



2025/2405

28.11.2025

KOMMISSIONENS BESLUT (EU) 2025/2405

av den 28 november 2024

om förhandsbesked i skattefrågor SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) – Luxemburg, påstått stöd till Amazon

[delgivet med nr C(2024) 8565]

(Endast den engelska texten är giltig)

(Text av betydelse för EES)

EUROPEISKA KOMMISSIONEN HAR BESLUTAT FÖLJANDE

med beaktande av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, särskilt artikel 108.2 första stycket,

med beaktande av avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, särskilt artikel 62.1 a,

efter att i enlighet med nämnda artiklar ha gett berörda parter tillfälle att yttra sig ⁽¹⁾ och med beaktande av dessa synpunkter, och

av följande skäl:

1. FÖRFARANDE

- (1) Genom en skrivelse av den 24 juni 2014 skickade kommissionen en begäran om upplysningar till Storhertigdömet Luxemburg (*Luxemburg*) om dess praxis i fråga om förhandsbesked i skattefrågor avseende företagskoncernen Amazon (*Amazon* eller *Amazonkoncernen*).
- (2) I samma skrivelse bad kommissionen att få in alla förhandsbesked i skattefrågor till Amazonkoncernen som fortfarande gällde vid den tidpunkten. Luxemburg begärde i ett e-postmeddelande av den 18 juli 2014 en förlängning av tidsfristen för att svara på kommissionens skrivelse, vilket beviljades.
- (3) Den 4 augusti 2014 besvarade Luxemburg kommissionens begäran av den 24 juni 2014. Luxemburg bifogade bl.a. en skrivelse av den 6 november 2003 (*det omtvistade förhandsbeskedet i skattefrågor*) till Amazon.com, Inc. från Administration des contribution directes (*Luxemburgs skattemyndighet*).
- (4) Den 7 oktober 2014 antog kommissionen ett beslut om att inleda det formella granskningsförfarande som anges i artikel 108.2 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt avseende det omtvistade förhandsbeskedet i skattefrågor, med motiveringen att kommissionen fortfarande hyste allvarliga tvivel kring huruvida åtgärden var förenlig med den inre marknaden (*beslutet om att inleda förfarandet*) ⁽²⁾. I inledningsbeslutet uppmanades Luxemburg att lämna ytterligare information om det omtvistade förhandsbeskedet i skattefrågor ⁽³⁾.
- (5) Genom en skrivelse av den 21 november 2014 lämnade Luxemburg in sina synpunkter på beslutet om att inleda förfarandet. Denna skrivelse innehöll bland annat en rapport om internprissättning (*rapporten om internprissättning*).
- (6) Beslutet om att inleda förfarandet offentliggjordes i *Europeiska unionens officiella tidning* den 6 februari 2015 ⁽⁴⁾. Berörda parter uppmanades att inkomma med sina synpunkter på beslutet.
- (7) Kommissionen skickade genom skrivelse av den 13 februari 2015 en begäran om ytterligare upplysningar till Luxemburg.
- (8) Genom en skrivelse av den 5 mars 2015 lämnade Amazon sina synpunkter på beslutet om att inleda förfarandet. Synpunkter på beslutet om att inleda förfarandet lämnades också in av tredje parter.

⁽¹⁾ EUT C 44, 6.2.2015, s. 13.

⁽²⁾ Flera skriftväxlingar om konfidentiella frågor ägde rum, vilka dock inte nämns individuellt i detta avsnitt.

⁽³⁾ EUT C 44, 6.2.2015, s. 30.

⁽⁴⁾ EUT C 44, 6.2.2015, s. 13.

- (9) Genom en skrivelse av den 17 mars 2015 svarade Luxemburg delvis på kommissionens begäran om upplysningar av den 13 februari 2015.
- (10) Den 19 mars 2015 skickade kommissionen tredje parter synpunkter på beslutet om att inleda förfarandet till Luxemburg.
- (11) Den 26 mars 2015 informerade kommissionen Luxemburg om att den i enlighet med artikel 6 a i rådets förordning (EG) nr 659/1999 ⁽⁵⁾ hade funnit att det pågående formella granskningsförfarandet avseende det omtvistade förhandsbeskedet i skattefrågor var ineffektivt. Mot denna bakgrund och med Luxemburgs godkännande skickade kommissionen, i enlighet med artikel 6 a.6 i förordning (EG) nr 659/1999, den 26 mars 2015 en begäran om upplysningar till Amazon (*begäran om marknadsinformation*).
- (12) Den 4 maj 2015 svarade Amazon delvis på kommissionens begäran om upplysningar av den 26 mars 2015.
- (13) Genom en skrivelse av den 13 maj 2015 lämnade Luxemburg in sina synpunkter på tredje parter synpunkter på beslutet om att inleda förfarandet.
- (14) I skrivelser av den 24 och den 31 juli 2015 svarade Amazon delvis på kommissionens begäran av den 3 juli 2015.
- (15) Genom en skrivelse av den 21 augusti 2015 svarade Amazon delvis på kommissionens begäran av den 31 juli 2015, i vilken kommissionen påminde Amazon om att lämna alla begärda upplysningar, framför allt fullständiga upplysningar om avtal om immateriell äganderätt och ett nytt förhandsbesked som meddelades Amazon 2014.
- (16) Mellan den 30 september 2015 och den 12 september 2017 ägde ytterligare skriftväxlingar och möten rum mellan kommissionen, Luxemburg och Amazon (se skälen 27–89 i beslutet om att inleda förfarandet för mer information).
- (17) Den 4 oktober 2017 avslutade kommissionen den formella granskningen genom att anta ett slutligt beslut (kommissionens beslut (EU) 2018/859 ⁽⁶⁾), i vilket det slogs fast att förhandsbeskedet i skattefrågor utgjorde stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget (*beslutet att avsluta förfarandet*). Detta stöd ansågs vara oförenligt med den inre marknaden och har genomförts olagligt av Luxemburg i strid med artikel 108.3 i fördraget. Luxemburg ålades att återkräva det stöd som Amazon har erhållit, som är olagligt och oförenligt med den inre marknaden.
- (18) Den 12 maj 2021 upphävde tribunalen beslut (EU) 2018/859 ⁽⁷⁾.
- (19) Den 22 juli 2021 överklagade kommissionen tribunalens dom av den 12 maj 2021 till domstolen och yrkade på att den skulle upphävas.
- (20) Den 14 december 2023 ogillade domstolen kommissionens överklagande och bekräftade därmed ogiltigförklaringen av beslutet om att avsluta förfarandet (*Amazondomen*) ⁽⁸⁾. I likhet med tribunalens dom av den 12 maj 2021 påverkades inte beslutet om att inleda förfarandet. Den formella granskningen av det omtvistade förhandsbesked i skattefrågor som beskrivs i skäl 42 är därför fortfarande pågående och behöver avslutas.

⁽⁵⁾ Rådets förordning (EG) nr 659/1999 av den 22 mars 1999 om tillämpningsföreskrifter för artikel 93 i EG-fördraget (EGT L 83, 27.3.1999, s. 1). Förordning (EG) nr 659/1999 har upphävts och ersatts av rådets förordning (EU) 2015/1589 om tillämpningsföreskrifter för artikel 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUT L 248, 24.9.2015, s. 9, ELI: <http://data.europa.eu/eli/reg/2015/1589/oj>), som trädde i kraft den 14 oktober 2015.

