



2025/2405

28.11.2025.

KOMISIJAS LĒMUMS (ES) 2025/2405

(2024. gada 28. novembris)

**par nodokļu nolēmumu SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) – Luksemburga, iespējamais atbalsts
uzņēmumam Amazon**

(izziņots ar dokumenta numuru C(2024) 8565)

(Autentisks ir tikai teksts angļu valodā)

(Dokuments attiecas uz EEZ)

EIROPAS KOMISIJA,

ņemot vērā Līgumu par Eiropas Savienības darbību un jo īpaši tā 108. panta 2. punkta pirmo daļu,

ņemot vērā Līgumu par Eiropas Ekonomikas zonu un jo īpaši tā 62. panta 1. punkta a) apakšpunktu,

pēc uzaicinājuma ieinteresētajām personām iesniegt piezīmes saskaņā ar iepriekš minētajiem noteikumiem ⁽¹⁾ un ņemot vērā to piezīmes,

tā kā:

1. PROCEDŪRA

- (1) Komisija 2014. gada 24. jūnija vēstulē nosūtīja Luksemburgas Lielhercogistei ("Luksemburga") informācijas pieprasījumu par tās nodokļu nolēmumu praksi saistībā ar uzņēmumu grupu Amazon ("Amazon" jeb "Amazon grupa").
- (2) Minētajā vēstulē Komisija pieprasīja visus Amazon grupai adresētos nodokļu nolēmumus, kas tai laikā vēl bija spēkā. Luksemburga 2014. gada 18. jūlija e-pasta vēstulē lūdza pagarināt termiņu atbildes sniegšanai uz Komisijas vēstuli, un šis pagarinājums tika piešķirts.
- (3) 2014. gada 4. augustā Luksemburga atbildēja uz Komisijas 2014. gada 24. jūnija pieprasījumu. Savai atbildei tā cita starpā pievienoja 2003. gada 6. novembra vēstuli ("apstrīdētais nodokļu nolēmums" jeb "Amazon IVCN"), ko *Administration des contributions directes* ("Luksemburgas nodokļu iestāde") bija adresējusi uzņēmumam Amazon.com, Inc.
- (4) Komisija 2014. gada 7. oktobrī pieņēma lēmumu saskaņā ar Līguma 108. panta 2. punktu sākt formālu izmeklēšanas procedūru attiecībā uz apstrīdēto nodokļu nolēmumu, jo tas raisīja lielas šaubas par šā pasākuma saderību ar iekšējo tirgu ("lēmums par procedūras sākšanu") ⁽²⁾. Minētajā lēmumā Luksemburgai tika prasīts sniegt papildu informāciju par apstrīdēto nodokļu nolēmumu ⁽³⁾.
- (5) Luksemburga 2014. gada 21. novembra vēstulē sniedza piezīmes attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu. Šajā iesniegtajā informācijā cita starpā bija ietverts transfertcenu noteikšanas ziņojums ("TN ziņojums").
- (6) Lēmums par procedūras sākšanu 2015. gada 6. februārī tika publicēts *Eiropas Savienības Oficiālajā Vēstnesī* ⁽⁴⁾. Ieinteresētās personas tika aicinātas iesniegt piezīmes par šo lēmumu.
- (7) Komisija 2015. gada 13. februāra vēstulē nosūtīja Luksemburgai papildu informācijas pieprasījumu.
- (8) Amazon 2015. gada 5. marta vēstulē sniedza apsvērumus attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu. Piezīmes attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu iesniedza arī trešās personas.

⁽¹⁾ OV C 44, 6.2.2015., 13. lpp.

⁽²⁾ Vairākkārt notika informācijas apmaiņa, kas attiecās uz konfidencialiem elementiem, taču tā šajā iedaļā nav atsevišķi minēta.

⁽³⁾ OV C 44, 6.2.2015., 30. lpp.

⁽⁴⁾ OV C 44, 6.2.2015., 13. lpp.

- (9) Ar 2015. gada 17. marta vēstuli Luksemburga sniedza daļēju atbildi uz Komisijas 2015. gada 13. februāra informācijas pieprasījumu.
- (10) Komisija 2015. gada 19. martā Luksemburgai pārsūtīja trešo personu piezīmes attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu.
- (11) Komisija 2015. gada 26. martā informēja Luksemburgu, ka saskaņā ar Padomes Regulas (EK) Nr. 659/1999 ⁽⁵⁾ 6.a pantu tā ir konstatējusi, ka līdzšinējā formālā izmeklēšanas procedūra par apstrīdēto nodokļu nolēmumu ir bijusi neefektīva. Pamatojoties uz to un saņemusi Luksemburgas atļauju, Komisija saskaņā ar Regulas (EK) Nr. 659/1999 6.a panta 6. punktu 2015. gada 26. martā nosūtīja *Amazon* informācijas pieprasījumu (tirgus informācijas rīka pieprasījums jeb “MIT pieprasījums”).
- (12) 2015. gada 4. maijā *Amazon* sniedza daļēju atbildi uz Komisijas 2015. gada 26. marta informācijas pieprasījumu.
- (13) Luksemburga ar 2015. gada 13. maija vēstuli iesniedza apsvērumus par trešo personu piezīmēm, kuras attiecas uz lēmumu par procedūras sākšanu.
- (14) *Amazon* 2015. gada 24. un 31. jūlija vēstulēs sniedza daļēju atbildi uz Komisijas 2015. gada 3. jūlija pieprasījumu.
- (15) *Amazon* 2015. gada 21. augusta vēstulē daļēji atbildēja uz Komisijas 2015. gada 31. jūlija pieprasījumu, kurā Komisija atgādināja *Amazon*, ka tam jāsniedz visa pieprasītā informācija, jo īpaši visa informācija par intelektuālā īpašuma (“IĪ”) līgumiem un jaunu nolēmumu, kas tika pieņemts *Amazon* labā 2014. gadā.
- (16) No 2015. gada 30. septembra līdz 2017. gada 12. septembrim notika turpmāka sarakste un sanāksmes starp Komisiju, Luksemburgu un *Amazon* (sīkāku informāciju skatīt lēmuma par procedūras sākšanu 27.–89. apsvērumā).
- (17) 2017. gada 4. oktobrī Komisija izbeidza formālo izmeklēšanu, pieņemot galīgo lēmumu (Komisijas Lēmums (ES) 2018/859 ⁽⁶⁾), kurā konstatēts, ka *Amazon* nodokļu nolēmums ir atbalsts Līguma 107. panta 1. punkta nozīmē (“lēmums par procedūras izbeigšanu”). Tika konstatēts, ka minētais atbalsts nav saderīgs ar iekšējo tirgu un Luksemburga to ir īstenojusi nelikumīgi, pārkāpjot Līguma 108. panta 3. punktu. Luksemburgai tika uzdots atgūt nesaderīgā un nelikumīgā atbalsta summu, ko saņēmis *Amazon*.
- (18) 2021. gada 12. maijā Vispārējā tiesa Lēmumu (ES) 2018/859 atcēla ⁽⁷⁾.
- (19) Komisija 2021. gada 22. jūlijā iesniedza Tiesai apelācijas sūdzību, ar ko lūdza atcelt Vispārējās tiesas 2021. gada 12. maija spriedumu.
- (20) Tiesa 2023. gada 14. decembrī noraidīja Komisijas apelācijas sūdzību un tādējādi apstiprināja lēmuma par procedūras izbeigšanu atcelšanu (“*Amazon* spriedums”) ⁽⁸⁾. Tāpat kā Vispārējās tiesas 2021. gada 12. maija spriedums, arī šis nolēmums neskāra lēmumu par procedūras sākšanu. Tāpēc formālā izmeklēšana par apstrīdēto nodokļu nolēmumu, kas aprakstīts 42. apsvērumā, joprojām nav pabeigta un ir jāizbeidz.

⁽⁵⁾ Padomes Regula (EK) Nr. 659/1999 (1999. gada 22. marts), ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus EK līguma 93. panta piemērošanai (OV L 83, 27.3.1999., 1. lpp.).

⁽⁶⁾ Komisijas Lēmums (ES) 2018/859 (2017. gada 4. oktobris) par valsts atbalstu SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN), ko Luksemburga īstenojusi attiecībā uz *Amazon* (izziņots ar dokumenta numuru C(2017) 6740 (OV L 153, 15.6.2018., 1. lpp., ELI: <http://data.europa.eu/eli/dec/2018/859/oj>).

⁽⁷⁾ Spriedums *Luksemburga, Amazon EU un Amazon.com/Komisija*, apvienotās lietas T-816/17 un T-318/18, ECLI:EU:T:2021:252.

