



2025/2405

28.11.2025

SKLEP KOMISIJE (EU) 2025/2405

z dne 28. novembra 2024

o vnaprejšnjem davčnem stališču SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) – Luksemburg – Domnevna pomoč skupini Amazon

(notificirano pod dokumentarno številko C(2024) 8565)

(Besedilo v angleškem jeziku je edino verodostojno)

(Besedilo velja za EGP)

EVROPSKA KOMISIJA JE –

ob upoštevanju Pogodbe o delovanju Evropske unije in zlasti člena 108(2), prvi pododstavek, Pogodbe,

ob upoštevanju Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru in zlasti člena 62(1), točka (a), Sporazuma,

po pozivu zainteresiranim stranem, naj predložijo svoje pripombe v skladu z navedenima določbama ⁽¹⁾, in ob upoštevanju teh pripomb,

ob upoštevanju naslednjega:

1. POSTOPEK

- (1) Komisija je z dopisom z dne 24. junija 2014 od Velikega vojvodstva Luksemburg (v nadaljnjem besedilu: Luksemburg) zahtevala informacije o njegovi praksi na področju vnaprejšnjih davčnih stališč v zvezi s skupino podjetij Amazon (v nadaljnjem besedilu: Amazon ali skupina Amazon).
- (2) V navedenem dopisu je zaprosila za vsa vnaprejšnja davčna stališča, ki se nanašajo na skupino Amazon in so takrat še veljala. Luksemburg je z elektronsko pošto z dne 18. julija 2014 zaprosil za podaljšanje roka, določenega za odgovor na dopis Komisije, ki mu je bilo odobreno.
- (3) Luksemburg je 4. avgusta 2014 odgovoril na zahtevo Komisije z dne 24. junija 2014. K odgovoru je med drugim priložil dopis z dne 6. novembra 2003, ki ga je *Administration des contributions directes* (v nadaljnjem besedilu: luksemburška davčna uprava) naslovila na družbo Amazon.com, Inc. (v nadaljnjem besedilu: zadevno vnaprejšnje davčno stališče ali vnaprejšnji cenovni sporazum Amazon).
- (4) Komisija je 7. oktobra 2014 sprejela sklep o začetku formalnega postopka preiskave iz člena 108(2) PDEU v zvezi z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem, ker je še vedno resno dvomila o združljivosti tega ukrepa z notranjim trgov (v nadaljnjem besedilu: sklep o začetku postopka) ⁽²⁾. Luksemburg je bil v tem sklepu pozvan, naj predloži dodatne informacije o zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču ⁽³⁾.
- (5) Luksemburg je z dopisom z dne 21. novembra 2014 predložil pripombe k sklepu o začetku postopka. Temu dopisu je bilo med drugim priloženo poročilo o transfernih cenah.
- (6) Sklep o začetku postopka je bil 6. februarja 2015 objavljen v *Uradnem listu Evropske unije* ⁽⁴⁾. Zainteresirane strani so bile pozvane, naj predložijo svoje pripombe k navedenemu sklepu.
- (7) Komisija je z dopisom z dne 13. februarja 2015 Luksemburgu poslala dodatno zahtevo za informacije.
- (8) Skupina Amazon je z dopisom z dne 5. marca 2015 predložila pripombe k sklepu o začetku postopka. Pripombe k sklepu o začetku postopka so predložile tudi tretje osebe.

⁽¹⁾ UL C 44, 6.2.2015, str. 13.

⁽²⁾ Bilo je več izmenjav dopisov o zaupnih elementih, ki pa v tem oddelku niso navedeni posamično.

⁽³⁾ UL C 44, 6.2.2015, str. 30.

⁽⁴⁾ UL C 44, 6.2.2015, str. 13.

- (9) Luksemburg je na zahtevo za informacije, ki jo je Komisija poslala 13. februarja 2015, delno odgovoril z dopisom z dne 17. marca 2015.
- (10) Komisija je 19. marca 2015 Luksemburgu posredovala pripombe tretjih oseb k sklepu o začetku postopka.
- (11) Komisija je 26. marca 2015 Luksemburg obvestila, da je v skladu s členom 6(a) Uredbe Sveta (ES) št. 659/1999 ⁽⁵⁾ ugotovila, da formalni postopek preiskave v zvezi z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem, ki še poteka, ni učinkovit. Komisija je na tej podlagi in z dovoljenjem Luksemburga v skladu s členom 6a(6), Uredbe (ES) št. 659/1999 skupini Amazon 26. marca 2015 poslala zahtevo za informacije (v nadaljnjem besedilu: zahteva za informacije v zvezi s trgov).
- (12) Skupina Amazon je 4. maja 2015 delno odgovorila na zahtevo Komisije za informacije z dne 26. marca 2015.
- (13) Luksemburg je z dopisom z dne 13. maja 2015 predložil pripombe v zvezi s pripombami tretjih oseb k sklepu o začetku postopka.
- (14) Skupina Amazon je z dopisoma z dne 24. in 31. julija 2015 predložila delni odgovor na zahtevo Komisije z dne 3. julija 2015.
- (15) Skupina Amazon je z dopisom z dne 21. avgusta 2015 delno odgovorila na zahtevo Komisije z dne 31. julija 2015, s katero jo je Komisija opomnila, naj predloži vse zahtevane informacije, zlasti popolne informacije v zvezi s sporazumi o pravicah intelektualne lastnine in novem vnaprejšnjem davčnem stališču, ki ji je bilo izdano leta 2014.
- (16) Komisija, Luksemburg in skupina Amazon so si med 30. septembrom 2015 in 12. septembrom 2017 dodatno izmenjali dopise in se tudi sestali (za več podrobnosti glej uvodne izjave 27 do 89 sklepa o začetku postopka).
- (17) Komisija je 4. oktobra 2017 zaključila formalni postopek preiskave s sprejetjem končnega sklepa (Sklep Komisije (EU) 2018/859 ⁽⁶⁾), v katerem je ugotovila, da vnaprejšnje davčno stališče glede skupine Amazon pomeni pomoč v smislu člena 107(1) Pogodbe (v nadaljnjem besedilu: sklep o zaključku postopka). Ugotovljeno je bilo, da ta pomoč ni združljiva z notranjim trgov in da jo je Luksemburg nezakonito izvajal v nasprotju s členom 108(3) Pogodbe. Luksemburgu je bilo naloženo, naj zagotovi vračilo zneska nezdružljive in nezakonite pomoči, ki jo je prejela skupina Amazon.
- (18) Splošno sodišče je 12. maja 2021 Sklep (EU) 2018/859 razglasilo za ničen ⁽⁷⁾.
- (19) Komisija je 22. julija 2021 pri Sodišču vložila pritožbo za razveljavitev sodbe Splošnega sodišča z dne 12. maja 2021.
- (20) Sodišče je 14. decembra 2023 zavrnilo pritožbo Komisije in tako potrdilo razglasitev ničnosti sklepa o zaključku postopka (v nadaljnjem besedilu: sodba v zadevi Amazon) ⁽⁸⁾. Tako kot sodba Splošnega sodišča z dne 12. maja 2021 tudi ta sodba ni vplivala na sklep o začetku postopka. Zato je formalni postopek preiskave zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča, opisan v uvodni izjavi 42, še vedno odprt in ga je treba zaključiti.

⁽⁵⁾ Uredba Sveta (ES) št. 659/1999 z dne 22. marca 1999 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 93 Pogodbe ES (UL L 83, 27.3.1999, str. 1). Uredba (ES) št. 659/1999 se razveljavi z Uredbo Sveta (EU) 2015/1589 z dne 13. julija 2015 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 108 Pogodbe o delovanju Evropske unije (kodificirano besedilo) (UL L 248, 24.9.2015, str. 9, ELI: <http://data.europa.eu/eli/reg/2015/1589/oj>), z učinkom od 14. oktobra 2015.

