majd 2010-ben meghosszabbították, és 2014 júniusáig volt hatályban. Az Amazonnak a feltételes adómegállapítás iránti kérelemben említett és a kifogásolt feltételes adómegállapítás által jóváhagyott európai struktúrája 2006 májusában jött létre, és 2014 júniusáig, azaz a struktúra módosításáig volt alkalmazandó.

- (33) Az LIR 18. cikkének (1) bekezdése tartalmazza a társaságiadó-alany éves nyereségének meghatározásához használt módszert: „A nyereség meghatározása a következő: a beszámolási időszak végén rendelkezésre álló nettó eszközök és a beszámolási időszak elején rendelkezésre álló nettó eszközök különbsége, melyet megnövelnek az adóalany által személyes használatra vagy bármely más, nem a társaság érdekében történő felhasználásra szánt készpénz- vagy egyéb eszközfelvétellel, és csökkentenek a beszámolási időszak során teljesített egyéb hozzájárulásokkal.”
- (34) Az LIR 159. cikke úgy rendelkezik, hogy a helyi székhelyű adóalanyok a teljes nyereségük után kötelesek adózni. Az LIR 160. cikke úgy rendelkezik, hogy a nem helyi székhelyű társaságok a helyben szerzett bevételeik után adóznak, az LIR 156. cikkének rendelkezései szerint. 2011 óta a Luxemburgban adóköteles összes társaság adóköteles jövedelmére a rendes 28,80 %-os adókulcsot alkalmazzák.
- (35) Az LIR 164. cikkének (3) bekezdése a következőt írja elő: „Az adóköteles jövedelem magában foglalja a rejtett nyereségelosztást. Akkor beszélünk rejtett nyereségelosztásról, ha egy részvényes vagy egy érintett fél közvetlenül vagy közvetve egy társaságtól vagy egyesülettől olyan előnyöket kap, amelyekben rendes körülmények között, ha nincs az adott minőségben, nem részesült volna ⁽¹¹⁾.” Az eljárás megindításáról szóló határozatban a Bizottság úgy ítélte meg – lásd különösen az (59) preambulumbekendést –, hogy az LIR 164. cikke képezi a transzferárak jogalapját Luxemburgban, és ezáltal végrehajtja az OECD-modelleget 9. cikkét, amely rögzítette a szokásos piaci ár elvét, mely szerint a vállalatok között zajló ügyletek során az árakat a piaci árakkal összhangban kell meghatározni (lásd e határozat (40) preambulumbekendését).
- (36) 2017. január 1-jétől kezdődő hatállyal az LIR 56a. új cikke kifejezetten megfogalmazta a szokásos piaci ár elvének az alkalmazását a luxemburgi adózási jogban. Ezt az Európai Unió Bírósága is megerősítette az *Amazon*-ítéletben: „a jövedelemadóról szóló törvény új cikke csak 2017. január 1-je óta, vagyis a szóban forgó feltételes adómegállapítás elfogadását és meghosszabbítását követően fogalmazza meg kifejezetten a szokásos piaci ár elvének az alkalmazását a luxemburgi adózási jogban”.

3.2. A transzferárakról szóló iránymutatások

- (37) Ez a határozat olyan feltételes adómegállapításra vonatkozik, amely transzferár-megállapítási módszert érvényesít (melyet előzetes ármegállapítási módszernek is neveznek). Az előzetes ármegállapítási módszerek a csoporton belüli ügyleteket megelőzően megfelelő kritériumokat határoznak meg, melyeket a szóban forgó ügyletekre és a meghatározott időszakokra vonatkozó transzferár-megállapításnak adózási szempontból történő meghatározásához használnak.
- (38) Ebben az összefüggésben a transzferár-megállapítás az ugyanazon vállalatcsoport különböző részei közötti kereskedelmi ügyletekért felszámított árakra vonatkozik, különösen a vállalatcsoport egyik leányvállalata által ugyanazon csoport egy másik leányvállalatának értékesített áruk vagy nyújtott szolgáltatások tekintetében megállapított árakra. A transzferár-megállapítás tehát az ugyanazon vállalatcsoport különböző részei közötti nyereségelosztást érinti.
- (39) A multinacionális vállalatok eltérő adókulcsú joghatóságokban fizetnek adót. A vállalatcsoport szintjén elszámolt adózás utáni nyereség az adózás utáni nyereség összege minden olyan országban, ahol a vállalatcsoport adóköteles. Ezért a multinacionális vállalatok pénzügyi szempontból arra vannak ösztönözve, hogy ahelyett, hogy maximalizálnák az egyes országokban bevallott nyereséget, a nyereséget a vállalatcsoport különböző vállalatai között úgy osszák fel, hogy a lehető legtöbb nyereséget az alacsony adómértékű alkalmazó joghatóságokhoz, a lehető legkevesebb nyereséget pedig a magas adómértékű alkalmazó joghatóságokhoz rendeljék.
- (40) A méltányos adóztatás megvalósítása érdekében nemzetközileg elfogadott standardot határoztak meg a transzferár-megállapításra vonatkozóan. Az OECD-modelleget 9. cikke ezért rendelkezik a szokásos piaci ár elvéről, amely szerint a vállalatközi ügyletek árait a piaci árakkal összhangban kell meghatározni. A szokásos piaci ár elvét részletesebben az OECD transzferár-megállapítási irányelve ⁽¹²⁾ tartalmazza.

⁽¹¹⁾ Az LIR 164. cikke (3) bekezdésének a finanszírozási társaságokra való alkalmazását a luxemburgi adóhatóság a 2011. január 28-i 164/2. számú körlevélben és a 2011. április 8-i 164/2 a. számú körlevélben pontosította, amelyek helyébe később a hozzájárulásokért felelős igazgató csoporton belüli finanszírozási ügyleteket bonyolító társaságok adóügyi bánásmódjáról szóló 2016. december 27-i LIR 56/1 – 56 a/1. számú körlevele (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) lépett.

⁽¹²⁾ Transzferár-megállapítási irányelv a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára, OECD, 2010.