⁽⁸⁾ Spriedums *Komisija/Amazon.com u. c.*, C-457/21 P, ECLI:EU:C:2023:985. Tiesa secināja, ka Vispārējā tiesa ir nepareizi noteikusi atbilstošo atsaucies sistēmu un līdz ar to arī kļūdījies, analizējot selektīvās priekšrocības kritēriju Līguma 107. panta 1. punkta nozīmē (spriedums lietā *Amazon*, 46.–50. punkts). Tomēr Tiesa konstatēja, ka Vispārējā tiesa ir pamatoti konstatējusi, ka Komisija nav pierādījusi priekšrocības esību *Amazon* grupai, un uz tā pamata ir pamatoti atcēlusi lēmumu par procedūras izbeigšanu (spriedums lietā *Amazon*, 53.–58. punkts). Ņemot to vērā un aizstājot pamatojumu, Tiesa apelācijas sūdzību noraidīja kopumā (spriedums lietā *Amazon*, 59. punkts).

2. PASĀKUMA APRAKSTS

2.1. *Amazon grupa*

- (21) Kā liecina formālajā izmeklēšanā savāktā informācija, *Amazon* grupu veido *Amazon.com, Inc.* un visi uzņēmumi, ko tieši vai netieši kontrolē *Amazon.com, Inc.* (kopā saukti "*Amazon*" jeb "*Amazon grupa*"). *Amazon* galvenā mītne atrodas Sietlā, Vašingtonas štatā, Amerikas Savienotajās Valstīs.
- (22) *Amazon* nodarbojas ar mazumtirdzniecību un sniedz pakalpojumus. Tāpat *Amazon* gūst ieņēmumus no citiem tirgvedības un veicināšanas pakalpojumiem, piemēram, tiešsaistes reklāmas un kopīga zīmola kredītkaršu līgumiem. Visbeidzot, *Amazon* ražo un pārdod aparatūru, piemēram, *Amazon Kindle*, *Amazon Fire* un *Amazon Echo* ierīces.
- (23) *Amazon* ir 13 globālas tīmekļa vietnes, ieskaitot www.amazon.com, un 6 Eiropas tīmekļa vietnes: www.amazon.de, www.amazon.co.uk, www.amazon.fr, www.amazon.it, www.amazon.es un www.amazon.nl ("ES tīmekļa vietnes"). *Amazon* darbības ir organizētas trīs segmentos: Ziemeļamerikas, starptautiskajā un *Amazon* tīmekļa pakalpojumu ("AWS") segmentā.
- (24) 2016. gadā *Amazon* globālais neto pārdošanas apjoms bija aptuveni 136 miljardi USD un neto ienākumi – 2,37 miljardi USD. Globāli 91 % *Amazon* ieņēmumu veido ieņēmumi no mazumtirdzniecības. Ziemeļamerikas segments nodrošina 59 %, starptautiskais segments – 32 % un AWS segments – 9 % no neto pārdošanas apjoma. *Amazon* 2016. gadā bija 314 400 pilnslodzes un nepilna laika darbinieku.

2.2. *Amazon Eiropas darbības*

- (25) Izmeklēšanā, kas attiecas uz finanšu gadiem, kuri aptver laikposmu no 2006. gada 1. maija līdz 2014. gada 30. jūnijam ("attiecīgais laikposms"), īpaši liela nozīme ir divām grupas vienībām Luksemburgā:
- *Amazon Europe Holding Technologies SCS* ("*LuxSCS*") – šī vienība ir Luksemburgas komandītsabiedrība (*Société en Commandite Simple*). Lai gan attiecīgajā laikposmā izmainījās īpašumtiesību struktūra, *LuxSCS* partneri vienmēr bija ASV rezidentsabiedrības. Attiecīgajā laikposmā *LuxSCS* bija jādarbojas tikai un vienīgi kā nemateriālo aktīvu pārvaldītājsabiedrībai *Amazon* Eiropas darbībām, par kurām atbildēja *LuxOpCo* kā galvenais operators. *LuxSCS* no saviem meitasuzņēmumiem saņēma tikai pasīvus ienākumus (honorārus un procentus). *LuxSCS* arī izsniedza starpuzņēmumu aizdevumus *LuxOpCo* un citiem grupas uzņēmumiem. *LuxSCS* attiecīgajā laikposmā nebija ne fiziskas klātbūtnes, ne darbinieku;
 - *Amazon EU Société à responsabilité limitée* ("*LuxOpCo*") – attiecīgajā laikposmā *LuxOpCo* bija *LuxSCS* pilnībā piederošs meitasuzņēmums. Tā uzdevums bija turpināt attīstīt un uzlabot uz programmatūru balstīto uzņēmējdarbības modeli, kas bija pamatā *Amazon* Eiropas mazumtirdzniecības un pakalpojumu darbībām. Šajā laikposmā *LuxOpCo* funkcionēja kā *Amazon* grupas Eiropā galvenā mītne un ES tīmekļa vietnēs īstenoto *Amazon* Eiropas tiešsaistes mazumtirdzniecības un pakalpojumu darbību galvenais operators. *LuxOpCo* konsolidētais neto apgrozījums 2013. un 2014. gadā sasniedza attiecīgi 13 612 449 784 EUR un 15 463 362 589 EUR. *LuxOpCo* 2013. finanšu gadā nodarbināja vidēji 523 pilnslodzes darbiniekus ("PSD").

2.3. *Licences līgums*

- (26) *LuxOpCo* noslēdza licences līgumu ("licences līgums") ar *LuxSCS*, un tas stājās spēkā 2006. gada 30. aprīlī. Saskaņā ar šo līgumu *LuxOpCo* neatsaucami saņēma ekskluzīvas tiesības izstrādāt, uzlabot un izmantot nemateriālos aktīvus ES tīmekļa vietņu darbības vajadzībām un jebkādam citam mērķim Eiropas valstu ģeogrāfiskajā teritorijā apmaiņā pret honorāra maksājumu ("licences maksa"). Viss Īl, ko *LuxOpCo* radījis vai pilnveidojis, pamatojoties uz vai piekļūstot nemateriālajiem aktīviem, tika piešķirts *LuxSCS*. *LuxOpCo* bija jārikojas pēc savas iniciatīvas un pašam jāuzņemas risks, lai aizsargātu un uzturētu nemateriālos aktīvus. Licences līgumā bija arī minēti korporatīvie pakalpojumi, kas *LuxOpCo* jāsniedz uzņēmumam *LuxSCS* un par ko *LuxOpCo* nesaņem atsevišķu atlīdzību. Turklāt *LuxOpCo* piekrita pārņemt visus riskus, kas saistīti ar visām darbībām, kuras tam bija jāveic saskaņā ar licences līgumu. Ja *LuxOpCo* no trešām personām iegādājās kādu Īl, ko bija paredzēts izmantot tādām pašām mērķim kā nemateriālos aktīvus, *LuxOpCo* bija šis Īl jālicencē *LuxSCS*, preti nesaņemot honorāru.

- (27) Licences līgumam bija jābūt spēkā licencēto nemateriālo aktīvu visu dzīves ciklu, un to varēja izbeigt tikai kontroles maiņas vai būtiska apgrūtinājuma gadījumā vai gadījumā, ja viena no pusēm nav izpildījusi līguma nosacījumus un šo neizpildi nav novērsusi. Tādējādi LuxSCS nebija iespējas vienpusēji izbeigt licences līgumu. Licences līgumu grozīja 2010. gada janvārī, un grozījums stājās spēkā 2009. gada 1. janvārī. Šis grozījums attiecās uz licences maksas aprēķināšanai izmantotās “ES pamatdarbības peļņas” definīciju.