⁽⁶⁾ Sklep Komisije (EU) 2018/859 z dne 4. oktobra 2017 o državni pomoči SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN), ki jo je Luksemburg odobril skupini Amazon (notificirano pod dokumentarno številko C(2017) 6740) (UL L 153, 15.6.2018, str. 1, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dec/2018/859/oj>).

⁽⁷⁾ Združeni zadevi T-816/17 in T-318/18, Luksemburg in Amazon EU ter Amazon.com/Komisija, ECLI:EU:T:2021:252.

⁽⁸⁾ Zadeva C-457/21 P, Komisija/Amazon.com in drugi, ECLI:EU:C:2023:985. Sodišče je ugotovilo, da je Splošno sodišče napačno določilo upošteveni referenčni sistem in je zato tudi napačno analiziralo merilo selektivne prednosti v smislu člena 107(1) Pogodbe (sodba v zadevi Amazon, točke 46 do 50). Sodišče je kljub temu ugotovilo, da je Splošno sodišče pravilno ugotovilo, da Komisija ni dokazala obstoja prednosti v korist skupine Amazon, in na tej podlagi sklep o zaključku postopka razglasilo za ničen (sodba v zadevi Amazon, točke 53 do 58). Glede na navedeno in z nadomestitvijo obrazložitve je Sodišče pritožbo v celoti zavrnilo (sodba v zadevi Amazon, točka 59).

2. OPIS UKREPA

2.1 Skupina Amazon

- (21) Glede na informacije, zbrane med formalnim postopkom preiskave, skupino Amazon sestavljajo družba Amazon.com, Inc. in vse družbe, ki so tej neposredno ali posredno podrejene (v nadaljnjem besedilu skupaj: Amazon ali skupina Amazon). Skupina Amazon ima sedež v Seattlu v državi Washington v Združenih državah Amerike.
- (22) Skupina Amazon se ukvarja z maloprodajnimi in storitvenimi dejavnostmi. Skupina Amazon ustvarja prihodke tudi z drugimi trženjskimi in promocijskimi storitvami, kot so spletno oglaševanje in pogodbe v zvezi s kreditnimi karticami v partnerstvu z drugo blagovno znamko. Nazadnje, skupina Amazon proizvaja in prodaja računalniško opremo, kot so naprave Amazon Kindle, Amazon Fire in Amazon Echo.
- (23) Skupina Amazon upravlja trinajst spletišč na svetovni ravni, med katerimi so www.amazon.com in šest evropskih spletišč: www.amazon.de, www.amazon.co.uk, www.amazon.fr, www.amazon.it, www.amazon.es in www.amazon.nl (v nadaljnjem besedilu: evropska spletišča). Dejavnosti skupine Amazon so organizirane v treh segmentih: Severna Amerika, Mednarodni in Amazon Web Services (v nadaljnjem besedilu: AWS).
- (24) Leta 2016 so čisti prihodki od prodaje skupine Amazon na svetovni ravni znašali približno 136 milijard USD, njen čisti dobiček pa je znašal 2,37 milijarde USD. Na svetovni ravni 91 % prometa skupine Amazon izhaja iz njenih maloprodajnih dejavnosti. Segmentu Severna Amerika pripada 59 % čistih prihodkov od prodaje, Mednarodnemu segmentu 32 % in segmentu AWS 9 %. Leta 2016 je skupina Amazon zaposlovala 314 400 oseb za polni ali skrajšani delovni čas.

2.2 Dejavnosti skupine Amazon v Evropi

- (25) Za namene preiskave, ki se nanaša na poslovna leta v obdobju od 1. maja 2006 do 30. junija 2014 (v nadaljnjem besedilu: zadevno obdobje), sta zlasti pomembna dva luksemburška subjekta skupine:
- Amazon Europe Holding Technologies SCS (v nadaljnjem besedilu: LuxSCS) – ta subjekt je luksemburška komanditna družba (*Société en Commandite Simple*). Čeprav so se kapitalski lastniki v obravnavanem obdobju spremenili, so bili družbeniki LuxSCS vedno družbe rezidentke ZDA. V obravnavanem obdobju naj bi družba LuxSCS delovala izključno kot holdinška družba z neopredmetenimi sredstvi za dejavnosti skupine Amazon v Evropi, za katere je bila družba LuxOpCo odgovorna kot glavni upravljavec. Družba LuxSCS naj bi od svojih odvisnih družb prejela samo pasivne prihodke (licenčnine in obresti). Družba LuxSCS je zagotavljala tudi posojila znotraj skupine družbi LuxOpCo in drugim podjetjem v skupini. Družba LuxSCS v obravnavanem obdobju ni imela nobene fizične oblike niti zaposlenih,
 - Amazon EU Société à responsabilité limitée (v nadaljnjem besedilu: LuxOpCo) – v obravnavanem obdobju je bila družba LuxOpCo odvisna družba v stoddostni lasti družbe LuxSCS. Njena naloga je bila nadalje razvijati in izboljševati poslovni model na podlagi programske opreme, ki je vodilna nit maloprodajnih in storitvenih dejavnosti skupine Amazon v Evropi. V tem obdobju je opravljala funkcijo sedeža skupine Amazon v Evropi ter je bila glavni upravljavec spletnih maloprodajnih in storitvenih dejavnosti skupine Amazon v Evropi, ki so se izvajale prek evropskih spletišč. V letih 2013 in 2014 je konsolidirani čisti prihodek družbe LuxOpCo znašal 13 612 449 784 EUR oziroma 15 463 362 589 EUR. V poslovnem letu 2013 je imela družba LuxOpCo povprečno 523 zaposlenih za polni delovni čas (ekvivalent polnega delovnega časa).

2.3 Licenčna pogodba

- (26) Družbi LuxOpCo in LuxSCS sta sklenili licenčno pogodbo, ki je začela veljati 30. aprila 2006. V skladu s to pogodbo je družba LuxOpCo nepreklicno pridobila izključno pravico, da razvija, izboljšuje in uporablja neopredmetena sredstva za uporabo evropskih spletišč in za vse druge namene na geografskem ozemlju „evropskih držav“ v zameno za plačilo licenčnine (v nadaljnjem besedilu: licenčnina). Vse pravice intelektualne lastnine, ki jih družba LuxOpCo ustvari ali nadalje razvije na podlagi neopredmetenih sredstev ali dostopa do njih, se dodelijo družbi LuxSCS. Družba LuxOpCo je morala prevzeti pobudo in tveganje za sprejetje potrebnih ukrepov za zaščito in vzdrževanje neopredmetenih sredstev. V licenčni pogodbi je bilo navedeno tudi, da bo družba LuxOpCo zagotavljala notranje storitve v korist družbe LuxSCS brez kakršnega koli posebnega plačila. Družba LuxOpCo je poleg tega privolila, da bo prevzela vsa tveganja v zvezi z vsemi dejavnostmi, ki jih bo izvajala na podlagi licenčne pogodbe. Če je družba LuxOpCo pridobila pravice intelektualne lastnine, ki naj bi se uporabljale za isti namen kot neopredmetena sredstva, pridobljena od tretjih oseb, jih je morala odstopiti družbi LuxSCS brez plačila licenčnine.

- (27) Licenčna pogodba naj bi veljala do konca življenjske dobe vseh neopredmetenih sredstev, za katere je bila podeljena licenca, in jo je bilo mogoče odpovedati samo v primeru spremembe nadzora ali znatne obremenitve ali v primeru, da ena od pogodbenih strank ne bi odpravila kršitve obveznosti iz te pogodbe. Zato družba LuxSCS ni mogla enostransko odpovedati licenčne pogodbe. Licenčna pogodba je bila spremenjena januarja 2010 z učinkom od 1. januarja 2009. Sprememba se je nanašala na opredelitev „dobička iz poslovanja, ustvarjenega v EU“ („EU Operating Profit“), ki se je uporabljal za izračun licenčnine.