4. A HIVATALOS VIZSGÁLATI ELJÁRÁS MEGINDÍTÁSÁNAK OKAI

- (41) A Bizottság az eljárás megindításáról szóló határozatában kifejtette, hogy komoly kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy a vitatott feltételes adómegállapítás összeegyeztethető-e a belső piaccal. Különösen annak kapcsán adott hangot kételyeinek, hogy a vitatott feltételes adómegállapítás által jóváhagyott transzferár-megállapítási módszer valóban azt eredményezte-e, hogy a LuxSCS részére a szokásos piaci ár elve szerinti jogdíjat, a LuxOpCo részére pedig a szokásos piaci ár elvének megfelelő díjazást fizettek meg.
- (42) Az eljárás megindításáról szóló határozatában a Bizottság megjegyezte, hogy a vitatott feltételes adómegállapítással a luxemburgi adóhatóságok az Amazon által a feltételes adómegállapítás iránti kérelemben javasolt transzferár-megállapítási módszereket az LIR 164. cikke alapján hagyták jóvá, amely – a Bizottság szerint – az OECD-modellelgyezmény 9. cikkét hajtotta végre, és beépítette a szokásos piaci ár elvét a luxemburgi jogba. Ezen elv alapján annak elkerülése érdekében, hogy valamely ügylet adókikerüléshez vezessen, a transzferárnak összehasonlíthatónak kell lennie azzal az árral, amelyről független gazdasági szereplők egymás között azon hagyományos módszer alapján állapodtak volna meg, amely szerint az adóköteles nyereséget a társaság bevételei és terhei közötti különbség alapján számították ki. Minden olyan eredmény, amely eltért ettől az eredménytől, és csökkentette az adóalapot, azzal a hatással járt, hogy előnyt biztosított az érintett adóalany számára.
- (43) Ezért az eljárás megindításáról szóló határozatában a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a piaci eredményt nem tükröző és a valamely adott vállalkozást előnyben részesítő transzferár-megállapítási módszer jóváhagyását *prima facie* szelektívnek kell tekinteni. Ez a szelektív bánásmód a szokásos piaci árnak az OECD-modellelgyezményben és az OECD transzferár-megállapítási irányelvében meghatározott és az LIR 164. cikke alapján a nemzeti jogba beépített elvétől való eltéréséből, vagy ezen elv helytelen alkalmazásából ered.
- (44) Ennek alapján a Bizottság az eljárás megindításáról szóló határozatában a következő kétségeket vetette fel, amelyek kizárólag a vitatott feltételes adómegállapítás jogszerűségével kapcsolatosak, tekintettel a szokásos piaci árnak az OECD-modellelgyezményben és az OECD transzferár-megállapítási irányelvében meghatározott és az LIR 164. cikke alapján a nemzeti jogba beépített elvére.
- (45) Először is a Bizottság megjegyezte, hogy a vitatott feltételes adómegállapítást a jelek szerint úgy bocsátották ki, hogy nem állt rendelkezésre a transzferár megállapításáról szóló olyan jelentés, amely alátámasztotta volna azt, hogy a módszer jellege megfelel a szokásos piaci árat alapul vevő, az OECD transzferár-megállapítási irányelve szerinti elvnek. Megjegyezte továbbá, hogy az adómegállapítást a kérelem átvételétől számított tizenegy munkanapon belül bocsátották ki.
- (46) Másodszor, a Bizottság azt kifogásolta, hogy a vitatott feltételes adómegállapítás keretében jóváhagyott transzferár-megállapítási módszer a jelek szerint nem az OECD transzferár-megállapítási irányelvében leírt és általánosan elfogadott transzferár-megállapítási módszerek valamelyikén alapult.
- (47) Harmadszor, a Bizottság megállapította, hogy az OECD 1995. évi és 2010. évi transzferár-megállapítási irányelvének 6.16. bekezdésében szereplő ajánlásokkal ellentétben a vitatott feltételes adómegállapítás által jóváhagyott jogdíjfizetés nem kapcsolódott termeléshez, értékesítéshez vagy nyereséghez. A jogdíjat helyezett a LuxOpCo csoporton belüli ügyleteiből származó maradványnyereség formájában számították ki oly módon, hogy a LuxOpCo által ténylegesen regisztrált nyereségből kivonták a LuxOpCo által ellátott funkcióknak betudható rendes hozamot.
- (48) Negyedszer, az OECD transzferár-megállapítási irányelve nyomán a Bizottság megkérdőjelezte, hogy helyes volt-e az a szemlélet, miszerint a LuxOpCo kevésbé összetett funkciókat látott el, mint a LuxSCS. A LuxOpCo által ellátott funkciók és az általa viselt kockázatok leírása alapján úgy tűnik, hogy e funkciók és kockázatok valójában összetettebbek, mint a LuxSCS funkciói és kockázatai. Az Amazon immateriális javaihoz kötődő speciális funkciók, amelyekért a LuxSCS állítólag a díjazást kapta, nincsenek leírva sem a feltételes adómegállapítás iránti kérelemben, sem pedig a luxemburgi adóhatóság nem ismertette ezeket a vitatott feltételes adómegállapításban. Bár a feltételes adómegállapítás iránti kérelemben szerepel az, hogy a LuxSCS viseli a szóban forgó szellemi tulajdonhoz kapcsolódó összes kockázatot, az immateriális javak tulajdonlásával összefüggő kockázatok nem voltak pontosítva (különösen a LuxOpCo által viselt vállalkozási kockázatokhoz képest nem).