2.4. Apstrīdētais nodokļu nolēmums

- (28) Šajā lēmumā novērtētais pasākums ir uzņēmumam Amazon adresētā Luksemburgas nodokļu iestāžu 2003. gada 6. novembra vēstule⁽⁹⁾, ar kuru tika apstiprināti transfertcenu noteikšanas nosacījumi, kas aprakstīti Amazon 2003. gada 23. oktobra vēstulē šīm iestādēm, un Amazon grupas struktūra, kas aprakstīta Amazon 2003. gada 23. oktobra un 2003. gada 31. oktobra vēstulē⁽¹⁰⁾.
- (29) Savā 2003. gada 31. oktobra vēstulē Luksemburgas nodokļu iestādei (“Amazon 2003. gada 31. oktobra vēstule”) Amazon lūdza apstiprināt nodokļu režīmu, kas plānots jaunās struktūras ietvaros piemērojams LuxSCS, tā ASV bāzētajiem partneriem un LuxOpCo saņemtajām dividendēm. Šajā vēstulē ir skaidrots, ka LuxSCS kā *Société en Commandite Simple* netiek uzskatīts par nodokļu subjektu, kas būtu nošķirams no saviem partneriem, tāpēc uz to Luksemburgā neattiecas ne uzņēmumu ienākuma nodoklis, ne tīrais īpašuma nodoklis. Neraugoties uz LuxSCS nodokļu pārrēķināšanu, LuxSCS vai tā ASV bāzētajiem partneriem vienlaigā Luksemburgā varētu piemērot nodokļus, ja tiktu uzskatīts, ka to darbības īsteno pastāvīga pārstāvniecība Luksemburgā. Tāpēc minētajā vēstulē ir arī papildus izklāstīts, ka nevarētu uzskatīt, ka LuxSCS vai tā partneriem ir fiziska klātbūtne Luksemburgā (biroji, darbinieki utt.), tāpēc, tā kā konkrētas darbījumsdarbības vietas nav, LuxSCS nebūtu uzskatāms par subjektu, kas būtu nošķirams no saviem partneriem vai kas Luksemburgā īsteno komercdarbību. Tāpat arī nevarētu uzskatīt, ka tā partneriem ir pastāvīga pārstāvniecība Luksemburgā.
- (30) Savā 2003. gada 23. oktobra vēstulē Luksemburgas nodokļu iestādei (“Amazon 2003. gada 23. oktobra vēstule”) Amazon pieprasīja nodokļu nolēmumu, kas apstiprinātu LuxOpCo piemērojamo režīmu attiecībā uz Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokli. Šajā vēstulē ir skaidrota Amazon plānotā darbījumsdarbības struktūra Eiropā un lūgts apstiprinājums, ka tur aprakstītie licences līguma transfertcenu noteikšanas nosacījumi nodrošina LuxOpCo “atbilstīgu un pieņemamu peļņu” “saistībā ar transfertcenu politiku un LITL 56. pantu un 164. panta 3. punktu”. Šajā vēstulē ir minēta tai pievienotā “ekonomiskā analīze”, kurā izklāstītas “funkcijas un riski, ko paredzēts uzņemties LuxOpCo, kā arī to nemateriālo aktīvu raksturs un apmērs, kuriem paredzēts piemērot nemateriālo aktīvu licenci”. Pamatojoties uz minēto analīzi, tika ierosināti transfertcenu noteikšanas nosacījumi, saskaņā ar ko noteica gada honorāra apmēru, kurš LuxOpCo būtu jāmaksā LuxSCS par nemateriālo aktīvu izmantošanu.
- (31) Šajā lēmumā ir novērtēts, vai apstrīdētajā nodokļu nolēmumā apstiprinātie transfertcenu noteikšanas nosacījumi ietver selektīvu priekšrocību, kas ir valsts atbalsts.

3. ATTIECĪGĀ TIESISKĀ REGULĒJUMA APRAKSTS

3.1. Valsts tiesiskais regulējums

- (32) Luksemburgas uzņēmumu nodokļu parastie noteikumi ir paredzēti Luksemburgas Uzņēmumu ienākuma nodokļa kodeksā (*loi modifiée du 4.12.1967. concernant l'impôt sur le revenu – “LIR”*).

⁽⁹⁾ Sk. 2. apsvērumu.

⁽¹⁰⁾ Tā kā Amazon Eiropas darbību pārstrukturēšana aizkavējās, Amazon 2004. gada 5. decembra vēstulē lūdza Luksemburgas nodokļu iestādi apstiprināt, ka apstrīdētais nodokļu nolēmums joprojām ir spēkā, un iestāde 2004. gada 23. decembra vēstulē to apstiprināja. Apstrīdētais nodokļu nolēmums, ko sākotnēji noteica uz pieciem gadiem, 2010. gadā tika pagarināts un bija spēkā līdz 2014. gada jūnijam. Amazon Eiropas struktūra, kas minēta nolēmuma pieprasījumā un apstiprināta apstrīdētajā nodokļu nolēmumā, tika ieviesta 2006. gada maijā un bija spēkā līdz 2014. gada jūnijam, kad šī struktūra tika mainīta.

- (33) LIR 18. panta 1. punktā ir paredzēta metode uzņēmuma nodokļu maksātāja gada peļņas noteikšanai: "Peļņu nosaka kā neto aktīvu pārskata perioda beigās un neto aktīvu pārskata perioda sākumā starpību, kam pieskaita nodokļu maksātāja izņemto darījumdarbības naudu vai citus aktīvus personīgām vajadzībām vai jebkādām citām vajadzībām, kuras nav paredzētas uzņēmuma labuma gūšanai, un no kā atņem papildu iemaksas, kuras veiktas pārskata periodā."
- (34) LIR 159. pantā ir noteikts, ka ar nodokli apliekamām rezidentsabiedrībām nodoklis ir piemērojams visai to peļņai. LIR 160. pantā ir noteikts, ka nerezidentsabiedrībām nodoklis ir piemērojams Luksemburgā gūtajiem ienākumiem, kas ir definēti LIR 156. pantā. Kopš 2011. gada visiem uzņēmumiem, ko apliek ar nodokli Luksemburgā, piemēro nodokli ar nodokli apliekamajai peļņai pēc standarta likmes – 28,80 %.
- (35) LIR 164. panta 3. punktā ir noteikts: "Ar nodokli apliekamie ienākumi ietver slēptu peļņas sadali. It sevišķi slēpta peļņas sadale notiek gadījumā, ja akcionārs, vērtspapīru turētājs vai ieinteresēta persona tieši vai netieši saņem no uzņēmuma vai apvienības labumu, kādu tas vai tā parasti nebūtu saņēmis(-usi), ja nebūtu akcionārs, vērtspapīru turētājs vai ieinteresēta persona" ⁽¹¹⁾. Lēmumā par procedūras sākšanu Komisija uzskatīja (sk. jo īpaši 59. apsvērumu), ka LIR 164. pants Luksemburgā ir juridiskais pamats transfertcenām un tādējādi ar to ir īstenots ESAO nodokļu paraugkonvencijas 9. pants, kurā noteikts nesaistītu pušu darījuma princips, saskaņā ar ko starpuzņēmumu darījumu cenas nosaka atbilstoši tirgus cenām (sk. šā lēmuma 40. apsvērumu).
- (36) Kopš 2017. gada 1. janvāra nesaistītu pušu darījuma principa piemērošana Luksemburgas nodokļu tiesībās ir skaidri reglamentēta ar jaunu LIR pantu – 56.a pantu. Tiesa to ir apstiprinājusi spriedumā lietā *Amazon*: "tikai kopš 2017. gada 1. janvāra, proti, pēc aplūkotā iepriekšējā nodokļu lēmuma pieņemšanas un tā pagarināšanas, ar Likuma par ienākuma nodokli jauno pantu "skaidri tiek reglamentēta nesaistītu pušu darījuma principa piemērošana Luksemburgas nodokļu tiesībās"".

3.2. Norādījumi par transfertcenu noteikšanu

- (37) Šis lēmums attiecas uz nodokļu nolēmumu, ar ko apstiprina transfertcenu noteikšanas nosacījumus, kurus dēvē arī par iepriekšēju vienošanos par cenas noteikšanu ("IVCN"). IVCN ir vienošanās, ar ko nodokļu vajadzībām pirms grupas iekšējiem darījumiem uz noteiktu laikposmu nosaka piemērotu kritēriju kopumu transfertcenu noteikšanai šiem darījumiem.
- (38) Šajā kontekstā transfertcenas ir cenas, ko piemēro komercdarījumos starp dažādām vienas un tās pašas uzņēmumu grupas daļām, jo īpaši cenas, kas noteiktas par precēm vai pakalpojumiem, kurus viens uzņēmumu grupas meitasuzņēmums pārdod vai sniedz citam tās pašas grupas meitasuzņēmumam. Tādējādi transfertcenu noteikšana attiecas uz peļņas sadali starp vienas un tās pašas uzņēmumu grupas dažādām daļām.
- (39) Daudznacionāli uzņēmumi maksā nodokļus jurisdikcijās, kurās ir atšķirīgas nodokļu likmes. Uzņēmumu grupas līmeni reģistrētā peļņa pēc nodokļu nomaksas ir summa, kas iegūta, saskaitot peļņu pēc nodokļu nomaksas, kura gūta katrā valstī, kur uzņēmumu grupai uzliek nodokli. Tāpēc daudznacionāliem uzņēmumiem ir finansiāls stimuls nevis maksimāli palielināt katrā valstī deklarēto peļņu, bet gan, sadalot peļņu dažādiem uzņēmumu grupas uzņēmumiem, pēc iespējas vairāk peļņas iedalīt zemu nodokļu jurisdikcijās un pēc iespējas mazāk peļņas – augstu nodokļu jurisdikcijās.
- (40) Lai panāktu taisnīgu nodokļu uzlikšanu, ir izveidots starptautiski saskaņots standarts transfertcenu noteikšanai. Tādējādi ESAO nodokļu paraugkonvencijas 9. pantā ir noteikts tā dēvētais nesaistītu pušu darījuma princips, saskaņā ar kuru starpuzņēmumu darījumu cenas nosaka atbilstoši tirgus cenām. Nesaistītu pušu darījuma princips ir sīkāk izklāstīts ESAO Transfertcenu noteikšanas vadlīnijās ⁽¹²⁾ ("ESAO TN vadlīnijas").

