2025/2405

28.11.2025 г.

РЕШЕНИЕ (ЕС) 2025/2405 НА КОМИСИЯТА

от 28 ноември 2024 година

относно данъчно становище SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) — Люксембург, предполагаема помощ за Amazon

(нотифицирано под номер C(2024) 8565)

(само текстът на английски език е автентичен)

(текст от значение за ЕИП)

ЕВРОПЕЙСКАТА КОМИСИЯ,

като взе предвид Договора за функционирането на Европейския съюз, и по-специално член 108, параграф 2, първа алинея от него,

като взе предвид Споразумението за Европейското икономическо пространство, и по-специално член 62, параграф 1, буква а) от него,

като покани заинтересованите страни да представят мненията си в съответствие с посочените по-горе разпоредби ([1]) и като взе предвид техните мнения,

като има предвид, че:

1. ПРОЦЕДУРА

(1) С писмо от 24 юни 2014 г. Комисията изпрати искане за информация до Великото херцогство Люксембург („Люксембург“) относно практиката на държавата в областта на данъчните становища във връзка с групата от дружества Amazon („Amazon“ или „групата Amazon“).

(2) В това писмо Комисията изиска всички данъчни становища, отнасящи се до групата Amazon, които са били в сила към онзи момент. С електронно писмо от 18 юли 2014 г. Люксембург поиска удължаване на определения срок за отговор на писмото на Комисията, като искането за удължаване беше уважено.

(3) На 4 август 2014 г. Люксембург отговори на искането на Комисията от 24 юни 2014 г. Той приложи към отговора си, наред с другото, писмо от 6 ноември 2003 г. („разглежданото данъчно становище“ или „ПСЦ на Amazon“), адресирано до Amazon.com, Inc. от служба „Преки данъци“ („люксембургската данъчна администрация“).

(4) На 7 октомври 2014 г. Комисията прие решение за откриване на официалната процедура по разследване, предвидена в член 108, параграф 2 от ДФЕС („решението за откриване на процедурата“), във връзка с разглежданото становище с мотива, че все още има сериозни съмнения относно съвместимостта на тази мярка с вътрешния пазар ([2]). В това решение Люксембург се приканва да представи допълнителни сведения относно разглежданото данъчно становище ([3]).

(5) С писмо от 21 ноември 2014 г. Люксембург представи мнението си относно решението за откриване на процедурата. Това съобщение включваше, наред с другото, доклад относно трансферното ценообразуване („доклада относно ТЦ“).

(6) На 6 февруари 2015 г. решението за откриване на процедурата беше публикувано в *Официален вестник на Европейския съюз* ([4]). Заинтересованите страни бяха приканени да представят своя коментар относно това решение.

(7) С писмо от 13 февруари 2015 г. Комисията отправи искане за допълнителна информация до Люксембург.

(8) С писмо от 5 март 2015 г. Amazon представи мнението си относно решението за откриване на процедурата. Трети страни също представиха мненията си относно решението за откриване на процедурата.

([1]) ОВ C 44, 6.2.2015 г., стр. 13.
([2]) Разменена беше и кореспонденция относно поверителни данни, която обаче не се споменава отделно в настоящия раздел.
([3]) ОВ C 44, 6.2.2015 г., стр. 30.
([4]) ОВ C 44, 6.2.2015 г., стр. 13.

(9) С писмо от 17 март 2015 г. Люксембург отговори частично на искането за информация на Комисията от 13 февруари 2015 г.

(10) На 19 март 2015 г. Комисията изпрати на Люксембург мненията на трети страни относно решението за откриване на процедурата.

(11) На 26 март 2015 г. Комисията уведоми Люксембург, че съгласно член 6а от Регламент (ЕО) № 659/1999 на Съвета ([5]) тя е констатирала, че текущата официална процедура по разследване във връзка с разглежданото данъчно становище е неефективна. Въз основа на това и с разрешението на Люксембург на 26 март 2015 г. Комисията изпрати искане за информация до Amazon съгласно член 6а, параграф 6 от Регламент (ЕО) № 659/1999 („искането за пазарна информация“).

(12) На 4 май 2015 г. Amazon отговори частично на искането за информация на Комисията от 26 март 2015 г.

(13) С писмо от 13 май 2015 г. Люксембург представи мнението си във връзка с мненията на трети страни относно решението за откриване на процедурата.

(14) С писма от 24 и 31 юли 2015 г. Amazon предостави частичен отговор на искането на Комисията от 3 юли 2015 г.

(15) С писмо от 21 август 2015 г. Amazon отговори частично на искането на Комисията от 31 юли 2015 г., с което Комисията напомни на Amazon да предостави всички поискани сведения, по-специално пълни сведения относно споразуменията за интелектуална собственост („ИС“) и ново становище, предоставено на Amazon през 2014 г.

(16) Между 30 септември 2015 г. и 12 септември 2017 г. допълнително бяха разменени писма и бяха проведени срещи между Комисията, Люксембург и Amazon (за повече подробности вж. съображения 27—89 от решението за откриване на процедурата).

(17) На 4 октомври 2017 г. Комисията приключи официалното разследване, като прие окончателно решение (Решение (ЕС) 2018/859 на Комисията ([6]), в което се констатира, че данъчното становище, свързано с Amazon, представлява помощ по смисъла на член 107, параграф 1 от Договора („решението за приключване на случая“). Тази помощ е определена като несъвместима с вътрешния пазар и неправомерно приведена в действие от Люксембург в нарушение на член 108, параграф 3 от Договора. На Люксембург е било наредено да възстанови сумата на несъвместимата и неправомерна помощ, получена от Amazon.