- (49) Ötödször, a Bizottság úgy ítélte meg, hogy viszonylag alacsony a működési költségek esetében alkalmazott és az OECD transzferár-megállapítási irányelve szerinti [4–6] %-os haszonkulcs, amelyet az üzleti nettó nyereség módszerének (a továbbiakban: TNMM) alkalmazása során érvényesítenek és amelyet a LuxOpCo által ellátott funkciók tekintetében a vitatott feltételes adómegállapítás hagyott jóvá. Konkrétabban arra volt tekintettel, hogy a LuxOpCo funkcióit központi és stratégiai kereskedelmi döntéshozatalként mutatták be, amely a teljes európai piac üzleti kockázatára koncentrált. Nem került sor továbbá annak magyarázatára, hogy a LuxOpCo szokásos piaci díjának meghatározása során alsó és felső határt alkalmaztak, mely módszer előnyt élvezett az üzemeltetési költségeken alapuló transzferár-megállapítási módszerrel szemben. Végezetül a Bizottság megkérdőjelezte, hogy a LuxOpCo díjazásának meghatározására szolgáló közvetett transzferár-megállapítási módszer választása indokolt volt-e, tekintettel arra, hogy az OECD transzferár-megállapítási irányelve az adóköteles nyereség megfelelő szintjének meghatározása esetében a közvetlen módszerek alkalmazását részesíti előnyben.
- (50) Hatodszor, a Bizottság megjegyezte, hogy bár a vitatott feltételes adómegállapítást 2003-ban bocsátották ki, minden jel arra mutat, hogy 2014-ben még mindig hatályos volt. A Bizottság megjegyezte, hogy ez az időtartam jóval hosszabb, mint a más tagállamokban kibocsátott feltételes adómegállapítások időtartama. Kétségeinek adott hangot arra vonatkozóan, hogy vajon helyes volt-e úgy tekinteni, hogy a feltételes adómegállapításban elfogadott díjazás tíz évvel később is a szokásos piaci árnak megfelelő volt, bárminemű felülvizsgálat vagy a hatóságok kötelező tájékoztatása hiányában is, továbbá kritikus körülménye esetleges előállása esetén is.
- (51) E kételemekre tekintettel a Bizottság az eljárás megindításáról szóló határozatában arra az átmeneti következtetésre jutott, hogy a vitatott feltételes adómegállapítás szelektív előnyhöz juttatta az Amazont, mivel az eredményeképp a LuxSCS számára fizetendő jogdíj és a LuxOpCo számára fizetendő díjazás eltért a szokásos piaci ár szerinti számított mértéktől. Mivel az EUMSZ 107. cikkének (1) bekezdésében szereplő összes többi feltétel teljesül, és mivel nem áll fenn az EUMSZ 107. cikkének (2) vagy (3) bekezdése szerinti nyilvánvaló összeegyeztethetőségi alap, a Bizottság arra az előzetes következtetésre jutott, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítás – a belső piaccal nem összeegyeztethető – állami támogatásnak minősül.

5. A LUXEMBURGI HATÓSÁGOK ELJÁRÁS MEGINDÍTÁSÁRÓL SZÓLÓ HATÁROZATTAL KAPCSOLATOS ÉSZREVÉTELEI

5.1. Az eljárás megindításáról szóló határozatban szereplő állítólagos jogi hibák

- (52) Luxemburg megítélése szerint az eljárás megindításáról szóló határozatot számos jogi hiba jellemezte.
- (53) Először, Luxemburg szerint a határozat beavatkozott a Luxemburg által a közvetlen adózás terén gyakorolt szuverén hatáskörökbe. Véleménye szerint a Bizottság túllépte az állami támogatások terén meglévő hatásköreit azzal, hogy először kidolgozta, majd kötelezővé tette a szokásos piaci ár elvére vonatkozó saját értelmezését.
- (54) Luxemburg különösen a transzferár-megállapítás sajátos és összetett jellegére hívta fel a figyelmet. Az OECD transzferár-megállapítási irányelve szerint a nemzeti adóhatóságoknak a konkrét esetekben bizonyos mérlegelési jogkörre van szükségük az adószabályok értelmezése terén, illetve annak eldöntésében, hogy az alkalmazott transzferár-megállapítási módszer elfogadható transzferárat eredményez-e. Luxemburg kijelentette, hogy megkapta az arra vonatkozó megerősítést, hogy a feltételes adómegállapítások terén alkalmazott gyakorlata helyes és megfelel a vállalkozások adózására vonatkozó magatartási kódexnek, valamint az OECD transzferár-megállapítási irányelvének.
- (55) Másodszor, Luxemburg azt állította, hogy azok az előzmények, amelyekre a Bizottság az eljárás megindításáról szóló határozatban hivatkozik, különböznek a feltételes adómegállapításoktól, amennyiben olyan elemeket tartalmazó rendszerekre vonatkoznak, amelyek az adóalanyok egyedi helyzetétől függetlenül eredményeznek előnyt.
- (56) Harmadszor, Luxemburg azt állította, hogy az eljárás megindításáról szóló határozat nem tartalmazott szelektivitási elemzést, nevezetesen nem azonosította sem azt a referencia-adórendszert, sem azt az adóalany-referenciacsoportot, amellyel az Amazon esetében alkalmazott adóügyi bánásmódot össze kellene hasonlítani. Következésképpen az Amazon esetében nem állapítottak meg eltérést a referencia-adórendszertől, továbbá nem azonosítottak semmilyen előnyt.
- (57) A helyes referenciakerettel kapcsolatban Luxemburg azon a véleményen volt, hogy e referenciakeretet a nemzeti adóügyi jogszabályok adják, mindenekelőtt az LIR 164. cikkének (3) bekezdése és 18. cikke. Luxemburg kitartott amellett, hogy a vitatott feltételes adómegállapítást az intézkedés nyújtásakor, vagyis 2003-ban hatályos szabályozás és fennálló gazdasági körülmények fényében szükséges mérlegelni. Luxemburg megjegyezte, hogy az OECD 2010. évi transzferár-megállapítási irányelve akkoriban nem létezett, és a luxemburgi jog nem hivatkozik az OECD 1995. évi transzferár-megállapítási irányelvére.

- (58) Negyedszer, Luxemburg úgy vélte, hogy a Bizottság nem határozott meg olyan vállalkozáskategóriát, amely számára előnyt biztosított volna az intézkedés. Az adóalanyok referenciacsoportjával kapcsolatban Luxemburg úgy vélte, hogy kizárólag a transzferár-megállapítási szabályok és Luxemburg feltételes adómegállapítási gyakorlatának hatálya alá tartozó adóalanyok voltak hasonló ténybeli és jogi helyzetben.