⁽¹¹⁾ Luksemburgas nodokļu iestādes ir paskaidrojušas LIR 164. panta 3. punkta piemērošanu uzņēmumu finansēšanai apkārtrakstos Nr. 164/2 (2011. gada 28. janvāris) un Nr. 164/2.a (2011. gada 8. aprīlis), kuri ir aizstāti ar apkārtrakstu *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⁾ *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD, 2010.

4. FORMĀLĀS IZMEKLĒŠANAS PROCEDŪRAS SĀKŠANAS PAMATOJUMS

- (41) Lēmumā par procedūras sākšanu Komisija pauda lielas šaubas par apstrīdētā nodokļu nolēmuma saderību ar iekšējo tirgu. Tai jo īpaši bija šaubas par to, vai apstrīdētajā nodokļu nolēmumā apstiprinātie transfertcenu noteikšanas nosacījumi nodrošina, ka *LuxSCS* tiek izmaksāts nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošs honorārs un ka *LuxOpCo* tiek izmaksāta nesaistītu pušu darījuma principam atbilstoša atlīdzība.
- (42) Lēmumā par procedūras sākšanu Komisija norādīja, ka ar apstrīdēto nodokļu nolēmumu Luksemburgas nodokļu iestādes transfertcenu noteikšanas nosacījumus, ko *Amazon* bija ierosinājis nolēmuma pieprasījumā, ir apstiprinājušas, pamatojoties uz *LIR* 164. pantu, ar kuru, pēc Komisijas domām, ir īstenots ESAO nodokļu paraugkonvencijas 9. pants un Luksemburgas tiesībās ir iestrādāts nesaistītu pušu darījuma princips. Saskaņā ar šo principu, lai darījums nenovestu pie nodokļu apiešanas, transfertcenai ir jābūt salīdzināmai ar cenu, kāda būtu noteikta starp neatkarīgiem ekonomikas dalībniekiem, pamatojoties uz tradicionālo metodi, saskaņā ar kuru ar nodokli apliekamā peļņa tiek aprēķināta, balstoties uz starpību starp uzņēmuma ienākumiem un izmaksām. Ikviens rezultāts, kas neatbilst šim iznākumam un samazina nodokļa bāzi, rada priekšrocību attiecīgajam nodokļu maksātājam.
- (43) Tāpēc lēmumā par procedūras sākšanu Komisija uzskatīja, ka tādu transfertcenu noteikšanas nosacījumu apstiprināšana, kuri neatpoguļo tirgus iznākumu un dod priekšroku konkrētam uzņēmumam, ir jāuzskata par *prima facie* selektīvu. Šī selektīvā attieksme izriet no novirzes no nesaistītu pušu darījuma principa, kas noteikts ESAO nodokļu paraugkonvencijā un ESAO TN vadlīnijās un iestrādāts valsts tiesībās ar *LIR* 164. pantu, vai no šā principa nepareizas piemērošanas.
- (44) Pamatojoties uz to, Komisija lēmumā par procedūras sākšanu pauda turpmāk izklāstītās šaubas, kas attiecas tikai uz apstrīdētā nodokļu nolēmuma likumību, ņemot vērā nesaistītu pušu darījuma principu, kurš noteikts ESAO nodokļu paraugkonvencijā un ESAO TN pamatnostādnēs un iekļauts valsts tiesībās ar *LIR* 164. pantu.
- (45) Pirmkārt, Komisija norādīja, ka apstrīdētais nodokļu nolēmums, šķiet, ir pieņemts bez transfertcenu noteikšanas ziņojuma, kas apstiprinātu, ka nosacījumi atbilst nesaistītu pušu darījuma principam saskaņā ar ESAO TN pamatnostādnēm. Komisija arī konstatēja, ka nolēmums ir izdots 11 darbdienu laikā pēc pieprasījuma saņemšanas.
- (46) Otrkārt, Komisija provizoriski secināja, ka apstrīdētajā nodokļu nolēmumā apstiprinātie transfertcenu noteikšanas nosacījumi, šķiet, nav balstīti ne uz kādām vispārpieņemtām transfertcenu noteikšanas metodēm, kas izklāstītas ESAO TN vadlīnijās.
- (47) Treškārt, Komisija konstatēja, ka – pretēji ieteikumiem ESAO 1995. un 2010. gada TN vadlīniju 6.16. punktā – apstrīdētajā nodokļu nolēmumā apstiprinātais honorāra maksājums nebija saistīts ne ar izlaidi, ne pārdošanas apjomu, ne peļņu. Tā vietā honorāru aprēķināja kā atlikušo peļņu no *LuxOpCo* grupas iekšējiem darījumiem, kuru noteica, no *LuxOpCo* faktiski reģistrētās peļņas atņemot uz *LuxOpCo* funkcijām attiecināmo parasto ienesīgumu.
- (48) Ceturtkārt, Komisija, pamatojoties uz ESAO TN vadlīnijām, apšaubīja, vai ir pareizi uzskatīt, ka *LuxOpCo* salīdzinājumā ar *LuxSCS* īsteno vienkāršākas funkcijas. Pamatojoties uz aprakstu par *LuxOpCo* īstenotajām funkcijām un riskiem, ko tas uzņemies, šīs funkcijas un riski patiesībā šķita kompleksāki par *LuxSCS* funkcijām un riskiem. Konkrētās funkcijas, kas saistītas ar nemateriālajiem aktīviem, par kuriem *LuxSCS* it kā saņem atlīdzību, nebija aprakstītas ne nolēmuma pieprasījumā, ne arī Luksemburgas nodokļu iestādes izdotajā apstrīdētajā nodokļu nolēmumā. Turklāt, lai gan saskaņā ar nolēmuma pieprasījumu *LuxSCS* bija jāpatur visi riski, kas saistīti ar īpašumtiesībām uz šo IĪ, šie riski, kas *LuxSCS* jāuzņemas, kamēr nemateriālie aktīvi ir tā turējumā, nebija konkrēti norādīti – atšķirībā no uzņēmējdarbības riskiem, ko uzņēmās *LuxOpCo*.

- (49) Piektkārt, Komisija uzskatīja, ka ar apstrīdēto nodokļu nolēmumu apstiprinātais pamatdarbības izdevumu uzskaitījums *LuxOpCo* veiktajām funkcijām [4–6] % apmērā, kas aprēķināts, piemērojot darījumu tīrās peļņas metodi ("DTPM") saskaņā ar ESAO TN pamatnostādnēm, ir salīdzinoši zems. Tas tā šķita jo īpaši tāpēc, ka bija norādīts, ka *LuxOpCo* funkcija ir centrāla un stratēģiska komerclēģumu pieņemšana, kurā koncentrējas viss visa Eiropas tirgus uzņēmējdarbības risks. Turklāt nebija izskaidrots, kā nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošas *LuxOpCo* atlīdzības noteikšanā notiek apakšējās un augšējās robežvērtības piemērošana, kas faktiski aizstāj uz pamatdarbības izdevumiem balstītos transfertcenu noteikšanas nosacījumus. Visbeidzot, Komisija apšaubīja, vai bija pamatoti *LuxOpCo* atlīdzības noteikšanai izvēlēties transfertcenu noteikšanas netiešo metodi, ņemot vērā, ka ESAO TN pamatnostādnēs priekšroka ir dota tiešu metožu izmantošanai atbilstoši ar nodokli apliekamās peļņas apmēra noteikšanā.
- (50) Sestkārt, Komisija konstatēja, ka, lai gan apstrīdētais nodokļu nolēmums tika izdots 2003. gadā, vēl 2014. gadā tas, šķiet, joprojām bija spēkā. Komisija norādīja, ka šis laiks ir daudz ilgāks par citās dalībvalstīs pieņemto nodokļu nolēmumu darbības laiku. Komisija puda šaubas par to, vai ir pareizi uzskatīt, ka nolēmumā apstiprinātā atlīdzība pēc vairāk nekā 10 gadiem joprojām atbilst nesaistītu pušu darījuma principam, ņemot vērā, ka nav notikusi nekāda pārskatīšana un nav arī pienākuma paziņot nodokļu iestādei, ja nolēmuma darbības laikā ir mainījušies kādi būtiski apstākļi.
- (51) Ņemot vērā šīs lēmumā par procedūras sākšanu paustās šaubas, Komisija nonāca pie provizorisks secinājuma, ka apstrīdētais nodokļu nolēmums piešķir *Amazon* selektīvu priekšrocību, jo tā dēļ *LuxSCS* saņēma tādu honorāra maksājumu un *LuxOpCo* saņēma tādu atlīdzību, kas atšķiras no nesaistītu pušu darījuma principa piemērošanas iznākuma. Tā kā visi pārējie Līguma 107. panta 1. punkta nosacījumi šķita izpildīti un nebija nekāda acīmredzama Līguma 107. panta 2. vai 3. punktā balstīta saderības pamatojuma, Komisija nonāca pie provizorisks secinājuma, ka apstrīdētais nodokļu nolēmums ir valsts atbalsts, kas nav saderīgs ar iekšējo tirgu.