(18) На 12 май 2021 г. Общият съд отмени Решение (ЕС) 2018/859 ([7]).

(19) На 22 юли 2021 г. Комисията подаде жалба до Съда за отмяна на решението на Общия съд от 12 май 2021 г.

(20) На 14 декември 2023 г. Съдът отхвърли жалбата на Комисията и по този начин потвърди отмяната на решението за приключване на случая („решението по делото *Amazon*“) ([8]). Подобно на решението на Общия съд от 12 май 2021 г., това решение не засяга решението за откриване на процедурата. Следователно официалното разследване на разглежданото данъчно становище, описано в съображение 42, все още не е приключило и трябва да бъде приключено.

([5]) Регламент (ЕО) № 659/1999 на Съвета от 22 март 1999 г. за установяване на подробни правила за прилагането на член 93 от Договора за ЕО (ОВ L 83, 27.3.1999 г., стр. 1). Регламент (ЕО) № 659/1999 беше отменен и заменен с Регламент (ЕС) 2015/1589 на Съвета за установяване на подробни правила за прилагането на член 108 от Договора за функционирането на Европейския съюз (кодифициран текст) (ОВ L 248, 24.9.2015 г., стр. 9, ELI: https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2015/1589/oj), считано от 14 октомври 2015 г.

([6]) Решение (ЕС) 2018/859 на Комисията от 4 октомври 2017 г. относно държавна помощ SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN), приведена в действие от Люксембург в полза на Amazon (нотифицирано под номер C(2017) 6740) (ОВ L 153, 15.6.2018 г., стр. 1, ELI: http://data.europa.eu/eli/dec/2018/859/oj).

([7]) Съединени дела T-816/17 и T-318/18, *Люксембург и Amazon EU и Amazon.com/Комисия*, ECLI:EU:T:2021:252.

([8]) Дело C-457/21 P, *Комисия/Amazon.com и др.*, ECLI:EU:C:2023:985. Съдът стигна до заключението, че Общият съд неправилно е определил съответната референтна система и в резултат на това е допуснал грешка при анализа на критерия за избирателно предимство по смисъла на член 107, параграф 1 от Договора (решението по делото *Amazon*, точки 46—50). Съдът обаче установи, че Общият съд е имал право да констатира, че Комисията не е доказала наличието на предимство в полза на групата Amazon, и въз основа на това да отмени решението за приключване на случая (решението по делото *Amazon*, точки 53—58). С оглед на това и чрез замяна на мотивите Съдът отхвърли жалбата в нейната цялост (решението по делото *Amazon*, точка 59).

2. **ОПИСАНИЕ НА МЯРКАТА**

2.1. **Групата Amazon**

(21) Според информацията, събрана по време на официалното разследване, групата Amazon включва в себе си дружеството Amazon.com, Inc. и всички дружества, контролирани пряко или косвено от него (наричани заедно „Amazon“ или „групата Amazon“). Amazon е със седалище в Сиатъл, щата Вашингтон, САЩ.

(22) Amazon управлява дейности по търговия на дребно и услуги. Amazon получава приходи и от други маркетингови и рекламни услуги, като рекламирането онлайн и договорите за кобрандирани кредитни карти. Накрая, Amazon произвежда и продава хардуер, като например устройствата Amazon Kindle, Amazon Fire и Amazon Echo.

(23) Amazon управлява тринадесет световни уебсайта, сред които www.amazon.com, и шест европейски уебсайта: www.amazon.de, www.amazon.co.uk, www.amazon.fr, www.amazon.it, www.amazon.es и www.amazon.nl („европейските уебсайтове“). Дейностите на Amazon са организирани в три сегмента: сегмент „Северна Америка“, международен сегмент и сегмент „Amazon Web Services“ („AWS“).

(24) През 2016 г. нетните продажби на Amazon в световен план достигат близо 136 милиарда щатски долара, а нетната печалба — 2,37 милиарда щатски долара. В световен план 91 % от приходите на Amazon са от дейностите по търговия на дребно. 59 % от нетните продажби са реализирани в сегмента „Северна Америка“, 32 % в международния сегмент и 9 % в сегмента „AWS“. През 2016 г. броят на служителите на Amazon е 314 400 души на непълен или пълен работен ден.

2.2. **Дейности на Amazon в Европа**

(25) Два субекта от люксембургската група са от особено значение за целите на разследването по отношение на финансовите години, обхващащи периода от 1 май 2006 г. до 30 юни 2014 г. („разглеждания период“):

— Amazon Europe Holding Technologies SCS („LuxSCS“) — Това дружество е люксембургско командитно дружество (*Société en Commandite Simple*). Въпреки че собствениците на капитала са се променяли в рамките на разглеждания период, съдружниците на LuxSCS винаги са били дружества със седалище в САЩ. По време на разглеждания период LuxSCS е трябвало да действа единствено като дружество, притежаващо нематериалните активи за дейностите на Amazon в Европа, за които дружеството LuxOpCo е отговаряло в качеството си на основен оператор. LuxSCS е трябвало да получава от дъщерните си дружества единствено пасивни приходи (лицензионни възнаграждения и приходи от лихви). LuxSCS е предоставяло също така вътрешногрупови заеми на LuxOpCo и на други предприятия от групата. LuxSCS не е имало никакво физическо присъствие, нито служители през разглеждания период.