⁽⁶⁾ Kommissionens beslut (EU) 2018/859 av den 4 oktober 2017 om det statliga stöd SA.38944 (2014/C) (f.d. 2014/NN) som Luxemburg genomfört till förmån för Amazon [delgivet med nr C(2017) 6740], (EUT L 153, 15.6.2018, s. 1, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dec/2018/859/oj>).

⁽⁷⁾ De förenade målen T-816/17 och T-318/18, Luxemburg och Amazon EU och Amazon.com/kommissionen, ECLI:EU:T:2021:252.

⁽⁸⁾ Domen i mål C-457/21 P, kommissionen/Amazon.com m.fl., ECLI:EU:C:2023:985. Domstolen drog slutsatsen att tribunalen felaktigt hade fastställt det relevanta referenssystemet och därför också hade gjort en felaktig analys av selektivitetskriteriet i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget (*Amazondomen*, punkterna 46–50). Domstolen konstaterade dock att tribunalen hade rätt att konstatera att kommissionen inte hade styrkt att Amazonkoncernen åtnjöt en fördel, och att på denna grund upphäva beslutet om att avsluta förfarandet (*Amazondomen*, punkterna 53–58). Mot denna bakgrund och genom att ändra domskälen ogillade domstolen överklagandet i sin helhet (*Amazondomen*, punkt 59).

2. BESKRIVNING AV ÅTGÄRDEN

2.1 Amazonkoncernen

- (21) Enligt den information som samlades in under den formella undersökningen består Amazonkoncernen av Amazon.com, Inc. och alla företag som direkt eller indirekt kontrolleras av Amazon.com, Inc. (gemensamt kallade *Amazon* eller *Amazonkoncernen*). Amazon har sitt säte i Seattle, i delstaten Washington i Förenta staterna.
- (22) Amazon är verksamt inom detaljhandel och tjänster. Amazon får också intäkter från andra saluförings- och reklamtjänster, som onlinereklam och kreditkortsavtal i partnerskap med ett annat varumärke. Slutligen tillverkar och säljer Amazon datorutrustning, som artiklarna Amazon Kindle, Amazon Fire och Amazon Echo.
- (23) Amazon driver 13 världsomspännande webbplatser, bland annat www.amazon.com och sex europeiska webbplatser: www.amazon.de, www.amazon.co.uk, www.amazon.fr, www.amazon.it, www.amazon.es och www.amazon.nl (*EU-webbplatserna*). Amazons verksamhet är indelad i tre segment: Nordamerika, International och Amazon Web Services (AWS).
- (24) Under 2016 uppgick Amazons globala nettoförsäljning till omkring 136 miljarder US-dollar, och nettovinsten var 2,37 miljarder US-dollar. Sammantaget kommer 91 % av Amazons omsättning från detaljhandelsverksamheten. Segmentet Nordamerika står för 59 % av nettoförsäljningen, segmentet International för 32 % och AWS för 9 %. Under 2016 hade Amazon 314 400 heltids- och deltidsanställda.

2.2 Amazons verksamhet i Europa

- (25) Två luxemburgska koncernenheter är av särskild betydelse för undersökningen när det gäller de räkenskapsår som omfattar perioden 1 maj 2006–30 juni 2014 (*den berörda perioden*):
- Amazon Europe Holding Technologies SCS (*LuxSCS*) – Denna enhet är ett luxemburgskt kommanditbolag (*Société en Commandite Simple*). Även om ägarstrukturen ändrades under den berörda perioden var aktieägarna i LuxSCS hela tiden företag med säte i Förenta staterna. Under den berörda perioden skulle LuxSCS enbart fungera som holdingbolag för immateriella tillgångar för Amazons europeiska verksamhet, som LuxOpCo ansvarade för i sin egenskap av huvudsaklig operatör. LuxSCS skulle bara få passiva inkomster (royalties och räntor) från sina dotterbolag. LuxSCS tillhandahöll även koncerninterna lån till LuxOpCo och andra företag i koncernen. LuxSCS hade varken någon fysisk närvaro eller några anställda under den berörda perioden.
 - Amazon EU Société à responsabilité limitée (*LuxOpCo*) – Under den berörda perioden var LuxOpCo ett helägt dotterbolag till LuxSCS. Dessutom hade det också i uppdrag att fortsätta att utveckla och förbättra den programvarubaserade företagsmodell som är den röda tråden i Amazons detaljhandelsverksamhet och tjänster i Europa. LuxOpCo fyllde under denna period funktionen som Amazonkoncernens huvudkontor i Europa och var den huvudsakliga operatören för Amazons detaljhandelsverksamhet och tjänsteverksamhet i Europa, som bedrevs genom de europeiska webbplatserna. Under 2013 och 2014 uppgick LuxOpCos konsoliderade nettoomsättning till 13 612 449 784 euro respektive 15 463 362 589 euro. Under räkenskapsåret 2013 hade LuxOpCo i genomsnitt 523 heltidsanställda (*heltidsekvivalenter*).

2.3 Licensavtalet

- (26) LuxOpCo har ingått ett licensavtal med LuxSCS som trädde i kraft den 30 april 2006. Enligt detta avtal har LuxOpCo oåterkalleligt förvärvat rätten att utveckla, förbättra och använda de immateriella tillgångarna i syfte att driva de europeiska webbplatserna och i varje annat syfte på det geografiska området "European Countries" mot betalning av en royaltyavgift (*licensavgiften*). Alla immateriella rättigheter som LuxOpCo skapade eller fortsatte att utveckla med hjälp av de immateriella tillgångarna eller tack vare tillgången till dessa tillskrevs LuxSCS. LuxOpCo skulle på eget initiativ och på egen risk vidta de åtgärder som krävdes för att skydda och underhålla de immateriella tillgångarna. I licensavtalet hänvisades det också till att LuxOpCo skulle tillhandahålla interna tjänster till förmån för LuxSCS utan särskild ersättning. LuxOpCo gick vidare med på att ta på sig alla risker i samband med de verksamheter som låg företaget inom ramen för licensavtalet. Om LuxOpCo skulle förvärva immateriella rättigheter som skulle användas i samma syfte som de immateriella tillgångar som förvärvats från tredje parter, skulle LuxOpCo royaltyfritt överlåta dessa till LuxSCS.

- (27) Licensavtalet skulle gälla för de licensierade immateriella tillgångarnas hela livstid och kunde bara sägas upp i händelse av ändrad kontroll eller allvarlig belastning, eller i det fall någon av parterna hade försummat sina åtaganden enligt avtalet och underlåtit att åtgärda detta. Följaktligen kunde inte LuxSCS frånträda licensavtalet ensidigt. Licensavtalet ändrades i januari 2010, med verkan från och med den 1 januari 2009. Ändringen gällde definitionen av rörelseresultat i EU (*EU Operating Profit*), som används vid beräkningen av licensavgiften.