5. LUKSEMBURGAS IESTĀŽU PIEZĪMES, KAS ATTIECAS UZ LĒMUMU PAR PROCEDŪRAS SĀKŠANU

5.1. Par iespējamām juridiskām kļūdām lēmumā par procedūras sākšanu

- (52) Luksemburga puda viedokli, ka lēmumā par procedūras sākšanu ir vairākas juridiskas kļūdas.
- (53) Pirmkārt, Luksemburga uzskatīja, ka lēmums iejaucas tās suverēnajās pilnvarās tiešo nodokļu jomā. Konkrētāk, tā uzskatīja, ka Komisija ir pārsniegusi savas pilnvaras valsts atbalsta jomā, radot un piemērojot pati savu nesaistītu pušu darījuma principa interpretāciju.
- (54) Luksemburga sevišķu uzmanību vērā uz transfertcenu noteikšanas specifiku un sarežģītību. Saskaņā ar ESAO TN vadlīnijām valstu nodokļu iestādēm ir nepieciešama zināma rīcības brīvība, lai tās spētu interpretēt nodokļu noteikumus katrā individuālā gadījumā un pieņemt lēmumu par to, vai izmantotā transfertcenu noteikšanas metodika nodrošina pieņemamu transfertcenu. Luksemburga apgalvoja, ka ir saņēmusi apstiprinājumu, ka tās nodokļu nolēmumu prakse ir adekvāta un atbilst Rīcības kodeksam attiecībā uz uzņēmējdarbības nodokļiem un ESAO TN vadlīnijām.
- (55) Otrkārt, Luksemburga apgalvoja, ka precedenti, uz kuriem Komisija palāvusies lēmumā par procedūras sākšanu, atšķiras no apstrīdētā nodokļu nolēmuma, jo tie attiecas uz shēmām, kas satur tādus elementus, kuri rada priekšrocību neatkarīgi no nodokļu maksātāju individuālajiem apstākļiem.
- (56) Treškārt, Luksemburga apgalvoja, ka lēmumā par procedūras sākšanu nav selektivitātes analīzes, konkrētāk, tajā nav noteikta ne atsaucē nodokļu sistēma, ne atsaucē nodokļu maksātāju grupa, ar kuru būtu jāsalīdzina *Amazon* nodokļu režīms. Tādējādi nav noteikta nekāda *Amazon* piemērota atkāpe no atsaucē nodokļu sistēmas un nekāda priekšrocība.
- (57) Luksemburga uzskatīja, ka pareizais atsaucē satvars ir valsts nodokļu tiesību akti, it sevišķi LIR 164. panta 3. punkts un 18. pants. Luksemburga uzstāja, ka apstrīdētais nodokļu nolēmums ir jānovērtē, ņemot vērā pasākuma piešķiršanas laikā, t. i., 2003. gadā, spēkā esošo attiecīgo tiesisko regulējumu un ekonomisko kontekstu. Luksemburga norādīja, ka tai laikā ESAO 2010. gada TN vadlīniju nebija un Luksemburgas tiesību aktos nebija nekādas atsaucē uz ESAO 1995. gada TN vadlīnijām.

- (58) Ceturtkārt, Luksemburga puda viedokli, ka Komisija nebija noteikusi to uzņēmumu kategoriju, kas būtu varējuši gūt labumu no šā pasākuma. Attiecībā uz nodokļu maksātāju atsauces grupu Luksemburga uzskatīja, ka līdzīgā faktiskā un juridiskā situācijā būtu tikai tādi nodokļu maksātāji, uz kuriem attiecas transfertcenu noteikšanas noteikumi un tās nodokļu nolēmumu prakse.

5.2. Par šaubām, kas paustas lēmumā par procedūras sākšanu

- (59) Luksemburga arī pievērsās tieši šaubām, ko Komisija paudusi lēmumā par procedūras sākšanu un kas attiecas uz apstrīdētā nodokļu nolēmuma atbilstību ESAO TN vadlīnijās paredzētajam nesaistītu pušu darījuma principam.
- (60) Pirmkārt, Luksemburga apgalvoja, ka Komisijas bažas par to, ka apstrīdētais nodokļu nolēmums ir pieņemts bez nepieciešamās ekonomiskās analīzes, nav pamatotas, jo tika sagatavots transfertcenu noteikšanas ziņojums, lai pamatotu nolēmuma pieprasījumā ierosinātos transfertcenu noteikšanas nosacījumus.
- (61) Luksemburga paskaidroja, ka, tā kā tiešsaistes mazumtirdzniecībai ir raksturīgas mazas peļņas normas un sāva konkurence, *Amazon* stratēģija paredzēja, ka uzņēmums no citiem atšķirsies ar tehnoloģiju inovācijām. Tādējādi nemateriālie aktīvi tika uzskatīti par *Amazon* darbību vērtības galveno avotu.
- (62) Luksemburga apgalvoja, ka ar apstrīdēto nodokļu nolēmumu ir apstiprināti transfertcenu noteikšanas nosacījumi, kuros paredzēts nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu honorāra apmēru, ko *LuxOpCo* maksā uzņēmumam *LuxSCS*, noteikt, pamatojoties uz DTPM, un tas atbilst Luksemburgas tiesiskajam regulējumam, kas bija spēkā pasākuma piešķiršanas laikā. DTPM ir transfertcenu noteikšanas metode, kas atbilst Luksemburgas transfertcenu noteikšanas noteikumiem un administratīvajai praksei. Tas, ka Luksemburgas nodokļu iestāde akceptēja DTPM, atspoguļoja transfertcenu noteikšanas ziņojumā ietvertu funkcionālo analīzi. Tāpēc *LuxOpCo* tika uzskatīts par vienkāršāku vienību nekā *LuxSCS* un bija atbilstīgi izraudzīts par analizējamo pusi. Citas metodes būtu sniegušas nestabilākus rezultātus. Ņemot vērā šos apsvērumus, Luksemburga apgalvoja, ka nevar uzskatīt, ka apstrīdētajā nodokļu nolēmumā ir akceptēts "zemākais iespējamais rezultāts" attiecībā uz *LuxOpCo*.
- (63) Treškārt, atbildot uz lēmumā par procedūras sākšanu paustajām Komisijas šaubām par to, ka honorārs, ko *LuxOpCo* izmaksā uzņēmumam *LuxSCS*, nav saistīts ne ar izlaidi, ne pārdošanas apjomu, ne peļņu, Luksemburga apstiprināja, ka honorārs ir aprēķināts kā atlikusī peļņa. Tomēr Luksemburga uzskatīja, ka šāds iznākums ir raksturīgs DTPM piemērošanai un atbilst funkcionālajai un riska analīzei.
- (64) Ceturtkārt, Luksemburga apgalvoja, ka *LuxOpCo* katra gada reālais finansiālais ienesīgums attiecīgajā laikposmā pilnībā atbilst nesaistītu pušu darījuma principam.
- (65) Piektkārt, attiecībā uz paustajām bažām par *LuxOpCo* atlidzības apakšējās un augšējās robežvērtības atbilstību, Luksemburga apgalvoja, ka apakšējā robežvērtība nodrošina pozitīvu atlidzību, kas, uzņēmējdarbībai paplašinoties, palielinās. Turklāt augšējā robežvērtība un griesti mudināja *LuxOpCo* efektīvi pārvaldīt savas darbības. Tā kā *LuxOpCo* peļņas norma 2006.–2013. gadā vidēji bija [3,5–4] % (*) un katru gadu bija starpkvartiļu amplitūdas robežās, Luksemburga secina, ka griestiem un augšējām robežvērtībām nebija nekādas reālas un praktiskas ietekmes.
- (66) Luksemburga arī apgalvoja, ka nodokļu bāzei nekāda augšējā robežvērtība nav piemērota un ka šī bāze ir palielinājusies līdz ar *Amazon* paplašināšanos un ieguldījumiem ES. Atlīdzības norma tika piemērota visām *LuxOpCo* pamatdarbības izmaksām, ne tikai pamatdarbības izmaksām, kas radušās Luksemburgā.