— Amazon EU Société à responsabilité limitée („LuxOpCo“) — По време на разглеждания период LuxOpCo е дъщерно дружество, изцяло притежавано от LuxSCS. То е натоварено също така със задачата да продължи да развива и усъвършенства постоянно основаващия се на софтуер бизнес модел, който стои в основата на дейностите по търговия на дребно и услуги на Amazon в Европа. През този период LuxOpCo е изпълнявало функцията на централно управление на групата Amazon в Европа и е било основният оператор за дейностите по онлайн търговия на дребно и услуги на Amazon в Европа, които се осъществяват чрез канала на европейските уебсайтове. През 2013 г. и 2014 г. консолидираният нетен оборот на LuxOpCo е възлизал съответно на 13 612 449 784 евро и 15 463 362 589 евро. През финансовата 2013 година LuxOpCo е било работодател на средно 523 служители на пълно работно време („ЕПРВ“).

2.3. **Лицензионното споразумение**

(26) Считано от 30 април 2006 г., LuxOpCo сключва лицензионно споразумение („лицензионното споразумение“) с LuxSCS. По силата на това споразумение LuxOpCo получава неотменимо изключително право да разработва, усъвършенства и използва нематериалните активи с цел експлоатация на европейските уебсайтове и с всякаква друга цел в рамките на географската територия на „европейската държава“ срещу заплащане на възнаграждение („лицензионното възнаграждение“). Всяко право върху интелектуална собственост, което LuxOpCo създава или продължава да развива посредством нематериалните активи или благодарение на достъпа до тях, се преотстъпва на LuxSCS. LuxOpCo е задължено по собствена инициатива и на собствен риск да предприема необходимите мерки за защита и поддръжка на нематериалните активи. В лицензионното споразумение се посочва също така, че LuxOpCo предоставя вътрешни услуги в полза на LuxSCS без каквото и да било отделно възнаграждение. Освен това LuxOpCo се съгласява да поема всички рискове, свързани с всички дейности, които са му вменени по силата на лицензионното споразумение. В случай че LuxOpCo придобива от трети страни права върху ИС, които дружеството използва за същата цел като нематериалните активи, то е задължено да преотстъпи тези права на LuxSCS без заплащане на лицензионно възнаграждение.

(27) Лицензионното споразумение е трябвало да бъде сила през целия живот на всички преотстъпени с подлиценз нематериални активи и да може да бъде прекратено единствено в случай на промяна в контрола или съществено натрупване на тежести или в случай че някоя от страните не успее да поправи свое неизпълнение на задълженията в рамките на това споразумение. Следователно LuxSCS не е било в състояние да прекрати едностранно лицензионното споразумение. Лицензионното споразумение е било изменено през януари 2010 г., като влиза в сила на 1 януари 2009 г. Това изменение се отнася до определението за „оперативна печалба, реализирана в ЕС“, използвано за целите на изчисляването на лицензионното възнаграждение.

2.4. **Разглежданото данъчно становище**

(28) Мярката, предмет на разглеждане в настоящото решение, е писмото от 6 ноември 2003 г. ([9]) на люксембургските данъчни органи до Amazon, с което се одобрява методът за определяне на трансферните цени, описан в писмото от 23 октомври 2003 г. от Amazon до тези органи, и структурата на групата Amazon, описана в писмата ѝ от 23 октомври 2003 г. и 31 октомври 2003 г. ([10])

(29) В писмото си от 31 октомври 2003 г., адресирано до люксембургската данъчна администрация („писмото на Amazon от 31 октомври 2003 г.“), Amazon иска потвърждение на данъчното третиране на LuxSCS, неговите съдружници, установени в САЩ, и дивидентите, получавани от LuxOpCo в рамките на новата предвидена структура. В писмото се обяснява, че в качеството си на командитно дружество LuxSCS не може да има отделна данъчна субектност от тази на съдружниците си и че вследствие на това то не следва да се облага с корпоративен данък, нито с данък върху имуществото в Люксембург. Въпреки данъчната прозрачност на LuxSCS, дружеството или неговите съдружници, установени в САЩ, е можело да бъдат обложени с данък в Люксембург, ако бъде счетено, че осъществяват дейностите си чрез постоянен стопански обект в Люксембург. В тази връзка в писмото се посочва, че нито по отношение на LuxSCS, нито по отношение на съдружниците му може да се счита, че имат действително присъствие в Люксембург (офиси, персонал и т.н.), така че при липса на постоянен обект за осъществяване на стопанска дейност за LuxSCS не следва да се счита, че има отделна данъчна субектност от тази на съдружниците си, нито че упражнява стопанска дейност в Люксембург. По същия начин за неговите съдружници не би могло да се счита, че имат постоянен стопански обект в Люксембург.