2.4 Det omtvistade förhandsbeskedet i skattefrågor

- (28) Den åtgärd som granskas i detta beslut är skrivelsen från Luxemburgs skattemyndighet till Amazon av den 6 november 2003 ⁽⁹⁾ om godkännande av den metod för internprissättning som beskrivs i skrivelsen av den 23 oktober 2003 från Amazon till denna myndighet samt Amazonkoncernens struktur som beskrivs i skrivelserna av den 23 oktober 2003 och den 31 oktober 2003 ⁽¹⁰⁾.
- (29) I sin skrivelse av den 31 oktober 2003 till Luxemburgs skattemyndighet (*skrivelsen från Amazon av den 31 oktober 2003*) bad Amazon om bekräftelse angående beskattningen av LuxSCS, dess aktieägare med säte i Förenta staterna och de utdelningar som LuxOpCo skulle uppbära inom ramen för den nya struktur som planerades. I skrivelsen förklaras att LuxSCS i sin egenskap av kommanditbolag (*Société en commandite simple*) inte ska anses vara en egen juridisk och skattskyldig person i förhållande till sina aktieägare och att det följaktligen inte var skyldigt att betala bolagsskatt eller förmögenhetsskatt i Luxemburg. Trots LuxSCS skattemässiga transparens kunde företaget eller dess aktieägare med säte i Förenta staterna ändå bli skattskyldiga i Luxemburg om det kunde anses att de utförde sina verksamheter via ett företag som var etablerat i Luxemburg. I skrivelsen preciseras därför att varken LuxSCS eller dess aktieägare kunde anses ha en påtaglig närvaro i Luxemburg (kontor, personal osv.) vilket innebar att LuxSCS utan något fast etableringsställe inte kunde anses vara en egen juridisk och skattskyldig person i förhållande till sina aktieägare eller anses bedriva kommersiell verksamhet i Luxemburg. Företagets aktieägare kunde inte heller anses vara etablerade i Luxemburg.
- (30) I sin skrivelse av den 23 oktober 2003 till Luxemburgs skattemyndighet (*skrivelsen från Amazon av den 23 oktober 2003*) bad Amazon om ett förhandsbesked i skattefrågor som bekräftade behandlingen av LuxOpCo när det gällde Luxemburgs beskattning av företag. I denna skrivelse beskrev Amazon den planerade företagsstrukturen i Europa och bad myndigheten att bekräfta att metoden för internprissättning enligt licensavtalet, som beskrevs i skrivelsen, ger LuxOpCo lämplig och godtagbar vinst med beaktande av policyn för internprissättning och artiklarna 56 och 164.3 i Luxemburgs lag om inkomstskatt. I skrivelsen hänvisas det till en "ekonomisk analys" som bifogas som bilaga, som beskriver de funktioner och risker som LuxOpCo skulle åta sig, samt karaktären hos och omfattningen av de immateriella tillgångar som skulle omfattas av licensieringen av immateriella tillgångar. På grundval av denna analys föreslogs en metod för internprissättning, genom vilken den årliga royaltavgift som LuxOpCo skulle betala till LuxSCS för användningen av de immateriella tillgångarna skulle fastställas.
- (31) I detta beslut bedöms huruvida den metod för internprissättning som godkändes i det omtvistade förhandsbeskedet i skattefrågor innehåller en selektiv fördel som motsvarar statligt stöd.

3. BESKRIVNING AV DEN TILLÄMPLIGA RÄTTSLIGA RAMEN

3.1 Nationella bestämmelser

- (32) De ordinarie reglerna för bolagsskatt i Luxemburg finns i Luxemburgs inkomstskattelag (LIR, *loi modifiée du 4.12.1967 concernant l'impôt sur le revenu*).

⁽⁹⁾ Se skäl 2.

⁽¹⁰⁾ Eftersom genomförandet av omorganisationen av Amazons europeiska verksamhet försenades begärde Amazon i en skrivelse av den 5 december 2004 till Luxemburgs skattemyndighet att förhandsbeskedets giltighetstid skulle förlängas, vilket beviljades i en skrivelse till Amazon av den 23 december 2004. Giltighetstiden för det omtvistade förhandsbeskedet i skattefrågor, som ursprungligen var fem år, förlängdes 2010 och tillämpades fram till och med juni 2014. Amazons europeiska struktur, som nämns i begäran om förhandsbesked och som godkändes i det omtvistade förhandsbeskedet i skattefrågor, inrättades i maj 2006 och förblev tillämplig fram till juni 2014, när denna struktur ändrades.

- (33) I artikel 18.1 i LIR anges den metod som ska användas för att beräkna den skattskyldiges årliga vinst: Vinsten utgörs av skillnaden mellan nettotillgångarna i slutet av räkenskapsåret och nettotillgångarna i början av räkenskapsåret, plus de egna uttag eller uttag av andra tillgångar som gjorts av den skattskyldige för eget bruk eller för andra ändamål som inte ligger i företagets intresse, och minus de egna tillskott som gjorts under räkenskapsåret.
- (34) I artikel 159 i LIR föreskrivs att skattskyldiga med hemvist i landet ska betala skatt på hela sin vinst. I artikel 160 i LIR föreskrivs att företag som inte har hemvist i landet ska betala skatt på sina inkomster i landet, enligt definitionen i artikel 156 i LIR. Sedan 2011 är den normala bolagsskatten för alla företag som är skattskyldiga i Luxemburg 28,80 % av den beskattningsbara vinsten.
- (35) I artikel 164.3 i LIR föreskrivs följande: Den skattepliktiga inkomsten inbegriper förtäckt utdelning. En förtäckt utdelning föreligger särskilt när en aktieägare, andelsägare eller intressent direkt eller indirekt av ett företag eller en organisation får fördelar som han i normalfallet inte skulle ha fått om han inte varit aktieägare, andelsägare eller intressent⁽¹¹⁾. I beslutet om att inleda förfarandet ansåg kommissionen – se särskilt skäl 59 – att artikel 164 i LIR utgjorde den rättsliga grunden i Luxemburg för internpriser och därmed genomförde artikel 9 i OECD:s modellavtal för skatter, som fastställde armlängdsprincipen, enligt vilken priserna vid företagsinterna transaktioner ska fastställas i linje med marknadspriserna (se skäl 40 i detta beslut).
- (36) Från och med den 1 januari 2017 formaliserade den nya artikel 56 bis i LIR uttryckligen tillämpningen av armlängdsprincipen i Luxemburgs skatterätt. Detta har bekräftats av domstolen i Amazonmålet: "[D]et [är] först från och med den 1 januari 2017, det vill säga efter antagandet av det aktuella förhandsbeskedet och förlängningen av detta, som en ny artikel i inkomstskattelagen 'uttryckligen formaliserar tillämpningen av armlängdsprincipen i luxemburgsk skatterätt'".

3.2 Riktlinjer för internprissättning

- (37) Detta beslut gäller ett förhandsbesked i skattefrågor som godkänner en metod för internprissättning, som även kallas för ett förhandsbesked om prissättning. Med förhandsbesked om prissättning avses förhandsbesked som, före koncerninterna transaktioner och för skatteändamål, fastställer en lämplig uppsättning kriterier för fastställandet av internprissättningen för dessa transaktioner under en bestämd tidsperiod.
- (38) I detta sammanhang avses med internprissättning de priser som tas ut för kommersiella transaktioner mellan olika delar av samma koncern, särskilt de priser som fastställs för varor som säljs eller tjänster som tillhandahålls av ett dotterbolag inom en företagskoncern till ett annat dotterbolag inom samma koncern. Internprissättningen gäller alltså vinstfördelningen mellan olika delar av samma företagskoncern.
- (39) Multinationella företag betalar skatter i jurisdiktioner med olika skattesatser. Den vinst efter skatt som redovisas på koncernnivå är summan av vinsten efter skatt i varje land där den beskattas. I stället för att maximera den vinst som deklarerar i varje land har multinationella företag därför ett ekonomiskt incitament att fördela vinsten till de olika företagen i företagskoncernen för att fördela så mycket vinst som möjligt till lågskattejurisdiktioner och så lite vinst som möjligt till högskattejurisdiktioner.
- (40) För att uppnå en rättvis beskattning har en internationellt överenskommen standard för fastställande av internpriser fastställts. I artikel 9 i OECD:s modellavtal för skatter fastställs därför den så kallade armlängdsprincipen, enligt vilken priserna vid företagsinterna transaktioner ska fastställas i linje med marknadspriserna. Armlängdsprincipen beskrivs närmare i OECD:s riktlinjer för internprissättning⁽¹²⁾.