(*) Konfidenciāla informācija.

- (67) Sestkārt, attiecībā uz apstrīdētā nodokļu nolēmuma darbības laiku Luksemburga paskaidroja, ka sākotnēji bija paredzēts, ka tas būs spēkā piecus pārskata periodus no *Amazon* darbību sākšanas Luksemburgā, kas faktiski notika 2006. gadā ⁽¹³⁾. Tāpēc apstrīdētais nodokļu nolēmums sākotnēji bija piemērojams līdz 2011. gadam. Luksemburga arī paskaidroja, ka saskaņā ar tās toreizējo administratīvo praksi transfertcenu noteikšanas nolēmumi parasti tika grozīti tikai tad, ja būtiski mainījās darbības modelis vai tirgus apstākļi. Turklāt Luksemburga paskaidroja, ka pēc 2008. gada ekonomikas krīzes atbildība par līdzīgām darbībām (tiešsaistes mazumtirdzniecību) bija pakļauta lielam spiedienam un *Amazon* pamatdarbības peļņas normas turpināja samazināties. Luksemburga uzskatīja, ka cenu noteikšanas nosacījumu pārskatīšana šajos apstākļos būtu varējusi novest pie *LuxOpCo* atbildības samazināšanās.

6. IEINTERESĒTO PERSONU PIEZĪMES, KAS ATTIECAS UZ LĒMUMU PAR PROCEDŪRAS SĀKŠANU

6.1. *Amazon* piezīmes

- (68) Savās piezīmēs *Amazon* koncentrējās uz iespējamām juridiskām kļūdām un Komisijas paustajām šaubām lēmumā par procedūras sākšanu.
- (69) Attiecībā uz iespējamām juridiskām kļūdām *Amazon* apgalvoja, ka Komisija lēmumā par procedūras sākšanu nav pareizi noteikusi atsaucē satvaru un nav pierādījusi pasākuma selektivitāti. *Amazon* uzskatīja, ka apstrīdētais nodokļu nolēmums būtu bijis jāanalizē, balstoties uz konkrētu valsts tiesību akta normu un/vai administratīvo praksi, nevis uzņēmumu nodokļu sistēmu kopumā. Tāpēc pareizais atsaucē satvars apstrīdētā nodokļu nolēmuma novērtēšanai ir nesaistītu pušu darījuma princips, kas noteikts LIR 164. panta 3. punktā un 18. pantā, kopā ar attiecīgo administratīvo praksi, ar kuru piemēro attiecīgos noteikumus. *Amazon* arī uzskata, ka bažas par valsts atbalstu varētu pastāvēt tikai tad, ja apstrīdētais nodokļu nolēmums atšķirtos no ierastās nesaistītu pušu darījuma principa interpretācijas un piemērošanas Luksemburgā, bet, *Amazon* ieskatā, apstrīdētais nodokļu nolēmums no tām neatšķīrās. Papildus tam *Amazon* apgalvoja, ka Komisija nav pierādījusi pasākuma selektivitāti.
- (70) *Amazon* piezīmes par šaubām, ko Komisija paudusi lēmumā par procedūras sākšanu, lielā mērā sakrīt ar Luksemburgas piezīmēm, ciktāl arī *Amazon* apgalvoja, ka nolēmuma pieprasījumam bija pievienots transfertcenu noteikšanas ziņojums un šis pieprasījums tika rūpīgi pārbaudīts.
- (71) *Amazon* arī apgalvoja, ka izvēlēta transfertcenu noteikšanas metode – atlikušās peļņas sadalīšana – atbilst ne tikai ESAO TN vadlīnijām, bet arī Luksemburgas transfertcenu noteikšanas noteikumiem un administratīvajai praksei ⁽¹⁴⁾.
- (72) *Amazon* piebilda, ka *LuxSCS* ieguldījums ir ne tikai nemateriālo aktīvu apakšlicencēšana, bet arī ar *LuxOpCo* darbībām saistīto risku uzņemšanās.
- (73) *Amazon* arī apgalvoja, ka konkrētajos apstākļos piemērot salīdzināmas nekontrolētas cenas (*CUP*) metodi nav piemēroti. *Amazon* apgalvoja, ka jebkurā gadījumā Luksemburgas nodokļu iestādei transfertcenu noteikšanas analīze ir jāsāk, pamatojoties uz nodokļu maksātāja izvēlēto metodiku. *Amazon* arī atgādināja, ka, piemērojot jebkuru transfertcenu noteikšanas metodi, parasti tiek iegūts rezultātu diapazons, nevis precīza cena, jo transfertcenu noteikšana nav precīza zinātne un tajā ir jāizdara spriedumi.
- (74) *Amazon* arī aizstāvēja apstrīdētā nodokļu nolēmuma derīgumu visā tā darbības laikā, iesniedzot transfertcenu noteikšanas *ex post* ziņojumu, ko tas bija pasūtījis 2012. gadā ("2012. gada *ex post* TN ziņojums"). Minētajā ziņojumā bija iepazīstināts ar divām atjauninātām uzņēmuma datu kopām – vienu, kas balstīta uz 2004.–2006. gada datiem, un otru, kas balstīta uz 2008.–2010. gada datiem –, kuras, pēc *Amazon* domām, apstiprina, ka *LuxOpCo* atbildība visā attiecīgajā laikposmā saglabājās nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošā diapazona robežās.

⁽¹³⁾ *Amazon* 2004. gada 5. decembra vēstulē informēja Luksemburgu, ka pārstrukturēšana tiks pabeigta tikai 2006. gadā, un lūdza apstrīdēto nodokļu nolēmumu pirmos piecus gadus piemērot, sākot no tā brīža. Luksemburga 2004. gada 23. decembrī apstiprināja, ka aprakstītais kavējums neietekmē 2003. gada 6. novembra piekrišanu, ja tiek saglabāti citi 2003. gada 23. oktobra pieprasījuma nosacījumi.

⁽¹⁴⁾ *Amazon* šo apgalvojumu ilustrē, atsaucoties uz Luksemburgas izdotajiem un Starptautiskā Pētniecisko žurnālistu konsorcijs (*ICIJ*) publicētajiem nodokļu nolēmumiem. *Amazon* norāda uz to vidū esošiem 97 nolēmumiem, kuri, pēc *Amazon* domām, balstās uz atlikušās peļņas sadalīšanas metodi un kuros finansēšanas kārtības ietvaros Luksemburgas vienībai tiek piešķirti ieņēmumi, kas nav unikāli, t. i., fiksēta finansiālās peļņas norma, bet atlikusī peļņa tiek piešķirta finansēšanas instrumenta turētājam.

6.2. Citu ieinteresēto personu piezīmes

- (75) EPICENTER⁽¹⁵⁾, Datoru un komunikācijas nozares asociācija (*Computer & Communications Industry Association – “CCIA”*), ATOZ un Fedil iesniedza piezīmes, kurās bija paustas šaubas par vairākiem aspektiem. EPICENTER uzskatīja, ka lēmumā par procedūras sākšanu nav ņemta vērā attiecīgā rīcības brīvības pakāpe, kas ir raksturīga transfertcenu noteikšanas praksei, un ka Komisija ir pārsniegusi savas likumīgās pilnvaras tiešo nodokļu jautājumos, izmantojot valsts atbalsta noteikumus, lai vērstos pret kaitējošu nodokļu konkurenci. Gan ATOZ, gan Fedil apgalvoja, ka nebija pareizi valsts atbalsta novērtēšanas nolūkā ņemt vērā ESAO transfertcenu noteikšanas noteikumus, jo tobrīd tie nebija iekļauti Luksemburgas tiesību aktos.
- (76) Oxfam, Booksellers Association of the United Kingdom & Ireland Ltd., Eiropas un starptautiskā Grāmattirgotāju federācija (*European and International Bookseller Federation*), le syndicat de la librairie française, Eiropas izdevēju federācija (*Federation of European Publishers*), Syndicat des Distributeurs de Loisirs Culturels un Bundesarbeitskammer vai nu atbalstīja Komisijas argumentus, vai arī atzinīgi novērtēja Komisijas veikto valsts atbalsta izmeklēšanu.

7. UZŅĒMUMA X SNIEGTĀ INFORMĀCIJA

- (77) Uzņēmums X – Amazon konkurents, kas darbojas tiešsaistes mazumtirdzniecības jomā ES tirgū un nevēlējās atklāt savu identitāti, – Komisijai iesniedza ar izmeklēšanu saistītu tirgus informāciju. Tas paskaidroja, ka sekmīga un noturīga tiešsaistes mazumtirgotāja galvenie dzinējspēki ir klienti un tirgvedība, tādējādi svarīgākie aktīvi izaugsmes nodrošināšanai šajā tirgū ir stabila klientu datubāze un finansiāla spēja veikt lielus ieguldījumus tirgvedībā. Uzņēmums X arī uzsvēra, ka Amazon ir diezgan intensīvi ieguldījis tehnoloģijās un tirgvedībā, tādējādi gūstot priekšrocības, ar kurām ir grūti konkurēt.