(30) В писмото си от 23 октомври 2003 г., адресирано до люксембургската данъчна администрация („писмото на Amazon от 23 октомври 2003 г.“), Amazon иска да се издаде данъчно становище, потвърждаващо третирането на LuxOpCo за целите на люксембургското корпоративно данъчно облагане. В това писмо Amazon обяснява предвидената корпоративна структура в Европа и иска потвърждение, че методът за определяне на трансферните цени във връзка с описаното в това писмо лицензионно споразумение осигурява на LuxOpCo „подходяща и приемлива печалба“ „с оглед политиката в областта на трансферните цени и член 56 и член 164, параграф 3 от люксембургския закон за подоходното облагане“. Това писмо се позовава на „икономически анализ“, съдържащ се в приложение към него и представящ „функциите и рисковете, които трябва да поема LuxOpCo, както и естеството и значимостта на нематериалните активи, които следва да са предмет на лиценза за нематериалните активи“. Въз основа на този анализ е предложен метод за определяне на трансферните цени, чрез който се определя ставката на годишното възнаграждение, дължимо от LuxOpCO на LuxSCS за използването на нематериалните активи.

(31) В настоящото решение се оценява дали методът за определяне на трансферните цени, одобрен в разглежданото данъчно становище, съдържа избирателно предимство, представляващо държавна помощ.

3. **ОПИСАНИЕ НА ПРИЛОЖИМАТА ПРАВНА УРЕДБА**

3.1. **Националната правна уредба**

(32) Обичайните правила за корпоративния данък в Люксембург са изложени в изменения Закон относно данъка върху доходите (ЗДД) (*loi modifiée du 4.12.1967 concernant l'impôt sur le revenue*).

([9]) Вж. съображение 2.

([10]) Поради закъснение в изпълнението на реорганизацията на европейските дейности на Amazon дружеството иска удължаване на срока на валидност на данъчното становище с писмо от 5 декември 2004 г. до люксембургската данъчна администрация, която в отговор потвърждава на Amazon това удължаване с писмо от 23 декември 2004 г. Първоначално одобреният петгодишен срок на разглежданото данъчно становище е удължен през 2010 г. и на практика данъчното становище се прилага до юни 2014 г. Европейската структура на Amazon такава, каквато е описана в искането за данъчно становище и потвърдена в разглежданото данъчно становище, функционира в периода от май 2006 г. и остава приложима до юни 2014 г., когато тази структура е изменена.

(33) В член 18, параграф 1 от ЗДД се предвижда методът, използван за определяне на годишната печалба на данъчнозадълженото лице: „Печалбата се състои от разликата между нетните активи, инвестирани в края и нетните активи, инвестирани в началото на финансовата година, плюс личните отчисления, направени през годината и минус дяловите вноски, направени през финансовата година.“

(34) В член 159 от ЗДД се предвижда, че местните данъчнозадължени лица подлежат на облагане с данък върху всичките си печалби. В член 160 от ЗДД се предвижда, че чуждестранните корпорации се облагат с данък върху местните доходи, както е определено в член 156 от ЗДД. От 2011 г. всички дружества, които подлежат на данъчно облагане в Люксембург, имат облагаем доход при нормалната данъчна ставка от 28,80 %.

(35) Член 164, параграф 3 от ЗДД гласи: „Облагаемият доход включва скритите разпределения на печалба. Скрито разпределение на печалба възниква по-специално, когато акционер, съдружник или заинтересовано лице получава пряко или непряко ползи от дружество или сдружение, които обикновено не би получил, ако не беше акционер, съдружник или заинтересовано лице.“ ([11]) В решението за откриване на процедурата Комисията счита — вж. по-специално съображение 59 — че член 164 от ЗДД представлява законодателната основа в Люксембург за трансферните цени и по този начин прилага член 9 от Модела на данъчна конвенция на ОИСР, който определя принципа на сделката между несвързани лица, съгласно който цените при вътрешногруповите сделки се определят в съответствие с пазарните цени (вж. съображение 40 от настоящото решение).

(36) От 1 януари 2017 г., нов член 56а от ЗДД изрично формализира принципа на сделката между несвързани лица в данъчното законодателство на Люксембург. Това е потвърдено от Съда в решението по делото *Amazon*: „едва от 1 януари 2017 г., тоест след приемането на разглежданото данъчно становище и удължаването на неговата валидност, нов член от Закона за данъка върху доходите „изрично формализира принципа на сделката между несвързани лица в данъчното законодателство на Люксембург“.

3.2. **Насоки относно трансферните цени**

(37) Настоящото решение се отнася до данъчно становище, с което се валидира метод за определяне на трансферните цени, наричан също така предварително споразумение за ценообразуване („ПСЦ“). ПСЦ са споразумения, в които предварително се определя за вътрешногруповите сделки подходящ набор от критерии за трансферно ценообразуване за тези сделки за определен период от време за данъчни цели.

(38) В този контекст трансферното ценообразуване се използва за търговски сделки между различни части на една и съща корпоративна група, по-специално цените, определени за продаваните стоки или предоставяните услуги от едно дъщерно дружество, влизащо в състава на корпоративна група, за друго дъщерно дружество от същата група. Следователно трансферното ценообразуване се отнася до разпределението на печалбата между различните части на една и съща корпоративна група.

(39) Многонационалните предприятия плащат данъци в юрисдикции с различни данъчни ставки. Печалбата след данъчно облагане, отчетена на равнище корпоративна група, е сборът от печалбите след данъчно облагане във всяка държава, в която тя подлежи на данъчно облагане. Следователно, вместо да увеличат максимално печалбата, декларирана във всяка държава, многонационалните предприятия имат финансов стимул, когато разпределят печалба към различните дружества от корпоративната група, да разпределят колкото е възможно повече печалби към юрисдикции с ниски данъци и възможно най-малко печалби към юрисдикции с високи данъци.