5.2. Az eljárás megindításáról szóló határozatban megfogalmazott kétségekről

- (59) Luxemburg emellett külön reagált a Bizottság által az eljárás megindításáról szóló határozatban megfogalmazott kételyekre, melyek azzal voltak kapcsolatosak, hogy a vitatott feltételes adómegállapítás megfelel-e a szokásos piaci árak az OECD transzferár-megállapítási irányelve szerinti elvének.
- (60) Először is Luxemburg azzal érvelt, hogy megalapozatlan a Bizottság azon aggálya, miszerint a vitatott feltételes adómegállapítást a szükséges gazdasági elemzés hiányában bocsátották volna ki, mivel a feltételes adómegállapítás iránti kérelemben javasolt transzfer-megállapítási módszer alátámasztására a transzferár megállapításáról szóló jelentés készült.
- (61) Luxemburg kifejtette, hogy mivel az online kiskereskedelem erős verseny mellett és kis árakkal dolgozik, az Amazon stratégiája az, hogy a technológiai innováció révén kíván kiemelkedni versenytársai közül. Következésképpen az immateriális javakat az Amazon által végzett tevékenységeken belül lényeges értéktérmető forrásának tekintette.
- (62) Luxemburg előadta, hogy a vitatott feltételes adómegállapítás olyan, a TNMM-en alapuló transzferár-megállapítási módszert hagy jóvá a LuxOpCo által a LuxSCS részére fizetett szokásos piaci ár szerinti jogdíj szintjének megállapítására, amely összhangban van a Luxemburgban az intézkedés nyújtásának időpontjában hatályos szabályozási kerettel. Az NÁTM egy olyan transzferár-számítási módszer, amely megfelel a transzferárakra vonatkozó luxemburgi szabályozásnak és hivatali gyakorlatnak. A TNMM luxemburgi adóhatóság általi elfogadása a transzferár-megállapítási módszerről szóló jelentésben szereplő funkcionális elemzést tükrözte. Következésképpen a LuxOpCo-t kevésbé összetettnek tekintették, mint a LuxSCS-t és ezért megfelelő módon választották ki vizsgált félnek. Más módszerek bizonytalanabb eredményekhez vezettek volna. Mindezek fényében Luxemburg azt állította, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítás nem tekinthető úgy, hogy a LuxOpCo számára „legkisebb lehetséges eredményt” fogadta volna el.
- (63) Harmadszor, a Bizottság által az eljárás megindításáról szóló határozatban megfogalmazott azon kétségekre válaszolva, amelyek szerint a LuxOpCo által a LuxSCS részére fizetett jogdíj nem kötődik gyártáshoz, értékesítésekhez vagy nyereséghez, Luxemburg megerősítette, hogy a jogdíjat valóban maradványnyereségként számították ki. Luxemburg szerint ez az eredmény az NÁTM-nek volt betudható, és összhangban állt a funkciók és kockázatok elemzésével.
- (64) Negyedszer, Luxemburg úgy vélte, hogy a LuxOpCo pénzügyi hozama, amelyet az érintett időszak minden egyes évében ténylegesen elért, teljes egészében megfelel a szokásos piaci ár elvének.
- (65) Ötödször, a LuxOpCo felé történő díjfizetés alsó és felső határának a helytállóságára vonatkozóan megfogalmazott kétely kapcsán Luxemburg előadta, az alsó határ biztosította az üzleti tevékenység bővülésével növekedő pozitív díjazást. Az alsó és felső határ továbbá arra ösztönözte a LuxOpCo társaságot, hogy hatékonyan kezelje a tevékenységeit. Mivel a LuxOpCo által a 2006 és 2013 közötti időszakban elért árrés átlagosan [3,5-4] (*) % volt és így minden évben az interkvartilis határok között volt, Luxemburg megállapítja, hogy az alsó és felső határoknak gyakorlatban semmilyen tényleges hatásuk nem volt.
- (66) Luxemburg hozzátette, hogy az adóalapnak nem volt felső határa, és az Amazonnak az Unión belül elért növekedésének és megvalósult befektetéseinek megfelelően emelkedett. A díjazási árrést a LuxOpCo összes üzemeltetési költségére alkalmazták, nem csupán a LuxOpCo által Luxemburgban viselt költségekre.

(*) Bizalmas információ.

- (67) Hatodszor, a vitatott feltételes adómegállapítás érvényességével kapcsolatban Luxemburg kifejtette, hogy eredetileg úgy tervezték, hogy öt pénzügyi évre lesz érvényes attól kezdve, hogy az Amazon megkezdte működését Luxemburgban (e tevékenységek ténylegesen 2006-ban kezdődtek meg) ⁽¹³⁾. Így a vitatott feltételes adómegállapítás eredetileg 2011-ig volt érvényes. Luxemburg kifejtette továbbá azt is, hogy az abban az időben alkalmazott igazgatási gyakorlata szerint a transzferár-megállapításra vonatkozó határozatokat általában csak akkor módosították, ha jelentős változás következett be a tevékenységi modellben vagy a piaci feltételekben. Luxemburg azt is ismertette, hogy a 2008. évi gazdasági válság nyomán az összehasonlítható tevékenységek esetében (online kiskereskedelmi értékesítések) a díjak erős nyomás alatt voltak, és az Amazon működési eredménye folyamatosan csökkent. Mindezek fényében Luxemburg úgy vélte, hogy az ármegállapítási módszer felülvizsgálata valószínűleg a LuxOpCo díjazásának csökkenését eredményezte volna.