8. LUKSEMBURGAS IESTĀŽU PIEZĪMES PAR TREŠO PERSONU PIEZĪMĒM UN UZŅĒMUMA X SNIEGTO INFORMĀCIJU

- (78) Luksemburga 2015. gada 20. aprīļa vēstulē norādīja, ka piekrīt Amazon, Fedil, CCIA, ATOZ un EPICENTER iesniegtajām piezīmēm, savukārt pārējās piezīmes, kas iesniegtas, reaģējot uz lēmumu par procedūras sākšanu, tā neuzskata par attiecināmām uz šo lietu.
- (79) Luksemburga 2016. gada 2. maijā iesniedza piezīmes par uzņēmuma X iesniegto informāciju. Luksemburga norādīja, ka Amazon kā tirgus dalībnieks ir kompetentāks sniegt piezīmes par uzņēmuma X iesniegto informāciju.

9. PAPILDUS IESNIEGTĀ AMAZON INFORMĀCIJA

- (80) Papildus iesniegtajā informācijā Amazon sniedza papildu ziņas, lai pamatotu to, ka apstrīdētajā nodokļu nolēmumā apstiprinātā LuxSCS un LuxOpCo atlīdzība atbilda Luksemburgas nodokļu sistēmai.
- (81) Turklāt Amazon apšaubā, vai uzņēmums X faktiski ir salīdzināms ar LuxOpCo, un apgalvoja, ka tā sniegto informāciju nebūtu vajadzējis ņemt vērā, jo apstrīdētā nodokļu nolēmuma pieņemšanas laikā tā nebija pieejama.
- (82) Runājot par to, ka Amazon tiešsaistes mazumtirdzniecības darbības ir balstītas uz tehnoloģijām, Amazon apgalvo, ka tehnoloģiju inovācija ir tā uz pakalpojumiem orientētā tiešsaistes mazumtirdzniecības uzņēmējdarbības modeļa pamatā un ir ārkārtīgi svarīga uzņēmējdarbībai.
- (83) Runājot par Eiropā veikto Amazon darbību kritiskajiem apdraudējumiem, Amazon nosauca šādus apdraudējumus: i) konkurence e-komercijā, ii) jaunu produktu, pakalpojumu un tehnoloģiju pieņemšana (vai nepieņemšana) klientu vidū, iii) vietējie ekonomiskie un politiskie apstākļi un tiesiskā regulējuma izmaiņas.
- (84) Papildus iesniegtajā informācijā Amazon sniedza ASV Nodokļu tiesas procedūrai paredzētu paziņojumu un no jauna pasūtītu transfertcenu noteikšanas ziņojumu. Paziņojums tika sniegts, lai pamatotu honorāra apmēru, ko LuxSCS saņēma attiecīgajā laikposmā, bet vēlākā ex post ziņojuma mērķis bija pamatot to, ka LuxOpCo atlīdzība atbilst nesaistītu pušu darījuma principam.

⁽¹⁵⁾ EPICENTER sevi raksturo kā sešu Eiropas Savienības vadošo domnīcu neatkarīgu iniciatīvu. Tās mērķis ir nodrošināt informāciju ES politiskajām diskusijām un veicināt brīvas sabiedrības principus, apvienojot savu dalībnieku speciālās ekonomiskās zināšanas.

10. NOVĒRTĒJUMS

- (85) Saskaņā ar Līguma 107. panta 1. punktu atbalsts, ko piešķir dalībvalsts vai ko jebkādā veidā piešķir no valsts līdzekļiem un kas rada vai draud radīt konkurences izkropļojumus, dodot priekšroku konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču nodrošināšanai, ir nesaderīgs ar iekšējo tirgu, ciktāl tāds atbalsts iespaido tirdzniecību starp dalībvalstīm.
- (86) Tāpēc, kā nospriedušas Savienības tiesas ⁽¹⁶⁾, lai pasākums tiktu kvalificēts kā atbalsts Līguma 107. panta 1. punkta nozīmē, tam jāatbilst šādiem kumulatīviem nosacījumiem: i) pasākumam jābūt attiecināmam uz valsti un finansētam no valsts līdzekļiem, ii) tam jārada priekšrocība saņēmējam, iii) šai priekšrocībai jābūt selektīvai, un iv) pasākumam jārada konkurences izkropļojumi vai jādraud tos radīt un jāvar iespaidot tirdzniecību starp dalībvalstīm.
- (87) Šajā lēmumā jo īpaši ir sīkāk jāpārbauda selektīvas priekšrocības esība.
- (88) Saskaņā ar iedibināto judikatūru nosacījums par selektīvo priekšrocību paredz, ka “ir jānosaka, vai konkrētajā tiesiskajā regulējumā aplūkojamais valsts pasākums var sniegt priekšrocību “konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai” salīdzinājumā ar citiem, kas faktiski un juridiski ir līdzīgā situācijā, ievērojot ar minēto pasākumu izvirzīto mērķi, un tādējādi tiem piemēro atšķirīgu attieksmi, kuru būtībā var kvalificēt kā diskriminējošu” ⁽¹⁷⁾.
- (89) Konkrētāk, Tiesa ir izstrādājusi triju posmu analīzi, ko izmanto, lai noteiktu, vai konkrētais nodokļu pasākums ir selektīvs ⁽¹⁸⁾. Pirmkārt, apzina kopējo jeb normālo nodokļu režīmu, ko piemēro dalībvalstī. Tā ir “atsauces sistēma”. Otrkārt, nosaka, vai ar konkrēto nodokļu pasākumu tiek izdarīta atkāpe no minētās sistēmas tādā ziņā, ka tas paredz atšķirīgu attieksmi pret ekonomikas dalībniekiem, kuri, ņemot vērā sistēmas mērķus, atrodas līdzīgā faktiskā un juridiskā situācijā. Ja ar pasākumu tiek izdarīta atkāpe no atsauces sistēmas, analīzes trešajā posmā nosaka, vai šis pasākums ir pamatots ar atsauces sistēmas raksturu vai struktūru. Nodokļu pasākumu, ar kuru tiek izdarīta atkāpe no atsauces sistēmas piemērošanas, var pamatot, ja attiecīgā dalībvalsts var pierādīt, ka šis pasākums tieši izriet no šai nodokļu sistēmai pamatā esošajiem vai tās vadošajiem principiem ⁽¹⁹⁾. Tādā gadījumā nodokļu pasākums nav selektīvs. Pierādīšanas pienākums šajā trešajā posmā ir dalībvalstij.
- (90) Spriedumā lietā *FIAT* ⁽²⁰⁾ Tiesa precizēja, kā noteikt attiecīgo atsauces sistēmu. Tiesa norādīja, ka Komisijai, nosakot atsauces sistēmu, nevajadzētu ņemt vērā rādītājus un noteikumus, kas nav saistīti ar valsts nodokļu sistēmu. Konkrētāk, lietā *FIAT* pieņemtā sprieduma 96. punktā Tiesa uzskatīja, ka “[t]ātad, pārbaudot, vai pastāv selektīva nodokļu priekšrocība LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, un lai noteiktu nodokļu slogu, kam parasti ir jābūt uzliktam uzņēmumam, nevar tikt ņemti vērā rādītāji un noteikumi, kas nav saistīti ar attiecīgo valsts nodokļu sistēmu, ja vien pēdējā minētā uz tiem tieši neatsaucas”.
- (91) Ņemot vērā šos principus, kas atgādināti lietā *Amazon* pieņemtā sprieduma 44. punktā, Tiesa minētā sprieduma 58. punktā ⁽²¹⁾ apstiprināja Vispārējās tiesas konstatējumu, ka Komisija lēmumā par procedūras izbeigšanu nebija pierādījusi, ka *Amazon* grupai ir radīta priekšrocība Līguma 107. panta 1. punkta nozīmē. Tāpēc Tiesa apstiprināja lēmuma par procedūras izbeigšanu atcelšanu.

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

⁽¹⁷⁾ Spriedums *Komisija/Amazon.com u. c.*, C-457/21 P, ECLI:EU:C:2023:985, 33. punkts. Sk. arī spriedumu *Luksemburga u. c./Komisija*, apvienotās lietas C-451/21 P un C-454/21 P, ECLI:EU:C:2023:948, 106. punkts. Sk. arī spriedumu *Heiser*, C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130, 40. punkts.