(40) За да се постигне справедливо данъчно облагане, е установен международно договорен стандарт за определяне на трансферните цени. Съответно в член 9 от Модела на данъчна конвенция на ОИСР се установява така нареченият принцип на сделката между несвързани лица, съгласно който цените при вътрешногруповите сделки се определят в съответствие с пазарните цени. Принципът на сделката между несвързани лица е описан по-подробно в Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване ([12]) („Насоки на ОИСР за ТЦ“).

([11]) Прилагането на член 164, параграф 3 от ЗДД към дружествата за финансиране е изяснено от люксембургските данъчни органи в циркулярни документи 164/2 от 28 януари 2011 г. и 164/2a от 8 април 2011 г., които са заменени с циркулярно писмо на директора „Данъчни вноски по ЗДД“ 56/1 — 56a/1 от 27 декември 2016 г. относно данъчното третиране на дружествата, извършващи сделки за финансиране в рамките на групата.

([12]) Насоки за трансферно ценообразуване за многонационални дружества и данъчна администрация, ОИСР, 2010 г.

4. **ОСНОВАНИЯ ЗА ОТКРИВАНЕ НА ОФИЦИАЛНАТА ПРОЦЕДУРАТА ПО РАЗСЛЕДВАНЕ**

(41) В решението за откриване на процедурата Комисията изрази сериозни съмнения относно съвместимостта на разглежданото данъчно становище с вътрешния пазар. По-специално що се отнася до това дали методът на трансферно ценообразуване, одобрен от разглежданото данъчно становище, е довел до това LuxSCS да плаща на LuxOpCo лицензионно възнаграждение, формирано на принципа на сделка между несвързани лица.

(42) В решението си за откриване на процедурата Комисията отбеляза, че с разглежданото данъчно становище люксембургските данъчни органи са одобрили методите за определяне на трансферните цени, предложени от Amazon в искането за данъчно становище, въз основа на член 164 от ЗДД — които според Комисията — са приложили член 9 от Модела на данъчна спогодба на ОИСР и са заложили принципа на сделката между несвързани лица в люксембургското право. Въз основа на този принцип, за да не се допусне дадена сделка да доведе до избягване на данъци, трансферната цена трябва да бъде съпоставима с тази, която би била получена между независими оператори въз основа на традиционния метод, съгласно който облагаемата печалба се изчислява въз основа на разликата между приходите и разходите на дружеството. Всеки резултат, който се отклонява от този резултат и намалява данъчната основа, води до предоставяне на предимство на съответното данъчнозадължено лице.

(43) Поради това в своето решение за откриване на процедурата Комисията счете, че одобрението на метод за определяне на трансферните цени, който не отразява пазарен резултат и който облагодетелства определено предприятие, трябва да се счита за *prima facie* избирателно. Това избирателно третиране би произтекло от отклонение или неправилно прилагане на принципа на сделката между несвързани лица, установен в Модела на данъчна конвенция на ОИСР и в Насоките на ОИСР за ТЦ и включен в националното право съгласно член 164 от ЗДД.

(44) Въз основа на това в решението си за откриване на процедурата Комисията изрази следните съмнения, които се отнасят изключително до законосъобразността на разглежданото данъчно становище с оглед на принципа на сделката между несвързани лица, както е посочено в Модела на данъчна конвенция на ОИСР и Насоките на ОИСР за ТЦ и както е включено в националното право съгласно член 164 от ЗДД.

(45) Първо, Комисията отбеляза, че разглежданото данъчно становище изглежда е било предоставено при липсата на доклад относно трансферното ценообразуване, който да подкрепя принципа на сделката между несвързани лица на споразумението съгласно Насоките на ОИСР за ТЦ. След това тя посочи, че становището е прието в рамките на единадесет работни дни след получаване на искането.

(46) Второ, Комисията стигна до временното заключение, че методът на трансферно ценообразуване, одобрен в разглежданото данъчно становище, изглежда не се основава на нито един от общоприетите методи за трансферно ценообразуване, определени в Насоките на ОИСР за ТЦ.

(47) Трето, Комисията установи, че в противоречие с препоръките в параграф 6.16 от Насоките на ОИСР за ТЦ от 1995 г. и 2010 г. плащането на лицензионното възнаграждение, одобрено от данъчното становище, не е свързано с производство, продажби или печалба. Вместо това възнаграждението се изчислява като остатъчната печалба от вътрешногруповите сделки на LuxOpCo, определена чрез приспадане на текущата рентабилност, която се дължи на действителните печалби на LuxOpCo.

(48) Четвърто, като следва Насоките на ОИСР за ТЦ, Комисията се пита дали е правилно да се счита, че LuxOpCo изпълнява по-малко сложни функции от LuxSCS. Въз основа на описанието на функциите, изпълнявани от LuxOpCo и свързаните с тях рискове, в действителност изглежда, че въпросните функции и рискове са по-сложни от тези на LuxSCS. Специфичните функции, свързани с нематериалните активи на Amazon, за които LuxSCS твърди, че получава възнаграждение, не са описани в искането за данъчно становище, нито от люксембургската данъчна администрация в разглежданото данъчно становище. Освен това, въпреки че според искането за данъчно становище LuxSCS е трябвало да продължи да поема всички рискове, свързани със собствеността върху тази ИС, тези рискове, които LuxSCS е трябвало да поеме при притежаването на нематериалните активи, не са били конкретизирани, по-специално по отношение на предприемаческите рискове, поети от LuxOpCo.