6. AZ ÉRDEKELT FELEK ÉSZREVÉTELEI AZ ELJÁRÁS MEGINDÍTÁSÁRÓL SZÓLÓ HATÁROZATTAL KAPCSOLATBAN

6.1. Az Amazon észrevételei

- (68) Észrevételeiben az Amazon az állítólagos jogi hibákra és a Bizottság által az eljárás megindításáról szóló határozatban megfogalmazott kétségekre összpontosított.
- (69) Az állítólagos jogi hibák kapcsán az Amazon előadta, hogy a Bizottság az eljárás megindításáról szóló határozatában nem határozta meg helyesen a referenciakeretet és nem bizonyította az intézkedés szelektív jellegét. Az Amazon szerint a vitatott feltételes adómegállapítást a nemzeti jog és/vagy igazgatási gyakorlat valamely egyedi szabálya alapján kell felülvizsgálni, nem pedig a társaságiadó-rendszer egészének szabályai alapján. Következésképpen a vitatott feltételes adómegállapítás értékelésekor a helyes referenciakeret a szokásos piaci ár elve – abban a formában, ahogy az LIR 164. cikkének (3) bekezdése és 18. cikke írja elő –, valamint a kérdéses rendelkezéseket alkalmazó közigazgatási gyakorlat. Ezen túlmenően az Amazon véleménye szerint csak akkor merülhet fel állami támogatással kapcsolatos aggály, ha a vitatott feltételes adómegállapítás eltér a szokásos piaci ár elvének Luxemburgban szokásos rendes értelmezésétől és alkalmazásától. Ezenkívül az Amazon azzal érvelt, hogy a Bizottság nem bizonyította az intézkedés szelektivitását.
- (70) A Bizottság által az eljárás megindításáról szóló határozatban megfogalmazott kétségekkel kapcsolatban az Amazon által tett észrevételek nagymértékben megegyeznek a Luxemburg által ismertetett észrevételekkel, abból a szempontból, hogy az Amazon is azzal érvelt, hogy a feltételes adómegállapítás iránti kérelemhez csatoltak egy jelentést a transzferár-megállapításról, és a kérelmet alapos vizsgálatnak vetették alá.
- (71) Az Amazon azt állította továbbá, hogy a választott transzferár-megállapítási módszer – vagyis a maradványnyereség elosztása – nem csupán az OECD transzferár-megállapítási irányelvének felel meg, hanem a luxemburgi transzferár-megállapítási szabályoknak és igazgatási gyakorlatnak is ⁽¹⁴⁾.
- (72) Az Amazon hozzátette, hogy a LuxSCS hozzájárulása nem szorítkozik az immateriális javak allicenciába adására, hanem magában foglalja a LuxOpCo tevékenységéhez kapcsolódó kockázatok vállalását is.
- (73) Az Amazon továbbá azzal érvelt, hogy az összehasonlítható független árak módszerének alkalmazása az adott körülmények között nem volt megfelelő. Az Amazon előadta, hogy a luxemburgi adóhatóságnak a transzferár-megállapítás elemzését mindenesetre az adóalany által választott módszertan alapján kell elkezdenie. Az Amazon arra is emlékeztetett, hogy a transzferár-megállapítási módszer alkalmazásával jellemzően eredménytartomány állapítható meg, nem pedig pontos ár, mivel a transzferár-megállapítás nem pontos tudomány, és mérlegelést igényel.
- (74) Az Amazon egy 2012-ben megrendelt utólagos transzferár-megállapítási jelentés (a továbbiakban: 2012. évi utólagos transzferár-megállapítási jelentés) benyújtásával is védte a vitatott feltételes adómegállapítás időbeli hatályának érvényességét. Ez a jelentés két aktualizált vállalati adatkészletet tartalmazott: az egyik 2004–2006-os, a másik pedig 2008–2010-es adatokon alapul, amelyek az Amazon szerint megerősítették, hogy a LuxOpCo díjazása az érintett időszakban a szokásos piaci ártartományon belül maradt.

⁽¹³⁾ 2004. december 5-én kelt levelében az Amazon arról tájékoztatta Luxemburgot, hogy a szerkezetátalakítás csak 2006-ban zárul le, és azt kérte, hogy a vitatott feltételes adómegállapítás e dátumtól kezdve az első öt évben legyen alkalmazandó. 2004. december 23-án Luxemburg megerősítette, hogy a jelzett kérelem nem befolyásolja a 2003. november 6-i megállapodást, amennyiben a 2003. október 23-i kérelem többi feltétele teljesül.

⁽¹⁴⁾ Az Amazon ezt az érvet azzal szemlélteti, hogy a Luxemburg által kiadott és az ICJ-ben közzétett feltételes adómegállapításra hivatkozik. Az Amazon 97 ilyen határozatot sorol fel, amelyek véleménye szerint a maradványnyereség elosztásának módszerén alapulnak és amelyek finanszírozási megállapodások keretében nem egyedi hozamokat (vagyis rögzített pénzügyi árrést) rendelnek egy luxemburgi szervezethez, a maradványnyereséget pedig valamelyik pénzügyi eszköz birtokosához rendelik hozzá.

6.2. Egyéb érdekelt felek észrevételei

- (75) Az EPICENTER⁽¹⁵⁾, a Számítástechnikai és Kommunikációs Iparági Szövetség (Computer & Communications Industry Association, a továbbiakban: CCIA), az ATOZ és a Fedil észrevételeket nyújtott be, számos aggályt felvetve. Az EPICENTER úgy ítélte meg, hogy az eljárás megindításáról szóló határozat nem veszi figyelembe a transzferár-megállapítási gyakorlathoz kapcsolódó megfelelő mértékű mérlegelést, és úgy vélte, hogy a Bizottság túllépi a közvetlen adózással kapcsolatos jogi hatáskörét, amikor a káros adóverseny kezelésére az állami támogatási szabályokat használja fel. Mind az ATOZ, mind a Fedil azzal érvelt, hogy nem helyes az OECD transzferár-megállapítási szabályait figyelembe venni az állami támogatások értékelése céljából, mivel azok akkoriban még nem voltak beemelve a luxemburgi jogszabályokba.
- (76) Az Oxfam, a Booksellers Association of the United Kingdom & Ireland Ltd., az Európai és Nemzetközi Könyvkereskedők Szövetsége (European and International Bookseller Federation), a Francia Könyvesboltok Szakszervezete (le syndicat de la librairie française), az Európai Kiadók Szövetsége (Federation of European Publishers), a Kulturális Szabadidős Szolgáltatók Szakszervezete (Le Syndicat des Distributeurs de Loisirs Culturels) és a Szövetségi Munkaügyi Kamara (Bundesarbeitskammer) vagy egyetértett a Bizottság érveivel, vagy üdvözölte a Bizottság állami támogatásokra vonatkozó vizsgálatait.