2.4 Zadevno vnaprejšnje davčno stališče

- (28) Ukrep, ki se ocenjuje v tem sklepu, je dopis z dne 6. novembra 2003 ⁽⁹⁾ luksemburške davčne uprave skupini Amazon, s katerim sta bili odobreni metoda določanja transfernih cen, opisana v dopisu z dne 23. oktobra 2003, ki ga je skupina Amazon poslala navedenim organom, in struktura skupine Amazon, opisana v njenih dopisih z dne 23. oktobra 2003 in 31. oktobra 2003 ⁽¹⁰⁾.
- (29) Skupina Amazon je v dopisu z dne 31. oktobra 2003, naslovljenem na luksemburško davčno upravo (v nadaljnjem besedilu: dopis skupine Amazon z dne 31. oktobra 2003), zaprosila za potrditev davčne obravnave družbe LuxSCS, njenih družbenikov s sedežem v ZDA in dividend, ki jih je družba LuxOpCo prejela v okviru nove predvidene strukture. V dopisu je pojasnjeno, da se za družbo LuxSCS kot komanditno družbo ne šteje, da ima davčno osebnost, ki je ločena od osebnosti njenih družbenikov, ter da zato v Luksemburgu ni zavezana niti davku od dohodkov pravnih oseb niti davku od premoženja. Kljub davčni preglednosti družbe LuxSCS bi bila lahko ta ali njeni družbeniki s sedežem v ZDA vseeno obdavčeni v Luksemburgu, če bi se štelo, da svoje dejavnosti izvajajo prek stalne poslovne enote v Luksemburgu. Zato je v navedenem dopisu tudi navedeno, da se ne za družbo LuxSCS ne za njene družbenike ne more šteti, da so dejansko prisotni v Luksemburgu (pisarne, osebje itd.), tako da naj se zaradi neobstoja stalne poslovne enote za družbo LuxSCS ne bi štelo, da ima davčno osebnost, ki je ločena od njenih družbenikov, niti da opravlja poslovno dejavnost v Luksemburgu. Prav tako naj se za njene družbenike ne bi moglo šteti, da imajo v Luksemburgu stalno poslovno enoto.
- (30) Skupina Amazon je v dopisu z dne 23. oktobra 2003, naslovljenem na luksemburško davčno upravo (v nadaljnjem besedilu: dopis skupine Amazon z dne 23. oktobra 2003), zaprosila za vnaprejšnje davčno stališče s potrditvijo obravnave družbe LuxOpCo za namene luksemburškega davka od dohodkov pravnih oseb. V tem dopisu družba Amazon pojasnjuje strukturo podjetja, predvideno v Evropi, in prosi za potrditev, da metoda določanja transfernih cen v zvezi z licenčno pogodbo, opisano v tem dopisu, družbi LuxOpCo zagotavlja „ustrezen in sprejemljiv dobiček“ „glede na politiko na področju transfernih cen ter člena 56 in 164(3) luksemburškega zakona o davku na dohodek“. Ta dopis se nanaša na priloženo „ekonomsko analizo“, v kateri so predstavljeni „funkcije in tveganja, ki naj bi jih prevzela družba LuxOpCo, ter narava in obseg neopredmetenih sredstev, za katere naj bi bila podeljena licenca za neopredmetena sredstva“. Na podlagi te analize je bila predlagana metoda določanja transfernih cen, s katero je bila določena stopnja letne licenčnine, ki bi jo morala družba LuxOpCO plačevati družbi LuxSCS za uporabo neopredmetenih sredstev.
- (31) V tem sklepu je ocenjeno, ali metoda določanja transfernih cen, odobrena v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču, vsebuje selektivno prednost, ki pomeni državno pomoč.

3. OPIS UPOŠTEVNEGA PRAVNEGA OKVIRA

3.1 Nacionalni pravni okvir

- (32) Običajna pravila o obdavčenju dohodkov pravnih oseb v Luksemburgu so določena v spremenjenem zakonu z dne 4. decembra 1967 o davku od dohodkov (*loi modifiée du 4. décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu*, v nadaljnjem besedilu: LIR).

⁽⁹⁾ Glej uvodno izjavo 2.

⁽¹⁰⁾ Skupina Amazon je zaradi zamude pri izvajanju reorganizacije svojih evropskih dejavnosti zaprosila za podaljšanje veljavnosti vnaprejšnjega davčnega stališča v dopisu z dne 5. decembra 2004, naslovljenem na luksemburško davčno upravo, ki ji je odgovorila s potrditvijo tega podaljšanja v dopisu z dne 23. decembra 2004 Zadevno vnaprejšnje davčno stališče, prvotno dano za pet let, je bilo leta 2010 podaljšano in je veljalo do junija 2014. Evropska struktura skupine Amazon, kot je opisana v zahtevi za vnaprejšnje davčno stališče in potrjena v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču, je bila vzpostavljena maja 2006 in se je uporabljala do junija 2014, ko je bila spremenjena.

- (33) Člen 18(1) LIR določa metodo, ki se uporablja za določitev letnega dobička davčnega zavezanca: „Dobiček se določi kot razlika med čistimi sredstvi na koncu in čistimi sredstvi na začetku obdobja poročanja, povečana za dvige denarnih sredstev družbe ali drugih sredstev davčnega zavezanca za osebno uporabo ali kakršno koli drugo uporabo, ki ni namenjena interesom družbe, in zmanjšana za dodatne prispevke, zagotovljene v obdobju poročanja“.
- (34) Člen 159 LIR določa, da so davčni zavezanci rezidenti zavezani davku na celoten dobiček. Člen 160 LIR določa, da so družbe nerezidentke zavezane davku na izvirne dohodke, kot so opredeljeni v členu 156 LIR. Od leta 2011 je dohodek vseh družb, zavezanih davku v Luksemburgu, obdavčen po običajni davčni stopnji 28,80 %.
- (35) Člen 164(3) LIR določa: „Prikrita izplačila dobička se vključijo v obdavčljivi dohodek. Do prikritega izplačila dobička pride zlasti, če delničar, družbenik ali zainteresirana stran od družbe ali združenja neposredno ali posredno prejme ugodnosti, ki jih, če tega statusa ne bi imel(-a), praviloma ne bi prejel(-a)“⁽¹¹⁾. Komisija je v sklepu o začetku postopka menila – glej zlasti uvodno izjavo 59 –, da je člen 164 LIR v Luksemburgu zakonodajna podlaga za transferne cene, s čimer se izvaja člen 9 vzorčne davčne konvencije OECD, ki določa neodvisno tržno načelo, v skladu s katerim se cene v transakcijah med družbami določijo v skladu s tržnimi cenami (glej uvodno izjavo 40 tega sklepa).
- (36) Od 1. januarja 2017 novi člen 56 bis LIR izrecno določa uporabo neodvisnega tržnega načela v luksemburškem davčnem pravu. To je potrdilo tudi Sodišče Evropske unije v sodbi v zadevi Amazon: „nov člen zakona o davku od dohodkov šele od 1. januarja 2017, torej po sprejetju zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča in po njegovem podaljšanju, izrecno določa uporabo neodvisnega tržnega načela v luksemburškem davčnem pravu“.