(49) Пето, Комисията счете, че надценката от [4—6] % върху оперативните разходи при прилагане на метода на транзакционната нетна печалба („МТНП“) съгласно Насоките на ОИСР за ТЦ, която е одобрена с разглежданото данъчно становище за функциите, изпълнявани от LuxOpCo, е относително ниска; по-специално, като се има предвид, че функциите на LuxOpCo са представени като централен и стратегически процес на вземане на търговски решения, като стопанският риск се съсредоточава върху целия европейски пазар. В допълнение, не е обяснено прилагането на под и таван за определяне на възнаграждението LuxOpCo на принципа на сделката между несвързани лица, което всъщност е имало приоритет пред метода на трансферното ценообразуване въз основа на оперативните разходи. В крайна сметка Комисията постави под въпрос дали е оправдан изборът на косвен метод за определяне на трансферните цени, за да се определи възнаграждението на LuxOpCo, като се има предвид, че Насоките на ОИСР за ТЦ отдават предпочитание на използването на преки методи за определяне на подходящо равнище на облагаемата печалба.

(50) Шесто, Комисията отбеляза, че макар разглежданото данъчно становище да е било предоставено през 2003 г., то изглежда все още е било в сила през 2014 г. Комисията отбеляза, че тази продължителност е много по-голяма от продължителността на данъчните становища, сключени в други държави членки. Комисията изрази съмнения дали е правилно да се приеме, че възнаграждението, прието в данъчното становище, все още спазва принципа на сделката между несвързани лица повече от десет години по-късно, без никакво преразглеждане или задължение да се информира администрацията в случай, че критичните елементи междувременно са се развили.

(51) С оглед на тези съмнения в решението си за откриване на процедурата Комисията стигна до временното заключение, че разглежданото данъчно становище е предоставило избирателно предимство на Amazon в резултат на заплащане на лицензионни възнаграждения от LuxSCS и възнаграждение за LuxOpCo, което се отклонява от принципа на сделката между несвързани лица. При изпълнени всички други условия на член 107, параграф 1 от ДФЕС и при липса на какъвто и да било мотив, обосноваваща съвместимостта на тази помощ съгласно член 107, параграф 2 или параграф 3 от ДФЕС, Комисията стигна до предварителното заключение, че разглежданото данъчно становище е представлявало държавна помощ, която е несъвместима с вътрешния пазар.

5. МНЕНИЕ НА ЛЮКСЕМБУРГСКИТЕ ОРГАНИ ОТНОСНО РЕШЕНИЕТО ЗА ОТКРИВАНЕ НА ПРОЦЕДУРАТА

5.1. Относно предполагаемите грешки при прилагане на правото в решението за откриване на процедурата

(52) Люксембург счете, че решението за откриване на процедурата е опорочено от множество грешки при прилагане на правото.

(53) Първо, Люксембург сметна, че решението се намесва в суверенните му правомощия по отношение на прякото данъчно облагане. Той счете, че Комисията е превишила своята власт в областта на държавната помощ, като е развила и след това е наложила своето собствено тълкуване на принципа на сделката между несвързани лица.

(54) Люксембург обърна специално внимание на спецификата и сложността на трансферното ценообразуване. Според Насоките на ОИСР за ТЦ националните данъчни органи се нуждаят от свобода на преценка при тълкуването на данъчните правила в конкретен случай и да решат дали използваният метод на трансферно ценообразуване води до приемлива трансферна цена. Люксембург заяви, че е получил потвърждение, че практиката му по отношение на данъчните становища е правилна и че е спазил Кодекса за поведение в областта на данъчното облагане на предприятията и Насоките на ОИСР за ТЦ.

(55) Второ, Люксембург твърди, че прецедентите, на които се позовава Комисията в решението за откриване на процедурата, се различават от разглежданото данъчно становище, доколкото се отнасят до системи, съдържащи елементи, водещи до предоставяне на предимство, независимо от конкретната ситуация на данъчнозадължените лица.

(56) Трето, Люксембург твърди, че решението за откриване на процедурата не съдържа анализ на селективността и по-конкретно не идентифицира референтния данъчен режим или групата на референтните данъчнозадължени лица, спрямо които следва да се сравнява данъчното третиране на Amazon. Следователно не е установена никаква дерогация от референтната данъчна система, прилагана по отношение на Amazon, и не е установено никакво предимство.

(57) Що се отнася до правилната референтна рамка, Люксембург счита, че става дума за националното данъчно законодателство, и по-специално член 164, параграф 3 и член 18 от ЗДД. Люксембург настоява, че разглежданото данъчно становище трябва да бъде оценено с оглед на съответната действаща нормативна уредба и на икономическия контекст, преобладаващ към момента на предоставяне на мярката, т.е. през 2003 г. Люксембург отбеляза, че към онзи момент Насоките на ОИСР за ТЦ от 2010 г. не са съществували и в люксембургското законодателство не е имало позоваване на Насоките на ОИСР за ТЦ от 1995 г.

(58) Четвърто, Люксембург сметна, че Комисията не е определила каквато и да било категория предприятия, която би била облагодетелствана от мярката. Що се отнася до групата на референтните данъчнозадължени лица, Люксембург сметна, че само данъчнозадължени лица, които са обект на правилата за трансферно ценообразуване и практиката в областта на данъчните становища, са в сравнима правна и фактическа ситуация.