⁽¹¹⁾ Tillämpningen av artikel 164.3 i LIR på finansieringsbolag har preciserats av Luxemburgs skattemyndighet i cirkulären nr 164/2 av den 28 januari 2011 och nr 164/2 bis av den 8 april 2011, vilka ersattes av cirkuläret från direktören för inkomstskatter enligt LIR nr 56/1 – 56 bis/1 av den 27 december 2016, beskattning av företag som utför koncerninterna finansieringstransaktioner.

⁽¹²⁾ OECD:s riktlinjer för internprissättning för multinationella företag och skatteförvaltningar, OECD, 2010.

4. SKÄL TILL ATT INLEDA DET FORMELLA GRANSKNINGSFÖRFARANDET

- (41) I beslutet om att inleda förfarandet uttryckte kommissionen allvarliga tvivel beträffande det omtvistade förhandsbeskedets förenlighet med den inre marknaden. Det rörde sig framför allt om huruvida den metod för fastställande av internpriser som hade godkänts i det omtvistade förhandsbeskedet gav upphov till betalning av en royaltyavgift på armlängds avstånd till LuxSCS, och till en ersättning på armlängds avstånd för LuxOpCo.
- (42) I sitt beslut om att inleda förfarandet konstaterade kommissionen att Luxemburgs skattemyndighet i och med det omtvistade förhandsbeskedet i skattefrågor hade godkänt den metod för internprissättning som Amazon föreslog i sin begäran om förhandsbesked i skattefrågor, på grundval av artikel 164 i LIR, som, enligt kommissionen, genomförde artikel 9 i OECD:s modellavtal om skatter och införlivade armlängdsprincipen i Luxemburgs lagstiftning. För att undvika att en transaktion leder till skatteundandragande måste internpriset enligt denna princip vara jämförbart med det som skulle ha uppnåtts mellan oberoende aktörer på grundval av den traditionella metoden, genom vilken den beskattningsbara vinsten beräknas på grundval av skillnaden mellan företagets intäkter och kostnader. Alla resultat som avviker från detta resultat och sänker skattebasen leder till att den berörda skattebetalaren får en fördel.
- (43) I sitt beslut om att inleda förfarandet ansåg kommissionen därför att godkännandet av en metod för internprissättning som inte speglade ett marknadsresultat och som gynnade ett visst företag måste anses vara selektiv vid första påseendet. Denna selektiva behandling berodde på en avvikelse från eller felaktig tillämpning av armlängdsprincipen, i enlighet med OECD:s modellavtal för skatter och OECD:s riktlinjer för internprissättning, som har införlivats i nationell lagstiftning i enlighet med artikel 164 i LIR.
- (44) Därför framförde kommissionen följande tvivel i beslutet om att inleda förfarandet, som uteslutande har att göra med lagligheten hos det omtvistade förhandsbeskedet i skattefrågor mot bakgrund av armlängdsprincipen, enligt vad som anges i OECD:s modellavtal för skatter och OECD:s riktlinjer för internprissättning, och som har införlivats i nationell lagstiftning i enlighet med artikel 164 i LIR.
- (45) För det första noterade kommissionen att det omtvistade förhandsbeskedet i skattefrågor tyckes ha beviljats utan någon rapport om internprissättning som stödde att metoden inbegrep armlängdsprincipen enligt OECD:s riktlinjer för internprissättning. Kommissionen påpekade sedan att beslutet hade fattats inom elva arbetsdagar från och med mottagandet av begäran.
- (46) För det andra drog kommissionen preliminärt slutsatsen att den metod för internprissättning som godkändes i det omtvistade förhandsbeskedet inte verkade baseras på någon av de beräkningsmetoder för internprissättning som överenskommits gemensamt i OECD:s riktlinjer för internprissättning.
- (47) För det tredje konstaterade kommissionen att betalningen av den royaltyavgift som godkändes i det omtvistade förhandsbeskedet i motsats till rekommendationerna i punkt 6.16 i OECD:s riktlinjer för internprissättning från 1995 och 2010 inte var kopplad till produktion, försäljning eller vinst. Royaltyavgiften hade snarare beräknats som återstående vinst utifrån LuxOpCos koncerninterna transaktioner, vilken fastställdes genom att man drog av en schablonavkastning som kunde hänföras till LuxOpCos funktioner från den faktiska vinst som faktiskt redovisades.
- (48) För det fjärde ifrågasatte kommissionen, i linje med OECD:s riktlinjer för internprissättning, om det var korrekt att anse att LuxOpCo utövade mindre komplexa funktioner än LuxSCS. Baserat på beskrivningen av de funktioner som LuxOpCo utövade och de risker som företaget utsattes för, tycktes det i själva verket som om dessa funktioner och risker var mer komplexa än de som LuxSCS utövade. De specifika funktioner som är förbundna med Amazons immateriella tillgångar, för vilka LuxSCS ska ha ersatts, beskrevs varken i begäran om förhandsbesked i skattefrågor, eller av Luxemburgs skattemyndighet i det omtvistade förhandsbeskedet. Även om LuxSCS enligt begäran om förhandsbesked skulle fortsätta att bära alla risker som följde av ägandet av den immateriella tillgången specificerades det inte vilka risker som LuxSCS skulle bära när det innehade de immateriella tillgångarna, särskilt jämfört med de företagsrisker som LuxOpCo bar.

- (49) För det femte ansåg kommissionen att ett påslag på [4–6] % på driftskostnaderna genom tillämpning av nettomarginalmetoden enligt OECD:s riktlinjer för internprissättning, som godkändes genom det omtvistade förhandsbeskedet i skattefrågor för de funktioner som LuxOpCo utförde, var relativt lågt. Detta hade framför allt att göra med att LuxOpCos funktioner presenterades som att de rörde avgörande och strategiskt kommersiellt beslutsfattande, och att de var inriktade på den kommersiella risken på hela den europeiska marknaden. Tillämpningen av en tröskel och ett tak för att fastställa ersättningen på armlängds avstånd till LuxOpCo, som i verkligheten gällde före metoden för internprissättning baserat på driftskostnaderna, förklarades inte. Slutligen ifrågasatte kommissionen om valet av en indirekt metod för internprissättning för att fastställa LuxOpCos ersättning var motiverat, eftersom man enligt OECD:s riktlinjer för internprissättning bör använda direkta metoder för att fastställa en lämplig nivå beskattningsbar vinst.
- (50) För det sjätte påpekade kommissionen att även om det omtvistade förhandsbeskedet hade godkänts 2003 var det uppenbarligen fortfarande i kraft 2014. Kommissionen noterade att denna varaktighet överskred varaktigheten för de förhandsbesked i skattefrågor som fattats i andra medlemsstater. Kommissionen uttryckte också tvivel om huruvida det var korrekt att betrakta den ersättning som accepterades i förhandsbeskedet som att den fortfarande var på armlängds avstånd tio år senare, utan någon granskning eller skyldighet att informera myndigheterna i det fall eventuella kritiska omständigheter skulle ha förändrats under tiden.
- (51) Mot bakgrund av dessa tvivel drog kommissionen i beslutet om att inleda förfarandet den preliminära slutsatsen att det omtvistade förhandsbeskedet gav Amazon en selektiv fördel till följd av betalningen av en royaltyavgift till LuxSCS och en ersättning till LuxOpCo som avvek från ett resultat på armlängds avstånd. Eftersom alla övriga villkor i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt tycktes vara uppfyllda och kommissionen inte fann någon uppenbar förenlighetsgrund enligt artikel 107.2 eller 107.3 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, drog kommissionen den preliminära slutsatsen att det omtvistade förhandsbeskedet i skattefrågor utgör statligt stöd som är oförenligt med den inre marknaden.