7. AZ X TÁRSASÁG ÁLTAL KÖZÖLT INFORMÁCIÓK

- (77) Az X társaság, amely az Amazon versenytársaként online kiskereskedelmi értékesítési tevékenységeket végez az Unióban, és nem kívánja felfedni kilétét, tájékoztatás adott a Bizottságnak a vizsgálattal összefüggésben. Kifejtette, hogy a sikeres és tartós online kiskereskedelmi tevékenység fő motorjai az ügyfelek és a marketing, így az e piacon való növekedést biztosító legfontosabb eszközök a megbízható ügyféladatbázis és a marketingbe történő jelentős befektetésekhez szükséges pénzügyi kapacitás. Az X társaság azt is hangsúlyozta, hogy az Amazon meglehetősen agresszív módon fektetett be a technológiába és a marketingbe, így olyan előnyökhöz jutott, amelyekkel nehéz versenyezni.

8. A LUXEMBURGI HATÓSÁGOK ÉSZREVÉTELEI HARMADIK FELEK ÉSZREVÉTELEIVEL ÉS A X TÁRSASÁG ÁLTAL KÖZÖLT INFORMÁCIÓKKAL KAPCSOLATBAN

- (78) Luxemburg a 2015. április 20-án kelt levelében jelezte, hogy egyetért az Amazon, a FEDIL, a CCIA, az ATOZ és az EPICENTER által megfogalmazott észrevételekkel, de egyúttal úgy ítélte, hogy az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos többi észrevétel ezen ügy szempontjából nem volt releváns.
- (79) 2016. május 2-án Luxemburg észrevételeket nyújtott be az X társaság beadványával kapcsolatban. Luxemburg kijelentette, hogy az Amazon mint piaci szereplő jobban tud az X társaság beadványáról nyilatkozni.

9. AZ AMAZON KIEGÉSZÍTŐ KÖZLEMÉNYEI

- (80) További beadványaiban az Amazon kiegészítő tájékoztatást nyújtott annak az állításnak az igazolására, hogy a vitatott feltételes adómegállapítás által jóváhagyott, az LuxSCS és LuxOpCo részére megfizetendő díj összhangban áll a luxemburgi adórendszerrel.
- (81) Az Amazon továbbá megkérdőjelezi, hogy az X társaság valóban összehasonlítható-e a LuxOpCo-val, és azzal érvelt, hogy az általa szolgáltatott információkat nem kellett volna figyelembe venni, mivel azok nem álltak rendelkezésre a vitatott feltételes adómegállapítás kibocsátásakor.
- (82) Az Amazon technológiaközpontú elektronikus kiskereskedelmi tevékenységét illetően az Amazon azzal érvel, hogy a technológiai innováció a szolgáltatásorientált elektronikus kiskereskedelem üzleti modelljének középpontjában áll, és rendkívül fontos az üzleti tevékenység szempontjából.
- (83) Az Amazon a következőket nevezte meg mint az európai működését fenyegető kritikus veszélyeket: i. verseny az elektronikus kiskereskedelemben, ii. új termékek, szolgáltatások és technológiák ügyfelek általi átvétele (annak hiánya) és iii. a helyi gazdasági és politikai feltételek, valamint a jogi keret változásai.
- (84) További beadványaiban az Amazon rendelkezésre bocsátott egy nyilatkozatot, melyet az Egyesült Államok Szövetségi Adóügyi Bíróságának eljárása során nyújtott be, valamint egy jelentést a transzferár-megállapításról. Az előbbi a LuxSCS által az érintett időszakban kapott jogdíj mértékének alátámasztására bocsátotta rendelkezésre, míg az utóbbi, vagyis az utólagos jelentés annak alátámasztására szolgált, hogy a LuxOpCo díjazása megfelelt a szokásos piaci ár elvének.

⁽¹⁵⁾ Az EPICENTER az Európai Unión belüli hat vezető szellemi műhely független kezdeményezésének tekinti magát. E központ célja az uniós szakpolitikákról folytatott vita ösztönzése és a szabad társadalom elveinek az előmozdítása tagjai gazdasági szakértelmének összefogásával.