5.2. **Относно съмненията, изразени в решението за откриване на процедурата**

(59) Люксембург също така реагира конкретно на съмненията, изразени от Комисията в решението за откриване на процедурата по отношение на съвместимостта на разглежданото данъчно становище с принципа на сделката между несвързани лица в съответствие с Насоките на ОИСР за ТЦ.

(60) Първо, Люксембург твърди, че опасенията на Комисията, че разглежданото данъчно становище е предоставено при липсата на необходимия икономически анализ, са неоснователни, тъй като е изготвен доклад относно трансферното ценообразуване в подкрепа на метода за определяне на трансферните цени, посочен в искането за данъчно становище.

(61) Люксембург обясни, че като се има предвид, че дейността в областта на електронната търговия е дейност с ниски маржове в условията на ожесточена конкуренция, стратегията на Amazon е да се отличи чрез технологични иновации. В резултат на това нематериалните активи са счетени за основните източници на създаване на стойност за бизнеса на Amazon.

(62) Люксембург заяви, че с разглежданото данъчно становище е одобрен метод за определяне на трансферните цени, основаващ се на МТНП за определяне на размера на лицензионните възнаграждения, изплатени от LuxOpCo на Lux SCS, което е в съответствие с регулаторната рамка на Люксембург, действаща към момента на предоставяне на мярката. МТНП е метод за определяне на трансферните цени, който съответства на регулаторната практика на Люксембург и на административната практика, свързана с трансферното ценообразуване. Приемането на МТНП от люксембургската данъчна администрация отразява функционалния анализ, включен в доклада относно трансферното ценообразуване. Поради това LuxOpCo се счита за дружеството с по-опростени функции в сравнение с Lux SCS и следователно е правилно избрано за тествана страна. Други методи биха довели до по-нестабилни резултати. С оглед на горепосоченото Люксембург твърди, че не може да се твърди, че в разглежданото данъчно становище се приема „най-малкият възможен резултат“ за LuxOpCo.

(63) Трето, в отговор на съмненията, изразени от Комисията в решението за откриване на процедурата, че лицензионните възнаграждения, платени от LuxOpCo на LuxSCS, не са свързани с производство, продажби или печалби, Люксембург потвърди, че всъщност лицензионното възнаграждение е било изчислено като остатъчна печалба. Люксембург счете, че такъв резултат обаче е присъщ на МТНП и следователно е в съответствие с функционалните и рисковите анализи.

(64) Четвърто, Люксембург счете, че действителното финансово изпълнение на LuxOpCo, получено по време на всяка година от разглеждания период, е напълно в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица.

(65) Пето, що се отнася до изразените съмнения относно релевантността на пода и тавана на възнагражденията на LuxOpCo, Люксембург твърди, че подът гарантира положително и нарастващо възнаграждение в съответствие с развитието на дейностите. Освен това тези под и таван насърчават LuxOpCo да управлява ефективно своите дейности. Като се има предвид, че маржът, получен от LuxOpCo за периода 2006—2013 г., е бил средно [3,5–4] (*) % и тъй като всяка година е в ограниченията на този интерквартилен размах, Люксембург заключава, че подовете и таваните не са надвишени и нямат реално и практическо въздействие.

(66) Люксембург добави, че данъчната основа не е била ограничена и е нараснала в съответствие с разширяването и инвестициите на Амазон в Съюза. Маржът на възнаграждението е приложен към всички оперативни разходи на LuxOpCo, а не само към разходите, направени от LuxOpCo в Люксембург.

(*) Поверителна информация.

(67) Шесто, що се отнася до продължителността на разглежданото данъчно становище, Люксембург обясни, че първоначално е предвидено, че то ще е валидно за период от пет години, считано от датата, на която Amazon започва да развива дейности в Люксембург, което действително се случва през 2006 г. ([13]) Следователно разглежданото данъчно становище първоначално е било в сила до 2011 г. Освен това Люксембург обясни, че съгласно административната му практика към онзи момент данъчните становища в областта на трансферното ценообразуване като цяло се изменят само ако моделът на дейност или пазарните условия са се променили значително. Люксембург обясни, че след кризата през 2008 г. възнагражденията за съпоставими дейности (онлайн продажби на дребно) са подложени на значителен натиск, а оперативните печалби за бизнеса на Amazon постоянно намаляват. С оглед на тези елементи Люксембург сметна, че преразглеждането на оценката би довело вероятно до намаляване на възнаграждението на LuxOpCo.

6. МНЕНИЯ НА ЗАИНТЕРЕСОВАНИТЕ СТРАНИ ОТНОСНО РЕШЕНИЕТО ЗА ОТКРИВАНЕ НА ПРОЦЕДУРАТА

6.1. Мнение на Amazon

(68) В мнението си Amazon се съсредоточи върху предполагаеми грешки при прилагане на правото и върху съмненията, изразени от Комисията в решението за откриване на процедурата.

(69) Що се отнася до предполагаемите грешки при прилагане на правото, Amazon твърди, че в своето решение за откриване на процедурата Комисията не е определила правилно референтната рамка и не е доказала селективността на мярката. Според Amazon разглежданото данъчно становище следва да бъде разгледано с оглед на специфично правило на националното право и/или административна практика, а не по отношение на системата за корпоративен данък като цяло. Поради това правилната референтна рамка за оценка на разглежданото данъчно становище е принципът на сделката между несвързани лица, както е определено в член 164, параграф 3 и член 18 от ЗДД, както и съответната административната практика, прилагаща въпросните разпоредби. Освен това според Amazon може да възникне проблем в областта на държавните помощи само ако разглежданото данъчно становище се отклонява от нормалното тълкуване и прилагане на принципа на сделката между несвързани лица в Люксембург, което според Amazon не е било така при разглежданото данъчно становище. Освен това Amazon заяви, че Комисията не е доказала селективността на мярката.