5. DE LUXEMBURGSKA MYNDIGHETERNAS SYNPUNKTER PÅ BESLUTET OM ATT INLEDA FÖRFARANDET

5.1 På de påstådda rättsliga felen i beslutet om att inleda förfarandet

- (52) Luxemburg ansåg att beslutet om att inleda förfarandet innehöll flera rättsliga fel.
- (53) För det första ansåg Luxemburg att beslutet hindrade dess suveräna behörighet när det gäller direkt beskattning. Luxemburg ansåg framför allt att kommissionen hade överskridit sina befogenheter när det gäller statligt stöd genom att utveckla och sedan införa sin egen tolkning av armlängdsprincipen.
- (54) Luxemburg fäste särskilt uppmärksamheten på internprissättningens specifika och komplexa karaktär. Enligt OECD:s riktlinjer för internprissättning behöver de nationella skattemyndigheterna ett visst bedömningsutrymme för att tolka reglerna på skatteområdet i ett särskilt fall och besluta om huruvida den tillämpade metoden för internprissättning leder till ett acceptabelt internpris. Luxemburg hävdade att landet hade fått bekräftat att dess praxis när det gäller förhandsbesked var lämplig och överensstämde med uppförandekoden för företagsbeskattning och med OECD:s riktlinjer för internprissättning.
- (55) För det andra menade Luxemburg att de prejudikat som kommissionen stöder sig på i beslutet om att inleda förfarandet skilde sig från det omtvistade förhandsbeskedet i skattefrågor eftersom de gällde system som innehåller beståndsdelar som leder till att en fördel beviljas, utan hänsyn till skattebetalarnas särskilda situation.
- (56) För det tredje hävdade Luxemburg att beslutet om att inleda förfarandet inte innehöll någon analys av selektivitet och, mer specifikt, inte fastställde referenssystemet för beskattning eller den referensgrupp skattebetalare som den skattemässiga behandlingen av Amazon skulle jämföras med. Inget undantag från referenssystemet för beskattning som tillämpats i förhållande till Amazon eller någon fördel kunde därför upptäckas.
- (57) När det gäller den korrekta referensramen ansåg Luxemburg att det rörde sig om den nationella skattelagstiftningen och särskilt artikel 164.3 och artikel 18 i LIR. Luxemburg insisterade på att det omtvistade förhandsbeskedet skulle bedömas mot bakgrund av tillämpliga regler och de ekonomiska förhållanden som rådde när åtgärden beviljades, dvs. 2003. Luxemburg påpekade att OECD:s riktlinjer för internprissättning från 2010 inte existerade vid den tidpunkten och att lagstiftningen i Luxemburg inte hänvisade till OECD:s riktlinjer för internprissättning från 1995.

- (58) För det fjärde ansåg Luxemburg att kommissionen inte hade identifierat någon företagskategori som kunde ha gynnas av åtgärden. När det gäller referensgruppen skattebetalare ansåg Luxemburg att endast skattebetalare som omfattas av reglerna för internprissättning och dess tillämpning av förhandsbesked befann sig i en jämförbar juridisk och faktisk situation.

5.2 På de tvivel som framfördes i beslutet om att inleda förfarandet

- (59) Luxemburg reagerade också specifikt på de tvivel som kommissionen framförde i beslutet om att inleda förfarandet när det gäller det omtvistade förhandsbeskedets överensstämmelse med armlängdsprincipen i linje med OECD:s riktlinjer för internprissättning.
- (60) För det första hävdade Luxemburg att kommissionens oro över att det omtvistade förhandsbeskedet i skattefrågor hade beviljats utan den ekonomiska analys som krävs var ogrundad, eftersom en rapport om internprissättning hade utarbetats för att underbygga den metod för internprissättning som föreslås i begäran om förhandsbesked.
- (61) Luxemburg förklarade att, med tanke på att elektronisk handel är en verksamhet med låga marginaler och hård konkurrens, bestod Amazons strategi i att särskilja sig genom teknisk innovation. De immateriella tillgångarna betraktades därför som den huvudsakliga källan till värdeskapande för Amazons verksamhet.
- (62) Luxemburg hävdade att det omtvistade förhandsbeskedet godkände en metod för internprissättning som baserades på nettomarginalmetoden för att fastställa den royaltyavgift på armlängds avstånd som LuxOpCo betalade till LuxSCS, som är i linje med Luxemburgs regelverk vid den tidpunkt då åtgärden beviljades. Nettomarginalmetoden är en metod för internprissättning som motsvarar relevanta regler och administrativ praxis i Luxemburg. Det faktum att den luxemburgska skattemyndigheten accepterade nettomarginalmetoden återspeglade funktionsanalysen i internprissättningsrapporten. LuxOpCo betraktades därför som den minst komplexa enheten jämfört med LuxSCS och hade därför valts ut på lämpligt sätt som den granskade parten. Andra metoder skulle ha gett mer flyktiga resultat. Mot denna bakgrund menade Luxemburg att det omtvistade förhandsbeskedet i skattefrågor inte kunde ses som att man hade accepterat "lägsta möjliga resultat" för LuxOpCo.
- (63) För det tredje, som svar på de tvivel som kommissionen uttryckte i beslutet om att inleda förfarandet, enligt vilket den royaltyavgift som LuxOpCo erlagt till Lux SCS inte är förbunden med produktion, försäljning eller vinst, bekräftade Luxemburg att avgiften faktiskt beräknas som ett restvärde. Luxemburg ansåg att detta resultat emellertid var hänförligt till nettomarginalmetoden och därför var förenligt med analyserna av funktioner och risker.
- (64) För det fjärde ansåg Luxemburg att den finansiella avkastning som LuxOpCo faktiskt hade erhållit varje år under den berörda perioden till fullo överensstämde med armlängdsprincipen.
- (65) För det femte, när det gäller de tvivel som uttryckts om huruvida tröskeln och taket för LuxOpCos ersättning var relevanta, hävdade Luxemburg att tröskeln garanterade en positiv ersättning som ökade i linje med den expanderande verksamheten. Tröskeln och taket stimulerade dessutom LuxOpCo att bedriva sin verksamhet på ett effektivt sätt. Med tanke på att LuxOpCos marginal under perioden 2006–2013 i genomsnitt uppgick till [3,5–4] % (*) och därmed varje år låg inom gränserna för intervallet kvartilavståndet, drog Luxemburg slutsatsen att trösklar och tak inte hade någon faktiskt inverkan.
- (66) Luxemburg tillade att den beskattningsbara grunden inte omfattades av något tak och hade ökat i förhållande till Amazons expansion och investeringar i unionen. Ersättningsmarginalen tillämpades på LuxOpCos alla driftskostnader och inte enbart på företagets kostnader i Luxemburg.