3.2 Navodila glede transfernih cen

- (37) Ta sklep se nanaša na vnaprejšnje davčno stališče, ki potrjuje metodo določanja transfernih cen, imenovano tudi vnaprejšnji cenovni sporazum. Vnaprejšnji cenovni sporazumi so dogovori, ki pred transakcijami znotraj skupine za davčne namene določajo ustrezen sklop meril za določanje transfernih cen za te transakcije v določenem obdobju.
- (38) V tem okviru se določanje transfernih cen nanaša na cene, ki se zaračunajo za trgovinske posle med različnimi deli iste skupine podjetij, zlasti cene, določene za blago ali storitve, ki jih ena odvisna družba iz skupine podjetij proda drugi odvisni družbi iz iste skupine. Določanje transfernih cen se torej nanaša na razporeditev dobička med različnimi deli iste skupine podjetij.
- (39) Mednarodne korporacije plačujejo davke v jurisdikcijah, v katerih veljajo različne davčne stopnje. Dobiček po obdavčitvi, evidentiran na ravni skupine podjetij, je vsota dobičkov po obdavčitvi v vsaki državi, v kateri je obdavčen. Zato imajo mednarodne korporacije pri razporejanju dobička med različne družbe v skupini podjetij finančno spodbudo, da čim več dobička razporedijo v jurisdikcije z nizkimi davki in čim manj dobička v jurisdikcije z visokimi davki, namesto da bi čim bolj povečale dobiček, prijavljen v posamezni državi.
- (40) Da bi se dosegla pravična obdavčitev, je bil vzpostavljen mednarodno dogovorjen standard za določanje transfernih cen. V členu 9 vzorčne davčne konvencije OECD je zato določeno tako imenovano neodvisno tržno načelo, v skladu s katerim se cene v transakcijah med družbami določijo v skladu s tržnimi cenami. Neodvisno tržno načelo je podrobneje opredeljeno v smernicah OECD za določanje transfernih cen⁽¹²⁾.

⁽¹¹⁾ Luksemburška davčna uprava je uporabo člena 164(3) LIR za finančne družbe pojasnila v okrožnicah št. 164/2 z dne 28. januarja 2011 in št. 164/2 bis z dne 8. aprila 2011, ki sta bili nadomeščeni z okrožnico direktorja za prispevke LIR št. 56/1 – 56 bis/1 z dne 27. decembra 2016, o davčni obravnavi družb, ki izvajajo transakcije financiranja znotraj skupine.

⁽¹²⁾ Smernice OECD za določanje transfernih cen za mednarodna podjetja in davčne uprave, OECD, 2010.

4. RAZLOGI ZA ZAČETEK FORMALNEGA POSTOPKA PREISKAVE

- (41) Komisija je v sklepu o začetku postopka izrazila resne dvome o združljivosti zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča z notranjim trgov. Zlasti je izrazila dvome o tem, da sta bili z metodo določanja transfernih cen, ki je bila potrjena v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču, določeni plačilo tržno naravnane licenčnine družbi LuxSCS in tržno naravnano plačilo družbi LuxOpCo.
- (42) Komisija je v sklepu o začetku postopka ugotovila, da so luksemburški davčni organi z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem odobrili metode določanja transfernih cenah, ki jih je Amazon predlagal v zahtevi za vnaprejšnje davčno stališče, na podlagi člena 164 LIR, s katerim je bil po mnenju Komisije prenesen člen 9 vzorčne davčne konvencije OECD in v luksemburško pravo uvedeno neodvisno tržno načelo. Na podlagi tega načela mora biti za preprečitev, da bi transakcija povzročila izogibanje plačilu davka, transferna cena primerljiva s ceno, ki bi se izračunala med neodvisnimi subjekti na podlagi tradicionalne metode, v skladu s katero je bil obdavčljivi dobiček izračunan na podlagi razlike med prihodki in stroški družbe. Vsak rezultat, ki je odstopal od tega rezultata in znižal davčno osnovo, je imel učinek zagotavljanja prednosti zadevnemu davčnemu zavezancu.
- (43) Zato je Komisija v sklepu o začetku postopka menila, da je trebaodobritev metode določanja transfernih cen, ki ne odraža rezultata na trgu in daje prednost določenemu podjetju, šteti za *prima facie* selektivno. Ta selektivna obravnava bi izhajala iz odstopanja od neodvisnega tržnega načela ali napačne uporabe tega načela, kot je določeno v vzorčni davčni konvenciji OECD in smernicah OECD za določanje transfernih cen ter vključeno v nacionalno pravo na podlagi člena 164 LIR.
- (44) Na podlagi tega je Komisija v sklepu o začetku postopka izrazila naslednje dvome, ki se nanašajo izključno na zakonitost zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča glede na neodvisno tržno načelo, kot je določeno v vzorčni davčni konvenciji OECD in smernicah OECD za določanje transfernih cen ter vključeno v nacionalno pravo na podlagi člena 164 LIR.
- (45) Prvič, Komisija je ugotovila, da se zdi, da je bilo zadevno vnaprejšnje davčno stališče odobreno brez poročila o transfernih cenah, ki bi podpiralo skladnost metode z neodvisnim tržnim načelom v skladu s smernicami OECD za določanje transfernih cen. Nato je opozorila, da je bilo to stališče odobreno v enajstih delovnih dneh od prejema zahteve.
- (46) Drugič, Komisija je predhodno sklenila, da metoda določanja transfernih cen, ki je bila potrjena v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču, očitno ne temelji na eni od splošno priznanih metod določanja transfernih cen, ki so navedene v smernicah OECD za določanje transfernih cen.
- (47) Tretjič, Komisija je ugotovila, da v nasprotju s priporočili iz odstavka 6.16 smernic OECD za določanje transfernih cen iz leta 1995 in leta 2010 plačilo licenčnine, odobreno v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču, ni vezano na proizvodnjo, prodajo ali dobiček. Namesto tega je bila licenčnina izračunana kot preostali dobiček iz transakcij družbe LuxOpCo znotraj skupine, določen tako, da se je običajna donosnost, ki jo je mogoče pripisati funkcijam družbe LuxOpCo, odštela od dejansko evidentiranega dobička te družbe.
- (48) Četrto, Komisija se je na podlagi smernic OECD za določanje transfernih cen vprašala, ali je prav, da se šteje, da družba LuxOpCo izvaja manj kompleksne funkcije v primerjavi z družbo LuxSCS. Glede na opis funkcij družbe LuxOpCo in njenih tveganj se zdi, da so te funkcije in tveganja dejansko bolj kompleksni kot pri družbi LuxSCS. Posebne funkcije, povezane z neopredmetenimi sredstvi skupine Amazon, za katere se domnevno plačuje družbi LuxSCS, niso bile opisane v zahtevi za vnaprejšnje davčno stališče niti jih ni v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču opisala luksemburška davčna uprava. Poleg tega, čeprav je v zahtevi za vnaprejšnje davčno stališče navedeno, da družba LuxSCS prevzema vsa tveganja, povezana z lastništvom pravic intelektualne lastnine, navedena tveganja, povezana s posedovanjem neopredmetenih sredstev, niso pojasnjena, zlasti v razmerju do podjetniških tveganj, ki jih je prevzela družba LuxOpCo.