⁽¹⁸⁾ Spriedums *Paint Graphos*, apvienotās lietas no C-78/08 līdz C-80/08, ECLI:EU:C: 2009:417, 49., 64. un 65. punkts. Šī atbalsta selektivitātes triju posmu analīzes metode tika izstrādāta, lai atklātu tādu labvēlīgāku nodokļu pasākumu slēpto selektivitāti, no kuriem labumu šķietami var gūt ikviens uzņēmums, – sk. spriedumu *Spānija u. c./Komisija*, apvienotās lietas C-649/20 P, C-658/20 P, C-662/20 P, ECLI:EU:C:2023:60, 48. punkts.

⁽¹⁹⁾ Spriedums *Paint Graphos*, apvienotās lietas no C-78/08 līdz C-80/08, ECLI:EU:C:2009:417, 65. punkts.

⁽²⁰⁾ Spriedums *Komisija/Fiat Chrysler Finance Europe*, apvienotās lietas C-885/19 P un C-898/19 P, ECLI:EU:C:2022:859.

⁽²¹⁾ Spriedums *Komisija/Amazon.com u. c.*, C-457/21 P, ECLI:EU:C:2023:985; sk. arī 41.–50. un 53.–58. punktā izklāstīto argumentāciju.

- (92) Tāpēc saskaņā ar Līguma 266. pantu Komisijai ir jāveic pasākumi, kas vajadzīgi, lai izpildītu spriedumu lietā *Amazon*.
- (93) Lietā *Amazon* pieņemtajā spriedumā ietvertie Tiesas konstatējumi patiešām tieši attiecas uz to šaubu novērtēšanu, kas paustas lēmumā par procedūras sākšanu un attiecas uz apstrīdēto nodokļu nolēmumu. Šo šaubu pamatā galvenokārt bija selektīvas priekšrocības esības analīze, kas bija balstīta uz atsaucē sistēmu, kurā tika pieņemts, ka ESAO nodokļu paraugkonvencijas 9. pantā noteiktais ESAO nesaistītu pušu darījuma princips ir iekļauts Luksemburgas nodokļu tiesībās. Šī pieeja bija balstīta uz ESAO TN pamatnostādņu piemērojamību Luksemburgas nodokļu sistēmā.
- (94) Konkrētāk, Komisija lēmumā par procedūras sākšanu norādīja, ka uzskatāms, ka ar LIR 164. pantu ESAO nodokļu paraugkonvencijas 9. pants tiek iekļauts valsts nodokļu tiesībās. Komisija secināja, ka ikviens rezultāts, kas neatbilst minētajā konvencijā un ESAO TN vadlīnijās noteiktajam nesaistītu pušu darījuma principam un samazina nodokļa bāzi, rada priekšrocību attiecīgajam nodokļu maksātājam ⁽²²⁾.
- (95) Citiem vārdiem sakot, tas, ka apstrīdētais nodokļu nolēmums lēmumā par procedūras sākšanu tika provizoriski atzīts par valsts atbalstu, izrietēja no novirzes no ESAO nodokļu paraugkonvencijā un ESAO TN vadlīnijās noteiktā nesaistītu pušu darījuma principa vai no tā nepareizas piemērošanas.
- (96) Komisija turklāt norāda, ka sešas šaubas, kas sīki izklāstītas lēmuma par procedūras sākšanu 63.–76. apsvērumā un atgādinātas šā lēmuma 4. iedaļā, bija balstītas uz pieņēmumu, ka ir piemērojams nesaistītu pušu darījuma princips, kas izriet no ESAO nodokļu paraugkonvencijas 9. panta un interpretēts ESAO TN vadlīnijās.
- (97) Tomēr Komisija atzīst, ka lietā *Amazon* pieņemtā sprieduma 54. punktā Tiesa ir norādījusi, ka, lai noteiktu atsaucē satvaru triju posmu pārbaudei, kas izmantojama selektīvas priekšrocības esības pierādīšanai, var piemērot tikai valsts tiesībās iestrādātus principus. Proti, Tiesa norādījusi, ka “tikai šī [nesaistītu pušu darījuma] principa iekļaušana valsts tiesībās, kas prasa *a minima*, lai tajās būtu skaidra atsaucē uz minēto principu, ļautu Komisijai to piemērot, izvērtējot, vai ir selektīva priekšrocība LESD 107. panta 1. punkta izpratnē”.
- (98) Turklāt lietā *Amazon* pieņemtā sprieduma 55. punktā Tiesa nosprieda, ka Komisija lēmumā par procedūras izbeigšanu ir pieļāvusi kļūdu, nosakot atsaucē satvaru, jo nesaistītu pušu darījuma princips nebija nostiprināts valsts tiesībās. Proti, tā secināja, ka, “[k]ā Komisija pati ir atzinusi (...), tikai kopš 2017. gada 1. janvāra, proti, pēc aplūkotā iepriekšējā nodokļu lēmuma pieņemšanas un tā pagarināšanas, ar Likuma par ienākuma nodokli jauno pantu “skaidri tiek reglamentēta nesaistītu pušu darījuma principa piemērošana Luksemburgas nodokļu tiesībās”. Tādējādi ir pierādīts, ka iepriekšējā punktā minētajā judikatūrā atgādinātā prasība nebija izpildīta brīdī, kad attiecīgā dalībvalsts veica pasākumu, kuru Komisija uzskatīja par valsts atbalstu, tāpēc strīdīgajā lēmumā šī iestāde šo principu nevarēja piemērot ar atpakaļejošu spēku”.
- (99) Ņemot vērā šo secinājumu, Komisija uzskata, ka lēmumā par procedūras sākšanu paustās šaubas ir jāatmet. Patiesi, kā izriet no sprieduma lietā *Amazon*, tā kā apstrīdētais nodokļu nolēmums ir datēts ar 2003. gada 6. novembri, tas tika pieņemts brīdī, kad nesaistītu pušu darījuma princips vēl nebija iekļauts Luksemburgas nodokļu tiesībās.
- (100) Kā atgādināts spriedumā lietā *Amazon*, kļūdas, kas pieļautas, nosakot noteikumus, kuri ir faktiski piemērojami saskaņā ar attiecīgajām valsts tiesībām, un kas tātad pieļautas, arī nosakot “normālo” nodokļu režīmu, attiecībā pret kuru ir jānovērtē apstrīdētais nodokļu nolēmums, noteikti padara kļūdainu visu argumentāciju, kas attiecas uz selektīvas priekšrocības esību ⁽²³⁾.

⁽²²⁾ Komisija atsaucās uz valsts atbalsta lietu C-49/2001 par Luksemburgas koordinācijas centriem (OV L 170, 9.7.2003., 20. lpp.).

⁽²³⁾ Spriedums *Komisija/Amazon.com u. c.*, C-457/21 P, ECLI:EU:C:2023:985, 37. punkts.

- (101) Līdz ar to ne lēmumā par procedūras sākšanu paustās konkrētās šaubas, ne tajā izklāstītais šaubu pamatojums neļauj Komisijai konstatēt, ka ar apstrīdēto nodokļu nolēmumu Luksemburga ir piešķirusi uzņēmumam *Amazon* selektīvu priekšrocību. Minētajā lēmumā Komisija nevērtēja selektīvas priekšrocības esību nevienas citas atsaucēs sistēmas kontekstā un arī nepauda šaubas par valsts atbalsta pastāvēšanu, balstoties uz cita ar selektīvas priekšrocības esību saistīta pamata.
- (102) Tāpēc šajā lēmumā Komisijai ir jāatmet lēmumā par procedūras sākšanu paustās šaubas par selektīvas priekšrocības esību. Tā kā kritēriji, kas jāizpilda, lai varētu konstatēt valsts atbalsta esību saskaņā ar Līguma 107. panta 1. punktu, ir kumulatīvi, nav nepieciešamības vērtēt pārējos minētajā noteikumā izklāstītos kritērijus.

11. SECINĀJUMS

- (103) Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, Komisija secina, ka apstrīdētais nodokļu nolēmums, ko Luksemburga izdevusi uzņēmuma *Amazon* labā, nav valsts atbalsts Līguma 107. panta 1. punkta nozīmē,

IR PIEŅĒMUSI ŠO LĒMUMU.

1. pants

Apstrīdētais nodokļu nolēmums, ko Luksemburgas Lielhercogistes nodokļu iestāde 2003. gada 6. novembrī izdevusi uzņēmuma *Amazon* labā, nebija valsts atbalsts Līguma 107. panta 1. punkta nozīmē.

2. pants

Šis lēmums ir adresēts Luksemburgas Lielhercogistei.

Briselē, 2024. gada 28. novembrī

Komisijas vārdā –
priekšsēdētājas izpildvietniece
Margrethe VESTAGER