(*) Konfidentiella uppgifter.

- (67) För det sjätte, när det gäller varaktigheten för det omtvistade förhandsbeskedet i skattefrågor, förklarade Luxemburg att det ursprungligen hade planerats att det skulle gälla för en period på fem räkenskapsår som påbörjades när Amazons verksamhet i Luxemburg inleddes, vilket i praktiken skedde 2006 ⁽¹³⁾. Till att börja med var därför det omtvistade förhandsbeskedet endast tillämpligt fram till 2011. Luxemburg förklarade för övrigt att i enlighet med då aktuell administrativ praxis ändrades förhandsbesked i skattefrågor rörande internprissättning i allmänhet endast vid betydande förändring av verksamhetsmodellen eller marknadsförhållandena. Luxemburg förklarade även att till följd av krisen 2008 var ersättningarna för jämförbar verksamhet (detaljhandel på internet) under mycket stark press och rörelsemarginalerna för Amazons verksamhet fortsatte att sjunka. Mot bakgrund av dessa uppgifter ansåg Luxemburg att en granskning av prismetoden sannolikt skulle ha lett till att LuxOpCos ersättning minskade.

6. SYNPUNKTER FRÅN BERÖRDA PARTER PÅ BESLUTET OM ATT INLEDA FÖRFARANDET

6.1 Amazons synpunkter

- (68) I sina synpunkter inriktade sig Amazon på de påstådda rättsliga fel och tvivel som kommissionen uttryckte i beslutet om att inleda förfarandet.
- (69) När det gäller de påstådda rättsliga felen hävdade Amazon att kommissionen i beslutet om att inleda förfarandet varken hade fastställt referensramen korrekt eller bevisat att åtgärden var selektiv. Enligt Amazon borde det omtvistade förhandsbeskedet granskas utifrån en specifik regel i nationell rätt och/eller administrativ praxis och inte utifrån bolagsskattesystemet i sin helhet. Den korrekta referensramen för att utvärdera det omtvistade förhandsbeskedet i skattefrågor är därför armlängdsprincipen såsom den fastställs i artikel 164.3 och artikel 18 i LIR, samt motsvarande administrativa praxis som tillämpar bestämmelserna i fråga. Enligt Amazon uppstår dessutom en misstanke om statligt stöd endast om det omtvistade förhandsbeskedet i skattefrågor skiljer sig från den normala tolkningen och tillämpningen av armlängdsprincipen i Luxemburg, vilket enligt Amazon inte var fallet för det omtvistade förhandsbesked som avses här. Dessutom hävdade Amazon att kommissionen inte styrkte att åtgärden var selektiv.
- (70) När det gäller de tvivel som kommissionen framför i beslutet om att inleda förfarandet sammanfaller Amazons synpunkter i stor utsträckning med de som Luxemburg framfört, då landet också menade att begäran om förhandsbesked i skattefrågor åtföljdes av en rapport om internprissättning och att denna begäran hade varit föremål för en fördjupad granskning.
- (71) Amazon hävdade också att den metod för internprissättning som valts, nämligen restvärdesmetoden, inte bara överensstämmer med OECD:s riktlinjer för internprissättning utan även med administrativa regler och praxis om internprissättning i Luxemburg ⁽¹⁴⁾.
- (72) Amazon tillade att LuxSCS bidrag inte enbart består i att bevilja underlicenser som omfattar de immateriella tillgångarna, utan även i att stå för de risker som hör ihop med LuxOpCos verksamhet.
- (73) Amazon hävdade vidare att tillämpningen av marknadsprismetoden inte lämpade sig för de aktuella omständigheterna. Amazon hävdade att i vilket fall som helst måste Luxemburgs skattemyndighet inleda sin granskning av internprissättning genom att utgå från den metod som skattebetalaren har valt. Amazon påminde också om att tillämpningen av en metod för internprissättning, oavsett vilken, vanligtvis ger en rad resultat snarare än ett exakt pris, eftersom internprissättning inte är någon exakt vetenskap och måste utföras med omdöme.
- (74) Amazon försvarade också giltigheten i fråga om det omtvistade förhandsbeskedet i skattefrågor genom att lämna in en efterhandsrapport om internprissättning, som företaget hade beställt 2012 (*2012 års efterhandsrapport om internprissättning*). I den här rapporten presenterades två uppdaterade datauppsättningar för företaget: en som baserades på uppgifter från 2004–2006 och en annan på uppgifter från 2008–2010, som enligt Amazon bekräftade att LuxOpCos ersättning låg inom armlängdsmässigt spann under hela den berörda perioden.

⁽¹³⁾ Genom en skrivelse av den 5 december 2004 informerade Amazon Luxemburg om att omstruktureringen skulle slutföras i sin helhet 2006, och bad därför om att det omtvistade förhandsbeskedet i skattefrågor skulle gälla under de första fem verksamhetsåren från och med den tidpunkten. Den 23 december 2004 bekräftade Luxemburg att den angivna tidsfristen inte påverkade avtalet av den 6 november 2003, under förutsättning att övriga villkor i begäran av den 23 oktober 2003 upprätthölls.

⁽¹⁴⁾ Amazon illustrerar detta argument genom att hänvisa till de förhandsbesked i skattefrågor som har utfärdats av Luxemburg och offentliggjorts av ICIJ. Bland dessa beslut har Amazon identifierat 97 som, enligt företaget, bygger på restvärdesmetoden och som, inom ramen för finansieringsavtal, ger icke unik avkastning, nämligen en fast finansiell marginal till ett luxemburgskt företag, där restvärdet tilldelas innehavaren av ett finansieringsinstrument.

6.2 Synpunkter från andra berörda parter

- (75) Epicenter⁽¹⁵⁾, Computer & Communications Industry Association (CCIA), ATOZ och Fedil lämnade in synpunkter och uttryckte många farhågor. Epicenter ansåg att beslutet om att inleda förfarandet inte tog hänsyn till det lämpliga bedömningsutrymme som hör ihop med internprissättning och ansåg att kommissionen överskred sina rättsliga befogenheter i fråga om direkt beskattning med hjälp av reglerna om statligt stöd för att ta itu med skadlig skattekonkurrens. Både ATOZ och Fedil hävdade att det inte var korrekt att beakta OECD:s regler för internprissättning i samband med bedömningen av statligt stöd, eftersom de inte hade införlivats i luxemburgsk rätt vid den tidpunkten.
- (76) Oxfam, Booksellers Association of the United Kingdom & Ireland Ltd, European and International Bookseller Federation, Syndicat de la librairie française, Europeiska förläggarföreningen, Syndicat des Distributeurs de Loisirs Culturels och Bundesarbeitskammer stödde antingen kommissionens argument eller välkomnade kommissionens undersökningar om statligt stöd.