- (49) Petič, Komisija je menila, da je dodatek v višini [4–6] % na operativne stroške na podlagi metode stopnje čistega dobička (v nadaljnjem besedilu: TNMM), ki je skladen s smernicami OECD za določanje transfernih cen in je bil v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču potrjen za funkcije družbe LuxOpCo, razmeroma nizek, zlasti ob upoštevanju, da so bile funkcije družbe LuxOpCo predstavljene kot sprejemanje bistvenih poslovnih odločitev, ob skoncentriranem poslovnem tveganju za celoten evropski trg. Poleg tega ni bila pojasnjena uporaba spodnje in zgornje meje za določanje tržno naravnane plačila družbe LuxOpCo, ki je dejansko prevladalo nad metodo določanja transfernih cen na podlagi operativnih stroškov. Nazadnje, Komisija se je vprašala, ali je bila izbira posredne metode določanja transfernih cen za določitev plačila družbe LuxOpCo upravičena, saj smernice OECD za določanje transfernih cen dajejo prednost uporabi neposrednih metod za določitev ustrezne ravni obdavčljivega dobička.
- (50) Šestič, Komisija je opozorila, da je bilo zadevno vnaprejšnje davčno stališče odobreno leta 2003, vendar je leta 2014 očitno še vedno veljalo. Komisija je ugotovila, da je bilo tako trajanje veliko daljše od trajanja vnaprejšnjih davčnih stališč, sklenjenih v drugih državah članicah. Izrazila je dvom glede tega, ali je prav, da se za plačilo, odobreno v vnaprejšnjem davčnem stališču, šteje, da je več kot deset let pozneje še vedno tržno naravnano brez kakršne koli revizije niti obveznosti obveščanja uprave, če bi se bistvene okoliščine v tem času spremenile.
- (51) Komisija je ob upoštevanju teh dvomov v svojem sklepu o začetku postopka začasno ugotovila, da je bila z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem skupini Amazon zagotovljena selektivna prednost zaradi plačevanja licenčnine za družbo LuxSCS in plačila za družbo LuxOpCo, ki sta odstopala od rezultata po neodvisnem tržnem načelu. Ker so vsi ostali pogoji iz člena 107(1) PDEU izpolnjeni in ni očitne podlage za združljivost te pomoči v skladu s členom 107(2) ali (3) PDEU, je Komisija predhodno ugotovila, da je zadevno vnaprejšnje davčno stališče državna pomoč, ki ni združljiva z notranjim trgom.

5. PRIPOMBE LUKSEMBURŠKIH ORGANOV K SKLEPU O ZAČETKU POSTOPKA

5.1 O domnevnih pravnih napakah v sklepu o začetku postopka

- (52) Luksemburg je menil, da je v sklepu o začetku postopka več pravnih napak.
- (53) Prvič, Luksemburg je menil, da sklep posega v njegove neodvisne pristojnosti na področju neposrednega obdavčenja. Menil je, da je Komisija prekoračila svoja pooblastila na področju državne pomoči s tem, ko je razvila in nato uvedla lastno razlago neodvisnega tržnega načela.
- (54) Luksemburg je opozoril predvsem na posebnost in kompleksnost transfernih cen. V skladu s smernicami OECD za določanje transfernih cen potrebujejo nacionalni davčni organi določeno diskrecijsko pravico pri razlagi pravil na davčnem področju v posameznem primeru in odločitvi, ali uporabljena metoda določanja transfernih cen privede do sprejemljive transferne cene. Trdil je, da je prejel potrditev, da je njegova praksa na področju vnaprejšnjih davčnih stališč ustrezna ter skladna s kodeksom ravnanja na področju obdavčitve podjetij in smernicami OECD za določanje transfernih cen.
- (55) Drugič, Luksemburg je trdil, da se precedenčni primeri, na katere se Komisija sklicuje v sklepu o začetku postopka, razlikujejo od zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča v tem, da se nanašajo na sisteme, ki vsebujejo elemente, s katerimi se podeli prednost, ne glede na individualni položaj davčnih zavezancev.
- (56) Tretjič, Luksemburg je trdil, da sklep o začetku postopka ne vsebuje analize selektivnosti in, natančneje, da v njem nista opredeljena niti referenčni davčni sistem niti referenčna skupina davčnih zavezancev, s katerimi bi bilo treba primerjati davčno obravnavanje skupine Amazon. Zato ni bilo ugotovljeno niti nobeno odstopanje od referenčnega davčnega sistema, ki se uporablja za skupino Amazon, niti nobena prednost.
- (57) Kar zadeva ustrezni referenčni okvir, je Luksemburg menil, da je to nacionalno davčno pravo, zlasti člen 164(3) in člen 18 LIR. Luksemburg je vztrajal, da je treba zadevno vnaprejšnje davčno stališče presojati glede na zadevni obstoječi regulativni okvir in ekonomske okoliščine, ki so prevladovale ob odobritvi ukrepa, in sicer leta 2003. Luksemburg je opozoril, da smernice OECD za določanje transfernih cen iz leta 2010 takrat niso obstajale in da se luksemburško pravo ni nikjer sklicevalo na smernice OECD za določanje transfernih cen iz leta 1995.

- (58) Četrtrič, Luksemburg je menil, da Komisija ni opredelila nobene kategorije podjetij, ki bi imela korist od ukrepa. Kar zadeva referenčno skupino davčnih zavezancev, je Luksemburg menil, da so v primerljivem pravnem in dejanskem položaju samo davčni zavezanec, za katere se uporabljajo pravila na področju transfernih cen in njegova praksa vnaprejšnjih davčnih stališč.

5.2 O dvomih, izraženih v sklepu o začetku postopka

- (59) Luksemburg se je tudi posebej odzval na dvome, ki jih je Komisija v sklepu o začetku postopka izrazila glede združljivosti zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča z neodvisnim tržnim načelom v skladu s smernicami OECD za določanje transfernih cen.
- (60) Prvič, Luksemburg je trdil, da pomislek Komisije, da je bilo zadevno vnaprejšnje davčno stališče odobreno brez zahtevane ekonomske analize, ni utemeljen, saj je bilo poročilo o transfernih cenah pripravljeno na podlagi metode za določanje transfernih cen, navedene v zahtevi za vnaprejšnje davčno stališče.
- (61) Ker je dejavnost elektronske trgovine dejavnost z nizkimi stopnjami dobička, v kateri vlada ostra konkurenca, je Luksemburg pojasnil, da je bila strategija skupine Amazon, da se od drugih razlikuje po tehnološki inovativnosti. Zato so se neopredmetena sredstva štela za bistvene vire pri ustvarjanju vrednosti v dejavnostih skupine Amazon.
- (62) Luksemburg je potrdil, da je bila v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču potrjena metoda določanja transfernih cen na podlagi metode TNMM za določitev zneska tržno naravnane licenčnine, ki jo družba LuxOpCo plača družbi LuxSCS, kar je v skladu z regulativnim okvirom Luksemburga, ki je veljal ob odobritvi ukrepa. TNMM je metoda določanja transfernih cen, ki ustreza upoštevni luksemburški predpisom in upravni praksi na področju transfernih cen. Luksemburški davčni organ se je strinjal s TNMM na podlagi funkcijske analize, vključene v poročilo o transfernih cenah. Posledično se je družba LuxOpCo štela za manj kompleksen subjekt kot družba LuxSCS, tako da je bila na ustrezen način izbrana za testno stranko. Z drugimi metodami bi bili rezultati bolj spremenljivi. Luksemburg je glede na zgoraj navedeno trdil, da ni mogoče šteti, da je bil v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču odobren „najslabši možni rezultat“ za družbo LuxOpCo.
- (63) Tretjič, v odgovor na dvome, ki jih je Komisija izrazila v sklepu o začetku postopka, da licenčna, ki jo družba LuxOpCo plačuje družbi LuxSCS, ni vezana na proizvodnjo, prodajo ali dobiček, je Luksemburg potrdil, da je bila licenčna dejansko izračunana kot preostali dobiček. Vendar je menil, da je tak rezultat neločljivo povezan s TNMM ter torej skladen z analizami funkcij in tveganj.
- (64) Četrtrič, Luksemburg je menil, da je finančna donosnost družbe LuxOpCo, dejansko ustvarjena v posameznem letu obravnavanega obdobja, povsem v skladu z neodvisnim tržnim načelom.
- (65) Petič, kar zadeva dvom glede ustreznosti spodnje in zgornje meje plačila družbe LuxOpCo, je Luksemburg trdil, da spodnja meja zagotavlja pozitivno plačilo, ki je naraščalo v skladu z razvojem dejavnosti. Poleg tega sta ta spodnja in zgornja meja družbo LuxOpCo spodbujali k učinkovitemu vodenju dejavnosti. Družba LuxOpCo bi lahko brez te zgornje meje preprosto povečala svoje stroške, da bi povečala svoj rezultat. Glede na to, da je stopnja dobička družbe LuxOpCo v obdobju 2006–2013 v povprečju znašala [3,5–4] % (*) in je bila torej vsako leto znotraj interkvartilnega razpona, Luksemburg ugotavlja, da spodnja in zgornja meja v praksi nista imeli nobenega dejanskega učinka.
- (66) Luksemburg je še dodal, da davčna osnova ni bila omejena z zgornjo mejo in se je poviševala glede na širitev in vlaganja skupine Amazon v Uniji. Stopnja plačila je bila uporabljena pri vseh operativnih stroških družbe LuxOpCo in ne samo pri operativnih stroških, ki jih je ta imela v Luksemburgu.