10. ÉRTÉKELÉS

- (85) Az EUMSZ 107. cikkének (1) bekezdése szerint a belső piaccal összeegyeztethetetlen a tagállamok által vagy állami forrásból bármilyen formában nyújtott olyan támogatás, amely bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk termelésének előnyben részesítése által torzíja a versenyt, vagy azzal fenyeget, amennyiben ez érinti a tagállamok közötti kereskedelmet.
- (86) Amint azt az uniós bíróságok megállapították ⁽¹⁶⁾, ahhoz, hogy egy intézkedés a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében vett támogatásnak minősüljön, a következő feltételek együttes teljesülése szükséges: i. az intézkedésnek az államnak betudhatónak kell lennie, és azt állami forrásokból kell finanszírozni, ii. előnyhöz kell juttatnia a kedvezményezettet, iv. az előnynek szelektívnek kell lennie, és iv. annak torzítnia kell a versenyt, vagy versenytorzítással kell fenyegetnie, és képesnek kell lennie a tagállamok közötti kereskedelem befolyásolására.
- (87) E határozat alkalmazásában különösen a szelektív előny fennállását kell tovább vizsgálni.
- (88) Az ítélkezési gyakorlat szerint a szelektív előnyre vonatkozó feltétel kapcsán „azt kell meghatározni, hogy adott jogi szabályozás keretén belül a szóban forgó nemzeti intézkedés alkalmas-e arra, hogy »bizonyos vállalkozások[at] vagy bizonyos áruk termelés[ét]« előnyben részesítsen olyan vállalkozásokkal és áruk termelésével szemben, amelyek az említett szabályozás céljára tekintettel hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak, és amelyek ily módon – lényegében hátrányosan megkülönböztetőnek minősíthető – eltérő bánásmódban részesülnek” ⁽¹⁷⁾.
- (89) Konkrétabban: költségvetési ügyekben a Bíróság kialakított egy háromlépéses elemzést annak meghatározására, hogy egy adott adóügyi intézkedés szelektív-e ⁽¹⁸⁾. Az első lépésben meg kell határozni, hogy melyik a tagállamban alkalmazandó közös vagy rendes adórendszer. Ez az úgynevezett referenciarendszer. A második szakaszban meg kell határozni, hogy a kérdéses adóintézkedés az említett rendszertől való eltérésnek minősül-e, amennyiben különbséget tesz a rendszerből fakadó célok tekintetében hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között. Ha az intézkedés a referenciarendszertől való eltérésnek minősül, akkor az elemzés harmadik szakaszában meg kell állapítani, hogy az intézkedést indokolja-e a referenciarendszer jellege vagy általános szerkezete. A referenciarendszerhez képest eltérést jelentő adóintézkedés akkor indokolható, ha az érintett tagállam bizonyítani tudja, hogy az intézkedés az adórendszere alapelveinek vagy vezérlő elveinek közvetlen következménye ⁽¹⁹⁾. Ez esetben az adóintézkedés nem szelektív. A bizonyítási teher e harmadik lépés esetében a tagállamon van.
- (90) A FIAT-ítéletben ⁽²⁰⁾ a Bíróság tovább pontosította, hogyan kell azonosítani a releváns referenciarendszert. A Bíróság jelezte, hogy a referenciarendszer meghatározásakor a Bizottságnak nem szabad figyelembe vennie a nemzeti adórendszeren kívüli paramétereket és szabályokat. Konkrétabban, a FIAT-ítélet 96. pontjában a Bíróság úgy ítélte meg, hogy „[a] szóban forgó nemzeti adórendszeren kívüli paramétereket és szabályokat ezért nem lehet figyelembe venni a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében vett szelektív adóelőny fennállásának vizsgálata során, valamint azon adóteher megállapítása céljából, amelyet általában a vállalkozásnak viselnie kell, kivéve, ha az említett nemzeti adórendszer kifejezetten hivatkozik azokra”.
- (91) Ezen elvekre tekintettel, amelyekre az Amazon-ítélet 44. pontja emlékeztet, a Bíróság ezen ítélet 58. pontjában ⁽²¹⁾ megerősítette a Törvényszék azon megállapítását, amely szerint a Bizottság a vizsgálatot lezáró határozatban nem bizonyította, hogy az Amazon csoport javára fennállna a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében vett előny. A Bíróság ezért helybenhagyta a vizsgálatot lezáró határozat megsemmisítését.

⁽¹⁶⁾ A C-399/08 P. sz., Bizottság kontra Deutsche Post ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2010:481) 39. pontja.

⁽¹⁷⁾ A Bíróság C-457/21 P. sz., Bizottság kontra Amazon.com és társai ügyben hozott ítéletének (ECLI:EU:C:2023:985) 33. pontja. Lásd még a C-451/21. P. és C-454/21. P. sz., Luxemburg és társai kontra Bizottság egyesített ügyekben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2023:948) 106. pontját. Lásd még a C-172/03. sz., Heiser ügyben hozott ítélet (EU:C:2005:130) 40. pontját.

⁽¹⁸⁾ A C-78/08–C-80/08. sz., Paint Graphos egyesített ügyekben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2009:417) 49. és 64–65. pontja. A támogatás szelektivitásának e háromlépcsős elemzési módszerét úgy alakították ki, hogy feltárja az olyan előnyös adóintézkedések rejtett szelektivitását, amelyek látszólag bármely vállalkozás rendelkezésére állnak: lásd a C-649/20 P., C-658/20 P., C-662/20 P. sz., Spanyolország és társai kontra Bizottság egyesített ügyekben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2023:60) 48. pontját.

⁽¹⁹⁾ A C-78/08–C-80/08. sz., Paint Graphos egyesített ügyekben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2009:417) 65. pontja.

⁽²⁰⁾ A C-885/19. P. és C-898/19. P. sz., Bizottság kontra Fiat Chrysler Finance Europe egyesített ügyekben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2022:859).

⁽²¹⁾ A Bíróság C-457/21 P. sz., Bizottság kontra Amazon.com és társai ügyben hozott ítélete (ECLI:EU:C:2023:985), lásd még a 41–50. és az 53–58. pontban kifejtett érvelést.