7. INFORMATION FRÅN FÖRETAG X

- (77) Företag X, en konkurrent till Amazon och bedriver detaljhandelsverksamhet på en marknad i unionen och som inte ville avslöja sin identitet, lämnade marknadsinformation till kommissionen i samband med undersökningen. Företaget förklarade att de viktigaste drivkrafterna för en framgångsrik och hållbar detaljhandelsverksamhet på nätet var kunder och marknadsföring, och att de viktigaste tillgångarna för att säkerställa tillväxt på denna marknad därför var en stabil kunddatabas och den finansiella kapaciteten att investera kraftigt i marknadsföring. Företag X betonade också att Amazon hade varit relativt aggressivt när det gäller att investera i teknik och marknadsföring och därmed hade erhållit fördelar som det var svårt att konkurrera med.

8. SYNUNKTER FRÅN DE LUXEMBURGSKA MYNDIGHETERNA OM TREDJE PARTS SYNUNKTER OCH INFORMATION FRÅN FÖRETAG X

- (78) Genom en skrivelse av den 20 april 2015 instämde de luxemburgska myndigheterna i synpunkterna från Amazon, Fedil, CCIA, ATOZ och Epicenter, samtidigt som man ansåg att övriga synpunkter på beslutet om att inleda förfarandet inte var relevanta i sammanhanget.
- (79) Den 2 maj 2016 lämnade Luxemburg in sina synpunkter på Företag X:s skrivelse. Luxemburg hävdade att Amazon, i sin egenskap av aktör på marknaden, hade bättre möjlighet att uttala sig om skrivelsen.

9. YTTERLIGARE SKRIVELSER FRÅN AMAZON

- (80) I ytterligare skrivelser lämnade Amazon kompletterande upplysningar för att motivera att ersättningen till LuxSCS och LuxOpCos, som hade godkänts i det omtvistade förhandsbeskedet i skattefrågor, var i linje med Luxemburgs skattesystem.
- (81) Amazon ifrågasätter vidare om Företag X faktiskt är jämförbart med LuxOpCo och hävdar att den information som företaget lämnade inte borde ha beaktats eftersom den inte fanns tillgänglig när det omtvistade förhandsbeskedet i skattefrågor utfärdades.
- (82) När det gäller Amazons teknikcentrerade e-handelsverksamhet hävdar Amazon att teknisk innovation är själva kärnan i dess affärsmodell med tjänsteinriktad e-handel och är av yttersta vikt för verksamheten.
- (83) När det gäller de största hoten mot Amazons europeiska verksamhet nämnde Amazon i) konkurrens på e-handelsområdet, ii) (bristen på) kundernas anammande av nya produkter, tjänster och tekniker och iii) lokala ekonomiska och politiska förhållanden och förändringar av den rättsliga ramen.
- (84) I sina ytterligare skrivelser tillhandahöll Amazon ett uttalande om förfarandet vid Förenta staternas federala skattedomstol och en ny rapport om internprissättning. Det förstnämnda tillhandahölls för att stödja storleken på den royaltyavgift som LuxSCS erhöll under den relevanta perioden, medan den senare efterhandsrapporten var avsedd att visa att LuxOpCos ersättning ägde rum på armlängds avstånd.

⁽¹⁵⁾ Epicenter beskriver sig som ett oberoende initiativ som samlar sex betydande tankesmedjor i Europeiska unionen. Centrumet syftar till att bidra till diskussionen om europeisk politik och främja principerna med ett fritt samhälle genom att samla medlemmarnas ekonomiska expertis.

10. BEDÖMNING

- (85) Enligt artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt är stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, och som snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, oförenligt med den inre marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna.
- (86) Såsom har slagits fast av unionsdomstolarna ⁽¹⁶⁾ krävs det, för att en åtgärd ska betraktas som stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i EUF-fördraget, därför att följande kumulativa villkor är uppfyllda: i) Åtgärden måste kunna tillskrivas staten och finansieras med statliga medel, ii) åtgärden måste medföra en fördel för mottagaren, iii) fördelen måste vara selektiv, och iv) åtgärden måste snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen och kunna påverka handeln mellan medlemsstaterna.
- (87) I detta beslut är det särskilt viktigt att titta närmare på huruvida det rör sig om en selektiv fördel.
- (88) Enligt fast rättspraxis kräver villkoret gällande en selektiv fördel att det ska "fastställas huruvida den aktuella nationella åtgärden, inom ramen för en viss rättslig reglering, kan gynna 'vissa företag eller viss produktion' i förhållande till andra företag som, mot bakgrund av det mål som eftersträvas med regleringen, i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, och som således är föremål för en särbehandling som i allt väsentligt kan anses vara diskriminerande ⁽¹⁷⁾".
- (89) Mer specifikt har domstolen utarbetat en analys i tre steg för att fastställa om en viss skatteåtgärd är selektiv ⁽¹⁸⁾. I första steget identifieras den gemensamma eller normala skatteordningen som är tillämplig i medlemsstaten: Detta utgör "referenssystemet". Som ett andra steg bör det fastställas om skatteåtgärden i fråga utgör ett undantag från detta system, i den mån den gör åtskillnad mellan ekonomiska aktörer som, mot bakgrund av systemets inneboende mål, är i en jämförbar situation i rättsligt och faktiskt hänseende. Om åtgärden innebär ett undantag från referenssystemet bör det, som ett tredje steg, fastställas huruvida denna åtgärd kan motiveras med hänsyn till referenssystemets karaktär eller allmänna systematik. En åtgärd som utgör en avvikelse från tillämpningen av referenssystemet kan motiveras om den berörda medlemsstaten kan visa att denna åtgärd är en direkt följd av de grundläggande eller vägledande principerna för detta skattesystem ⁽¹⁹⁾. Om så är fallet är skatteåtgärden inte selektiv. I detta tredje steg ligger bevisbördan på medlemsstaten.
- (90) I Fiatdomen ⁽²⁰⁾ klargjorde domstolen i närmare detalj hur det relevanta referenssystemet ska identifieras. Domstolen angav att kommissionen inte borde beakta parametrar och regler som inte är relevanta för det nationella skattesystemet när den fastställer referenssystemet. I punkt 96 i Fiatdomen ansåg domstolen närmare bestämt att "[v]id prövningen av huruvida det föreligger en selektiv skattefördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF och för att fastställa den skattebörda som normalt ska bäras av ett företag, kan det således inte tas hänsyn till parametrar och regler utanför det nationella skattesystemet, såvida det inte i detta system uttryckligen hänvisas till dessa".
- (91) Mot bakgrund av dessa principer, som det erinras om i punkt 44 i Amazondomen, bekräftade domstolen i punkt 58 i denna dom ⁽²¹⁾ tribunalens slutsats att kommissionen i beslutet om att avsluta förfarandet inte hade fastställt förekomsten av en fördel till förmån för Amazonkoncernen i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget. Domstolen bekräftade därför ogiltigförklaringen av beslutet om att avsluta undersökningen.

⁽¹⁶⁾ Domen i mål C-399/08 P, kommissionen/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, punkt 39.

⁽¹⁷⁾ Domen i mål C-457/21 P, kommissionen mot Amazon.com m.fl., ECLI:EU:C:2023:985, punkt 33. Se även de förenade målen C-451/21 P och C-454/21 P, Luxemburg m.fl./kommissionen, ECLI:EU:C:2023:948, punkt 106. Se dessutom mål C-172/03, Heiser, ECLI:EU:C:2005:130, punkt 40.