(*) Zaupne informacije.

- (67) Šestič, Luksemburg je v zvezi s trajanjem zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča pojasnil, da je bilo prvotno predvideno, da bo veljavno za obdobje petih obračunskih obdobj od začetka dejavnosti skupine Amazon v Luksemburgu, tj. dejavnosti, ki so se dejansko začele leta 2006 ⁽¹³⁾. Zato se je na začetku zadevno vnaprejšnje davčno stališče uporabljalo do leta 2011. Luksemburg je poleg tega pojasnil, da so bila v skladu z njegovo tedanjo upravno prakso vnaprejšnja davčna stališča na področju transfernih cen praviloma spremenjena samo v primeru znatne spremembe poslovnega modela ali tržnih okoliščin. Dodatno je pojasnil, da so bila po gospodarski krizi leta 2008 plačila za primerljive dejavnosti (spletna prodaja na drobno) pod zelo velikim pritiskom in da so se operativne marže za dejavnosti skupine Amazon še naprej zniževale. Luksemburg je glede na te elemente ocenil, da bi pregled ocene verjetno privedel do znižanja plačila družbe LuxOpCo.

6. PRIPOMBE ZAINTERESIRANIH STRANI K SKLEPU O ZAČETKU POSTOPKA

6.1 Pripombe skupine Amazon

- (68) Skupina Amazon se je v svojih pripombah osredotočila na domnevne pravne napake in dvome, ki jih je Komisija izrazila v sklepu o začetku postopka.
- (69) V zvezi z domnevnimi pravnimi napakami je skupina Amazon trdila, da Komisija v sklepu o začetku postopka ni pravilno opredelila referenčnega okvira niti ni dokazala selektivnosti ukrepa. Po mnenju skupine Amazon bi bilo treba zadevno vnaprejšnje davčno stališče preučiti glede na posebno pravilo nacionalnega prava in/ali upravno prakso in ne glede na sistem davka od dohodkov pravnih oseb v celoti. Zato je pravilni referenčni okvir za oceno vnaprejšnjega davčnega stališča neodvisno tržno načelo, kot je opredeljeno v členu 164(3) in členu 18 LIR ter v ustrezni upravni praksi, v kateri se zadevne določbe uporabljajo. Poleg tega po mnenju skupine Amazon na področju državne pomoči težava nastane samo, če zadevno vnaprejšnje davčno stališče odstopa od običajne razlage in uporabe neodvisnega tržnega načela v Luksemburgu, kar po mnenju skupine Amazon ne velja za zadevno vnaprejšnje davčno stališče. Poleg tega je skupina Amazon trdila, da Komisija ni dokazala selektivnosti ukrepa.
- (70) Kar zadeva dvome, ki jih je Komisija izrazila v sklepu o začetku postopka, pripombe skupine Amazon v veliki meri sovpadajo s pripombami Luksemburga, saj je tudi skupina Amazon trdila, da je bilo zahtevi za vnaprejšnje davčno stališče priloženo poročilo o transfernih cenah in da je bila ta zahteva temeljito preučena.
- (71) Skupina Amazon je poleg tega trdila, da izbrana metoda določanja transfernih cen, in sicer metoda porazdelitve preostalega dobička, ni skladna samo s smernicami OECD za določanje transfernih cen, temveč tudi z luksemburškimi pravili in upravno prakso v zvezi z izračunom transfernih cen ⁽¹⁴⁾.
- (72) Skupina Amazon je dodala, da prispevki družbe LuxSCS ne vključujejo samo podelitev podlicenc za neopredmetena sredstva, temveč tudi prevzem tveganj, povezanih s poslovanjem družbe LuxOpCo.
- (73) Skupina Amazon je nadalje trdila, da uporaba metode primerljivih prostih cen ni primerna za dane okoliščine. Trdila je, da mora luksemburška davčna uprava svoje preučevanje transfernih cen vsekakor začeti na podlagi metode, ki jo izbere davčni zavezanec. Opozorila je tudi, da uporaba katere koli metode določanja transfernih cen običajno prinaša vrsto rezultatov in ne natančne cene, saj določanje transfernih cen ni eksaktna znanost in zahteva presojo.
- (74) Skupina Amazon je prav tako zagovarjala veljavnost trajanja zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča s predložitvijo naknadnega poročila o transfernih cenah, ki ga je naročila leta 2012 (v nadaljnjem besedilu: naknadno poročilo o transfernih cenah iz leta 2012). V tem poročilu sta bila predstavljena dva posodobljena nabora podatkov o družbah: eden temelji na podatkih iz obdobja 2004–2006, drugi pa na podatkih iz obdobja 2008–2010, kar po mnenju skupine Amazon potrjuje, da je plačilo družbe LuxOpCo v zadevnem obdobju ostalo znotraj razpona primerljivih tržnih cen.

⁽¹³⁾ Skupina Amazon je z dopisom z dne 5. decembra 2004 Luksemburg obvestila, da bo prestrukturiranje v celoti končano leta 2006, in zato prosila, da bi zadevno vnaprejšnje davčno stališče veljalo v prvih petih letih dejavnosti od navedenega datuma. Luksemburg je 23. decembra 2004 potrdil, da navedeni odlog ne vpliva na dogovor z dne 6. novembra 2003, če se ohranijo ostali pogoji iz zahteve z dne 23. oktobra 2003.

⁽¹⁴⁾ Skupina Amazon to trditev ponazarja s sklicevanjem na vnaprejšnja davčna stališča, ki jih je izdal Luksemburg in objavil Mednarodni konzorcij preiskovalnih novinarjev (ICIJ). Med temi stališči jih je skupina Amazon navedla 97, ki po njenem mnenju temeljijo na metodi porazdelitve preostalega dobička in s katerimi se v okviru pogodb o financiranju luksemburškemu subjektu dodeljuje needinstven donos, in sicer fiksna finančna marža, preostali dobiček pa je dodeljen imetniku instrumenta financiranja.

6.2 Pripombe drugih zainteresiranih strani

- (75) Organizacija EPICENTER ⁽¹⁵⁾, združenje Computer & Communications Industry Association (CCIA), družba ATOZ in združenje Fedil so predložili pripombe, v katerih so izrazili več pomislekov. Organizacija EPICENTER je menila, da se v sklepu o začetku postopka ne upošteva ustrezna stopnja diskrecije, ki je neločljivo povezana s prakso določanja transfernih cen, in da je Komisija prekoračila svoja zakonska pooblastila na področju neposrednega obdavčenja, ker je pravila o državni pomoči uporabila v boju proti škodljivi davčni konkurenci. Družba ATOZ in združenje Fedil sta trdila, da ni prav, da se pravila o določanju transfernih cen OECD upoštevajo za namene ocene državne pomoči, saj takrat niso bila vključena v luksemburško zakonodajo.
- (76) Organizacija Oxfam, The Booksellers Association of the United Kingdom & Ireland Ltd., The European and International Bookseller Federation, Le Syndicat de la Librairie Française, Zveza evropskih založnikov in Le Syndicat des Distributeurs de Loisirs Culturels ter Bundesarbeitskammer so bodisi podprli trditve Komisije bodisi pozdravili preiskave Komisije v zvezi z državno pomočjo.