- (92) A Szerződés 266. cikke értelmében ezért a Bizottság feladata, hogy megtegye az Amazon-ügyben hozott ítéletben foglaltak teljesítéséhez szükséges intézkedéseket.
- (93) A Bíróságnak az Amazon-ügyben hozott ítéletében tett megállapításai valóban közvetlenül relevánsak az eljárás megindításáról szóló határozatban a vitatott feltételes adómegállapítással kapcsolatban felvetett kétségek értékelése szempontjából. E kétségek többek között a szelektív előny fennállásának egy olyan referenciarendszeren alapuló elemzésén alapultak, amely feltételezte, hogy a luxemburgi adójogba beemelték a szokásos piaci árnak az OECD-modellel egyezmény 9. cikkében meghatározott elvét. Ugyanez a megközelítés az OECD transzferár-megállapítási irányelvnek a luxemburgi adórendszeren belüli alkalmazhatóságán alapult.
- (94) Konkrétabban: a Bizottság az eljárás megindításáról szóló határozatban megjegyezte, hogy az LIR 164. cikkéről megállapítható, hogy az OECD-modellel egyezmény 9. cikkét építette be a nemzeti adójogba. A Bizottság arra a következtetésre jutott, hogy minden olyan eredmény, amely eltért a szokásos piaci árnak az említett egyezményben és az OECD transzferár-megállapítási irányelvben kifejezett elvétől, és csökkentette az adóalapot, azzal a hatással járt, hogy előnyhöz juttatta az érintett adóalanyt ⁽²²⁾.
- (95) Tehát az, hogy a vitatott feltételes adómegállapítást az eljárás megindításáról szóló határozat előzetesen állami támogatásnak minősítette, abból eredt, hogy a vitatott feltételes adómegállapítás eltért a szokásos piaci árnak az OECD-modellel egyezményben és az OECD transzferár-megállapítási irányelvben meghatározott elvétől vagy helytelenül alkalmazta azt.
- (96) A Bizottság megjegyzi továbbá, hogy az eljárás megindításáról szóló határozat (63)–(76) preambulumbekzdésében megfogalmazott és az e határozat 4. szakaszában hivatkozott hat részletesen kifejtett kétely a szokásos piaci árnak az OECD-modellel egyezmény 9. cikkéből levezetett és az OECD transzferár-megállapítási irányelvben értelmezett elvén alapult.
- (97) A Bizottság ugyanakkor elismeri, hogy az Amazon-ítélet 54. pontjában a Bíróság kimondta, hogy csak a nemzeti jogba beépített elvek alkalmazhatók a referenciakeretnek a szelektív előny fennállása bizonyítására irányuló háromlépcsős teszt keretében történő meghatározása céljából. A Bíróság tehát a következőket mondta ki: „... kizárólag ezen elvnek [a szokásos piaci ár elvének] mint olyannak a nemzeti jogba való beépítése – amely megköveteli legalábbis azt, hogy a nemzeti jog kifejezetten hivatkozzon az említett elvre – tenné lehetővé a Bizottság számára, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív előny fennállásának értékelése keretében alkalmazza ezen elvet”.
- (98) Ezenkívül az Amazon-ítélet 55. pontjában a Bíróság megállapította, hogy a Bizottság a vizsgálatot lezáró határozatban tévesen állapította meg a referenciakeretet, mivel a szokásos piaci ár elve nem volt rögzítve a nemzeti jogban. Tulajdonképpen arra a következtetésre jutott, hogy „a Bizottság maga is elismerte [...], [hogy] a jövedelemadóról szóló törvény új cikke csak 2017. január 1-je óta, vagyis a szóban forgó feltételes adómegállapítás elfogadását és meghosszabbítását követően fogalmazza meg »kifejezetten [...] a szokásos piaci ár elvének az alkalmazását a luxemburgi adózási jogban.« Bizonyítást nyert tehát, hogy az előző pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlatban felidézett követelmény nem teljesült akkor, amikor az érintett tagállam elfogadta azt az intézkedést, amelyet a Bizottság állami támogatásnak minősített, így ezen intézmény a vitatott határozatban ezen elvet nem alkalmazhatta volna visszaható hatállyal.”
- (99) E következtetés fényében a Bizottság úgy véli, hogy az eljárás megindításáról szóló határozatban felvetett kétségeket figyelmen kívül kell hagyni. Tekintettel arra, hogy a vitatott feltételes adómegállapítás 2003. november 6-án keletkezett, olyan időpontban fogadták el, amikor a szokásos piaci ár elvét még nem építették be a luxemburgi adójogba, amint az az Amazon-ügyben hozott ítéletből következik.
- (100) Amint arra az Amazon-ítélet emlékeztet, a releváns nemzeti jog alapján ténylegesen alkalmazandó szabályok meghatározásában, és ennél fogva azon „szokásos” adóztatás azonosításában elkövetett hibák – melyekre tekintettel a vitatott feltételes adómegállapítást értékelni kellett – szükségszerűen érvénytelenítették a szelektív előny fennállására vonatkozó érvelés egészét ⁽²³⁾.

⁽²²⁾ A Bizottság hivatkozott a luxemburgi koordinációs központok C 49/2001. számú állami támogatási ügyére (HL L 170., 2003.7.9., 20. o.).

⁽²³⁾ A Bíróság C-457/21 P. sz., Bizottság kontra Amazon.com és társai ügyben hozott ítéletének (ECLI:EU:C:2023:985) 37. pontja.

- (101) Következésképpen sem az eljárás megindításáról szóló határozatban felvetett konkrét kétségek, sem azoknak az említett határozatban szereplő indokolása nem teszi lehetővé a Bizottság számára annak megállapítását, hogy a vitatott feltételes adómegállapítással Luxemburg szelektív előnyt biztosított az Amazonnak. E határozatban a Bizottság semmilyen más referenciarendszerhez viszonyítva nem értékelte a szelektív előny fennállását, és nem vetett fel kétségeket a támogatás fennállását illetően a szelektív előny fennállására vonatkozó egyéb indokok alapján sem.
- (102) Ezért ebben a határozatban a Bizottságnak figyelmen kívül kell hagynia az eljárás megindításáról szóló határozatban a szelektív előny fennállásával kapcsolatban megfogalmazott kétségeket. Mivel az állami támogatás fennállása megállapításának a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdésben foglalt kritériumai kumulatívak, a szóban forgó rendelkezésben szereplő többi kritériumot nem szükséges értékelni.

11. KÖVETKEZTETÉS

- (103) A fentiek fényében a Bizottság megállapítja, hogy a vitatott feltételes adómegállapítás, amelyet Luxemburg bocsátott ki az Amazon javára, nem minősül a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak,

ELFOGADTA EZT A HATÁROZATOT:

1. cikk

A Luxemburgi Nagyhercegség adóhatósága által 2003. november 6-án az Amazon javára kibocsátott vitatott feltételes adómegállapítás nem minősül a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak.

2. cikk

E határozat címzettje a Luxemburgi Nagyhercegség.

Kelt Brüsszelben, 2024. november 28-án.

a Bizottság részéről
Margrethe VESTAGER
ügyvezető alelnök