⁽¹⁸⁾ De förenade målen C-78/08–C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2009:417, punkt 49 och punkterna 64–65. Denna trestegsmetod för att analysera huruvida stödet är selektivt har utformats för att avslöja om förmånliga skatteåtgärder som uppenbarligen är tillgängliga för alla företag är selektiva i smyg: se de förenade målen C-649/20 P, C-658/20 P och C-662/20 P, Spanien m.fl./kommissionen, ECLI:EU:C:2023:60, punkt 48.

⁽¹⁹⁾ De förenade målen C-78/08–C-80/08, Paint Graphos m.fl., ECLI:EU:C: 2009:417, punkt 65.

⁽²⁰⁾ De förenade målen C-885/19 P och C-898/19 P, kommissionen/Fiat Chrysler Finance Europe, ECLI:EU:C:2022:859.

⁽²¹⁾ Domen i mål C-457/21 P, kommissionen mot Amazon.com m.fl., ECLI:EU:C:2023:985. Se även resonemanget i punkterna 41–50 och 53–58.

- (92) Enligt artikel 266 i fördraget åligger det därför kommissionen att vidta de åtgärder som är nödvändiga för att följa Amazondomen.
- (93) Domstolens slutsatser i Amazondomen är i själva verket direkt relevanta för bedömningen av de tvivel som uttryckts i beslutet om att inleda förfarandet avseende det omtvistade förhandsbeskedet i skattefrågor. Dessa tvivel baserades framför allt på en analys av förekomsten av en selektiv fördel som grundades på ett referenssystem som antog att OECD:s armlängdsprincip, enligt beskrivningen i artikel 9 i OECD:s modellavtal för skatter, hade införlivats i Luxemburgs skattelagstiftning. Samma metod följdes gällande tillämpligheten av OECD:s riktlinjer för internprissättning inom det luxemburgska skattesystemet.
- (94) I beslutet om att inleda förfarandet konstaterade kommissionen närmare bestämt att artikel 164 i LIR ansågs införliva artikel 9 i OECD:s modellavtal för skatter i nationell skattelagstiftning. Kommissionen drog slutsatsen att varje resultat som avvek från armlängdsprincipen, såsom denna tas upp i den konventionen och OECD:s riktlinjer för internprissättning, och som sänkte skattebasen, gav den berörda skattebetalaren en fördel ⁽²²⁾.
- (95) Den preliminära klassificeringen av det omtvistade förhandsbeskedet i skattefrågor som statligt stöd, enligt beslutet om att inleda förfarandet, berodde med andra ord på en avvikelse från eller felaktig tillämpning av armlängdsprincipen enligt OECD:s modellavtal för skatter och OECD:s riktlinjer för internprissättning.
- (96) Kommissionen noterar dessutom att de sex detaljerade tvivel som uttrycks i skälen 63–76 i beslutet om att inleda förfarandet, och som det erinras om i avsnitt 4 i detta beslut, grundades på antagandet om en armlängdsprincip som härrör från artikel 9 i OECD:s modellavtal för skatter enligt tolkningen i OECD:s riktlinjer för internprissättning.
- (97) Kommissionen medger dock att domstolen i punkt 54 i Amazondomen slog fast att endast de principer som har införlivats i nationell lagstiftning kan tillämpas vid fastställandet av referensramen inom ramen för trestegstestet för att påvisa förekomsten av en selektiv fördel. Domstolen anger därmed att "kommissionen emellertid endast [kan] tillämpa denna princip vid bedömningen av huruvida det föreligger en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF om denna princip som sådan införlivas med nationell rätt, vilket kräver att den nationella rätten uttryckligen åtminstone hänvisar till denna princip".
- (98) I punkt 55 i Amazondomen slog domstolen dessutom fast att kommissionen i beslutet om att avsluta undersökningen gjorde fel när den fastställde referensramen, eftersom armlängdsprincipen inte var förankrad i den nationella lagstiftningen. Kommissionen drog i själva verket slutsatsen att "[s]åsom kommissionen själv medgav [...] är det först från och med den 1 januari 2017, det vill säga efter antagandet av det aktuella förhandsbeskedet och förlängningen av detta, som en ny artikel i inkomstskattelagen 'uttryckligen formaliserar tillämpningen av armlängdsprincipen i luxemburgsk skatterätt'. Det är således utrett att det krav som det erinras om i den rättspraxis som det hänvisas till i föregående punkt inte var uppfyllt när den berörda medlemsstaten vidtog den åtgärd som kommissionen ansåg utgjorde statligt stöd, vilket innebär att kommissionen inte kunde tillämpa denna princip retroaktivt i det omtvistade beslutet".
- (99) Mot bakgrund av denna slutsats anser kommissionen att de tvivel som framfördes i beslutet om att inleda förfarandet måste förkastas. Eftersom det omtvistade förhandsbeskedet i skattefrågor är daterat den 6 november 2003 antogs det vid en tidpunkt då armlängdsprincipen ännu inte hade införlivats i Luxemburgs skattelagstiftning, vilket framgår av Amazondomen.
- (100) Såsom det erinras om i Amazondomen innebär fel vid fastställandet av de regler som faktiskt är tillämpliga enligt relevant nationell lagstiftning och därmed av identifieringen av den "normala" beskattningen mot bakgrund av vilken det omtvistade förhandsbeskedet i skattefrågor måste prövas, att hela resonemanget om förekomsten av en selektiv fördel måste ogiltigförklaras ⁽²³⁾.

⁽²²⁾ Kommissionen hänvisade till mål C 49/2001 om statligt stöd, samordningscentraler i Luxemburg (EUT L 170, 9.7.2003, s. 20).

⁽²³⁾ Domen i mål C-457/21 P, kommissionen mot Amazon.com m.fl., ECLI:EU:C:2023:985, punkt 37.

- (101) Därför gör varken de specifika tvivel som framfördes i beslutet om att inleda förfarandet eller det bakomliggande resonemanget i detta det möjligt för kommissionen att fastställa att Luxemburg genom det omtvistade förhandsbeskedet i skattefrågor beviljade Amazon en selektiv fördel. I det beslutet bedömde kommissionen inte förekomsten av en selektiv fördel mot bakgrund av något annat referenssystem, och den framförde inga tvivel gällande förekomsten av stöd på några andra grunder som hade koppling till förekomsten av en selektiv fördel.
- (102) I detta beslut måste kommissionen därför förkasta de tvivel som uttrycktes i beslutet om att inleda förfarandet rörande förekomsten av en selektiv fördel. Eftersom samtliga kriterier för att visa förekomsten av statligt stöd enligt artikel 107.1 i fördraget måste vara uppfyllda är det inte nödvändigt att bedöma de övriga kriterier som anges i den bestämmelsen.

11. SLUTSATS

- (103) Med beaktande av det som nämns ovan drar kommissionen slutsatsen att det omtvistade förhandsbesked som har utfärdats av Luxemburg till förmån för Amazon inte utgör statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

Det omtvistade förhandsbeskedet i skattefrågor från Storhertigdömet Luxemburgs skattemyndighet av den 6 november 2003 till förmån för Amazon utgör inte statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget.

Artikel 2

Detta beslut riktar sig till Storhertigdömet Luxemburg.

Utfärdat i Bryssel den 28 november 2024.

På kommissionens vägnar
Margrethe VESTAGER
Verkställande vice ordförande