7. INFORMACIJE, KI JIH JE PREDLOŽILA DRUŽBA X

- (77) Družba X, konkurentka skupine Amazon, ki izvaja dejavnosti spletne prodaje na drobno na trgu Unije ter ne želi, da bi bila razkrita njena identiteta, je v okviru preiskave Komisiji predložila informacije o trgu. Pojasnila je, da sta glavna dejavnika uspešnega in trajnega spletnega poslovanja kupci in trženje, zato sta glavni sredstvi, ki zagotavljata širitev na tem trgu, zanesljiva zbirka podatkov o kupcih in finančna sposobnost za velike naložbe v trženje. Poudarila je tudi, da je skupina Amazon vodila zelo agresivno strategijo naložb v tehnologijo in trženje, s čimer je pridobila prednost, s katero je težko tekmovati.

8. PRIPOMBE LUKSEMBURŠKIH ORGANOV V ZVEZI S PRIPOMBAMI TRETJIH OSEB IN INFORMACIJAMI, KI JIH JE PREDLOŽILA DRUŽBA X

- (78) Luksemburški organi so v dopisu z dne 20. aprila 2015 izrazili strinjanje s pripombami organizacij Amazon, FEDIL, CCIA, ATOZ in EPICENTER, glede drugih pripomb na sklep o začetku postopka pa so menili, da niso upoštevne za obravnavani primer.
- (79) Luksemburški organi so 2. maja 2016 predložili svoje pripombe v zvezi z dopisom družbe X. Trdili so, da je skupina Amazon kot udeleženec na trgu primernejša za to, da se izreče o tem dopisu.

9. DODATNA SPOROČILA SKUPINE AMAZON

- (80) Skupina Amazon je v dodatnih sporočilih zagotovila dodatne informacije v podporo trditvi, da je plačilo družb LuxSCS in LuxOpCo, ki je bilo odobreno v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču, skladno z luksemburškim davčnim sistemom.
- (81) Poleg tega skupina Amazon dvomi, da je družba X v resnici primerljiva z družbo LuxOpCo, in trdi, da se informacije, ki jih je predložila družba X, ne bi smele upoštevati, saj ob odobritvi zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča niso bile na voljo.
- (82) Kar zadeva osredotočenost dejavnosti spletne prodaje na drobno na tehnologijo, skupina Amazon trdi, da so tehnološke inovacije v središču njenega storitveno usmerjenega poslovnega modela spletne prodaje na drobno in so izjemnega pomena za poslovanje.
- (83) Kar zadeva ključne grožnje za evropske dejavnosti skupine Amazon, je skupina Amazon navedla naslednje ključne grožnje: (i) konkurenca pri elektronskem trgovanju, (ii) (ne)sprejemanje novih izdelkov, storitev in tehnologij pri strankah ter (iii) lokalne gospodarske in politične razmere ter spremembe pravnih okvirov.
- (84) Skupina Amazon je v svojih dodatnih sporočilih predložila pripombe v zvezi s postopkom na zveznem davčnem sodišču ZDA in novo poročilo o transfernih cenah. Prvo je bilo predloženo v podporo stopnji licenčnine, ki jo je družba LuxSCS prejela v zadevnem obdobju, poznejše naknadno poročilo pa v podporo temu, da je bilo plačilo družbe LuxOpCo skladno z neodvisnim tržnim načelom.

⁽¹⁵⁾ Organizacija EPICENTER sebe opisuje kot neodvisno pobudo, ki združuje šest vodilnih možganskih trustov v Evropski uniji. Njen cilj je prispevati informacije za razpravo o evropskih politikah in spodbujati načela svobodne družbe z združevanjem ekonomskega strokovnega znanja svojih članov.

10. PREUČITEV

- (85) V skladu s členom 107(1) PDEU je vsaka pomoč, ki jo dodeli država članica, ali kakršna koli vrsta pomoči iz državnih sredstev, ki izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco z dajanjem prednosti posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga, nezdržljiva z notranjim trgov, kolikor prizadene trgovino med državami članicami.
- (86) Kot so odločila sodišča Unije ⁽¹⁶⁾, da bi bil ukrep opredeljen kot pomoč v smislu člena 107(1) Pogodbe, morajo biti izpolnjeni naslednji kumulativni pogoji: (i) ukrep mora biti mogoče pripisati državi in financirati se mora z državnimi sredstvi; (ii) prejemniku mora podeliti prednost; (iii) ta prednost mora biti selektivna ter (iv) ukrep izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco in lahko vpliva na trgovino med državami članicami.
- (87) Za namene tega sklepa je zlasti treba nadalje preučiti obstoj selektivne prednosti.
- (88) V skladu z ustaljeno sodno prakso je treba glede pogoja v zvezi s selektivno prednostjo ugotoviti, „ali je v okviru dane pravne ureditve zadevni nacionalni ukrep tak, da daje prednost ‚posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga‘ v primerjavi z drugimi podjetji in proizvodnjami drugega blaga, ki so glede na cilj, ki se uresničuje z navedeno ureditvijo, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju ter so tako deležni različnega obravnavanja, ki ga je v bistvu mogoče opredeliti kot diskriminacijo“ ⁽¹⁷⁾.
- (89) Natančneje, sodišče je razvilo tristopenjsko analizo za ugotovitev, ali je določen davčni ukrep selektiven ⁽¹⁸⁾. Najprej je treba opredeliti skupno ali običajno davčno ureditev, ki se uporablja v zadevni državi članici. To je „referenčni sistem“. Drugič, treba je ugotoviti, ali zadevni davčni ukrep pomeni odstopanje od tega sistema v smislu, ali razlikuje med gospodarskimi subjekti, ki so z vidika ciljev, ki so lastni sistemu, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju. Če ukrep pomeni odstopanje od referenčnega sistema, se nato v tretjem koraku analize preveri, ali je ta ukrep upravičen glede na naravo ali splošno shemo referenčnega sistema. Nazadnje, davčni ukrep, ki odstopa od uporabe referenčnega sistema, je lahko upravičen, če lahko zadevna država članica dokaže, da ta ukrep izhaja neposredno iz temeljnih ali usmerjevalnih načel njenega davčnega sistema ⁽¹⁹⁾. V takem primeru davčni ukrep ni selektiven. Dokazno breme v tem tretjem koraku nosi država članica.
- (90) Sodišče je v sodbi v zadevi FIAT ⁽²⁰⁾ dodatno pojasnilo, kako opredeliti zadevni referenčni sistem. Navedlo je, da Komisija pri določanju referenčnega sistema ne bi smela upoštevati parametrov in pravil, ki so zunaj nacionalnega davčnega sistema. Natančneje, v točki 96 sodbe v zadevi FIAT je ugotovilo, da „[p]ri preučitvi obstoja selektivne davčne prednosti v smislu člena 107(1) PDEU in pri ugotavljanju davčnega bremena, ki ga mora običajno nositi podjetje, torej ni mogoče upoštevati parametrov in pravil, ki niso del zadevnega nacionalnega davčnega sistema, razen če se ta nanje izrecno sklicuje“.
- (91) Ob upoštevanju teh načel, na katera je opozorjeno v točki 44 sodbe v zadevi Amazon, je Sodišče v točki 58 te sodbe potrdilo ⁽²¹⁾ ugotovitev Splošnega sodišča, da Komisija v sklepu o zaključku postopka ni dokazala obstoja prednosti v korist skupine Amazon v smislu člena 107(1) Pogodbe. Sodišče je zato potrdilo razglasitev ničnosti sklepa o zaključku postopka.

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

⁽¹⁷⁾ Zadeva C-457/21 P Komisija/Amazon.com in drugi, ECLI:EU:C:2023:985, točka 33. Glej tudi združeni zadevi C-451/21 P in C-454/21 P, Luksemburg in drugi/Komisija, ECLI:EU:C:2023:948, točka 106. Glej tudi zadevo C-172/03, Heiser, ECLI:EU:C:2005:130, točka 40.

⁽¹⁸⁾ Združene zadeve C-78/08 do C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2009:417, točke 49, 64 in 65. Ta metoda analize selektivnosti pomoči v treh korakih je bila zasnovana, da bi se razkrila prikrita selektivnost ugodnih davčnih ukrepov, ki so očitno na voljo kateremu koli podjetju: glej združene zadeve C-649/20 P, C-658/20 P, C-662/20 P, Španija in drugi/Komisija, ECLI:EU:C:2023:60, točka 48.

⁽¹⁹⁾ Združene zadeve C-78/08 do C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C: 2009:417, točka 65.

⁽²⁰⁾ Združeni zadevi C-885/19 P in C-898/19 P, Komisija/Fiat Chrysler Finance Europe, ECLI:EU:C:2022:859.

⁽²¹⁾ Zadeva C-457/21 P, Komisija/Amazon.com in drugi, ECLI:EU:C:2023:985; glej tudi obrazložitev v točkah 41 do 50 in 53 do 58.

- (92) V skladu s členom 266 Pogodbe mora torej Komisija sprejeti potrebne ukrepe za uskladitev s sodbo v zadevi Amazon.
- (93) Ugotovitve Sodišča v sodbi v zadevi Amazon so dejansko neposredno pomembne za oceno dvomov, izraženih v sklepu o začetku postopka v zvezi z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem. Ti dvomi so temeljili zlasti na analizi obstoja selektivne prednosti na podlagi referenčnega sistema, ki je predvideval vključitev neodvisnega tržnega načela OECD, kot je opisano v členu 9 vzorčne davčne konvencije OECD, v luksemburško davčno pravo. Enak pristop je temeljil na uporabi smernic OECD za določanje transfernih cen v luksemburškem davčnem sistemu.
- (94) Natančneje, Komisija je v sklepu o začetku postopka navedla, da se šteje, da se s členom člen 164 LIR člen 9 vzorčne davčne konvencije OECD vključuje v nacionalno davčno pravo. Komisija je sklenila, da je bil učinek vsakega rezultata, ki je odstopal od neodvisnega tržnega načela, kot je izraženo v navedeni konvenciji in smernicah OECD za določanje transfernih cen, ter znižal davčno osnovo, zagotavljanje prednosti zadevnemu davčnemu zavezancu ⁽²²⁾.
- (95) Povedano drugače, predhodna opredelitev zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča kot državne pomoči, kot je določena v sklepu o začetku postopka, je izhajala iz odstopanja od neodvisnega tržnega načela, kot je določen v vzorčni davčni konvenciji OECD in smernicah OECD za določanje transfernih cen, ali napačne uporabe tega načela.
- (96) Komisija poleg tega ugotavlja, da je šest podrobnih dvomov, izraženih v uvodnih izjavah 63 do 76 sklepa o začetku postopka in navedenih v oddelku 4 tega sklepa, temeljilo na predpostavki neodvisnega tržnega načela, ki izhaja iz člena 9 vzorčne davčne konvencije OECD, kot se razlaga v smernicah OECD za določanje transfernih cen.
- (97) Vendar Komisija priznava, da je Sodišče v točki 54 sodbe v zadevi Amazon navedlo, da se lahko za določitev referenčnega okvira v okviru preizkusa v treh korakih za presojo obstoja selektivne prednosti uporabijo le načela, vključena v nacionalno pravo. Sodišče je tako navedlo, da bi le „vključitev tega [neodvisnega tržnega] načela v nacionalno pravo, ki zahteva vsaj, da se slednje izrecno sklicuje na navedeno načelo, Komisiji omogočila, da to načelo uporabi v okviru presoje obstoja selektivne prednosti v smislu člena 107(1) Pogodbe“.
- (98) Poleg tega je Sodišče v točki 55 sodbe v zadevi Amazon razsodilo, da je Komisija v sklepu o zaključku postopka napačno določila referenčni okvir, saj neodvisno tržno načelo ni bilo uvedeno v nacionalno pravo. Dejansko je ugotovilo, da kot „je Komisija sama priznala [...], nov člen zakona o davku od dohodkov šele od 1. januarja 2017, torej po sprejetju zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča in po njegovem podaljšanju, izrecno določa uporabo neodvisnega tržnega načela v luksemburškem davčnem pravu“. Ugotovljeno je torej, da zahteva, na katero je opozorjeno v sodni praksi, navedeni v prejšnji točki, ni bila izpolnjena, ko je zadevna država članica sprejela ukrep, za katerega je Komisija menila, da pomeni državno pomoč, tako da ta institucija tega načela v spornem sklepu ni mogla uporabiti retroaktivno“.
- (99) Komisija glede na to ugotovitev meni, da je treba dvome, izražene v sklepu o začetku postopka, opustiti. Ker je bilo zadevno vnaprejšnje davčno stališče izdano 6. novembra 2003, je bilo namreč sprejeto v trenutku, ko neodvisno tržno načelo še ni bilo vključeno v luksemburško davčno pravo, kot je razvidno iz sodbe v zadevi Amazon.
- (100) Kot je navedeno v sodbi v zadevi Amazon, napake pri določitvi pravil, ki se dejansko uporabljajo na podlagi upoštevne nacionalne prave, in torej pri opredelitvi „običajne“ obdavčitve, glede na katero je bilo treba presojati zadevno vnaprejšnje davčno stališče, nujno vpliva na celotno razlogovanje glede obstoja selektivne prednosti ⁽²³⁾.

⁽²²⁾ Komisija se je sklicevala na zadevo C 49/2001 o državni pomoči – Luksemburški centri za usklajevanje (UL L 170, 9.7.2003, str. 20).

⁽²³⁾ Zadeva C-457/21 P, Komisija/Amazon.com in drugi, ECLI:EU:C:2023:985, točka 37.

- (101) Zato Komisija na podlagi posebnih dvomov, izraženih v sklepu o začetku postopka, in v njem navedene utemeljitve ne more ugotoviti, da je Luksemburg z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem skupini Amazon dodelil selektivno prednost. Komisija v navedenem sklepu ni ocenila obstoja selektivne prednosti glede na noben drug referenčni sistem niti ni dvomila o obstoju pomoči iz drugih razlogov, povezanih z obstojem selektivne prednosti.
- (102) V tem sklepu mora Komisija zato opustiti dvome, izražene v sklepu o začetku postopka, glede obstoja selektivne prednosti. Ker so merila, ki omogočajo ugotavljanje obstoja državne pomoči na podlagi člena 107(1) Pogodbe, kumulativna, drugih meril iz navedene določbe ni treba preučiti.

11. SKLEPNA UGOTOVITEV

- (103) Komisija glede na navedeno ugotavlja, da zadevno vnaprejšnje davčno stališče, ki ga je Luksemburg odobril skupini Amazon, ne pomeni državne pomoči v smislu člena 107(1) Pogodbe –

SPREJELA NASLEDNJI SKLEP:

Člen 1

Zadevno vnaprejšnje davčno stališče, ki ga je 6. novembra 2003 davčna uprava Velikega vojvodstva Luksemburg odobrila skupini Amazon v Velikem vojvodstvu Luksemburg, ne pomeni državne pomoči v smislu člena 107(1) Pogodbe.

Člen 2

Ta sklep je naslovljen na Veliko vojvodstvo Luksemburg.

V Bruslju, 28. novembra 2024

Za Komisijo
Margrethe VESTAGER
izvršna podpredsednica