(70) Що се отнася до съмненията, изразени от Комисията в решението за откриване на процедурата, мнението на Amazon до голяма степен съвпада с това на Люксембург, доколкото там също се посочва, че искането за данъчно становище е било придружено от доклад относно трансферното ценообразуване и че това искане е било подложено на задълбочен анализ.

(71) Amazon освен това твърди, че избраният метод за определяне на трансферните цени, а именно методът на разпределение на остатъчната печалба, не само е в съответствие с Насоките на ОИСР за ТЦ, но и с люксембургските административни разпоредби и практики, свързани с определянето на трансферна цена ([14]).

(72) Amazon добави, че приносът на LuxSCS се състои не само в подкупване на нематериални активи, но и в поемане на рискове, свързани с дейността на LuxOpCo.

(73) Освен това Amazon заяви, че прилагането на метода на съпоставимата неконтролирана цена на свободния пазар не е подходящо за дадените обстоятелства. Amazon твърди, че при всички случаи люксембургската данъчна администрация трябва да започне проверката на съответствието на трансферното ценообразуване на базата на метода, избран от данъчно задълженото лице. Amazon припомни също така, че прилагането на който и да е метод за определяне на трансферните цени обикновено води до редица резултати, а не до точна цена, тъй като трансферното ценообразуване не е точна наука и изисква преценка.

(74) Amazon също така защити валидността на продължителността на разглежданото данъчно становище, като представи последващ доклад относно трансферното ценообразуване, който е бил поръчан през 2012 г. („последващия доклад относно ТЦ от 2012 г.“). В този доклад са представени два актуализирани набора от данни за дружествата: единият се основава на данни от периода 2004—2006 г., а другият — от периода 2008—2010 г., които според Amazon потвърждават, че възнаграждението на LuxOpCo е останало в диапазона на резултатите в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица през разглеждания период.

([13]) С писмо от 5 декември 2004 г. Amazon информира Люксембург, че преструктурирането ще бъде изцяло извършено през 2006 г. и във връзка с това е поискал разглежданото данъчно становище да бъде приложимо за първите пет години на дейността, считано от онзи момент. На 23 декември 2004 г. Люксембург потвърди, че посоченият срок не засяга споразумението от 6 ноември 2003 г., при условие че останалите условия на искането от 23 октомври 2003 г. бъдат запазени.

([14]) Amazon илюстрира този аргумент, като се позовава на данъчните становища, издадени от Люксембург и публикувани от Международния консорциум на разследващите журналисти (ICIJ). Сред тези данъчни становища Amazon определи 97, за които счита, че се основават на метода за разпределяне на остатъчната печалба и които в контекста на споразуменията за финансиране разпределят неуникални доходи, а именно фиксиран финансов марж, на люксембургско дружество, а остатъчната печалба — на притежателя на финансовия инструмент.

6.2. **Мнения на други заинтересовани страни**

(75) EPICENTER ([15]), Computer & Communications Industry Association („CCIA“), ATOZ и Fedil представиха своите мнения, в които изразиха редица опасения. EPICENTER счита, че в решението за откриване на процедурата не е взета предвид подходящата степен на свобода на преценка, присъща на практиката в областта на трансферното ценообразуване, както и че Комисията превишава законовите си правомощия в областта на прякото данъчно облагане, като използва правилата за държавна помощ за справяне с вредната данъчна конкуренция. ATOZ и Fedil заявиха, че не е правилно правилата на ОИСР за трансферно ценообразуване да се вземат предвид за целите на оценката на държавната помощ, тъй като към онзи момент те не са били включени в люксембургското законодателство.

(76) Oxfam, Booksellers Association of the United Kingdom & Ireland Ltd., European and International Bookseller Federation, syndicat de la librairie française, Federation of European Publishers, Syndicat des Distributeurs de Loisirs Culturels и Bundesarbeitskammer или подкрепят доводите на Комисията, или приветстват разследванията на Комисията в областта на държавните помощи.

7. **ИНФОРМАЦИЯ, СЪОБЩЕНА ОТ ДРУЖЕСТВО X**

(77) Дружеството X, конкурент на Amazon, извършва дейност по онлайн търговия на дребно на пазара на Съюза, което не пожела да разкрие своята самоличност, предостави пазарна информация на Комисията в контекста на разследването. То обясни, че основните движещи сили за успешна и дълготрайна онлайн търговия на дребно са клиентите и маркетингът, поради което основните активи за гарантиране на растежа на този пазар са солидна база данни на клиентите и финансов капацитет за предприемане на значителни инвестиции в маркетинга. Дружеството X също така подчерта, че Amazon е била доста агресивна при инвестирането в технологии и маркетинг, като по този начин е получила изключително конкурентни предимства.

8. **МНЕНИЕ НА ЛЮКСЕМБУРГСКИТЕ ОРГАНИ ОТНОСНО МНЕНИЯТА НА ТРЕТИТЕ СТРАНИ И ИНФОРМАЦИЯТА, СЪОБЩЕНА ОТ ДРУЖЕСТВО X**

(78) С писмо от 20 април 2015 г. люксембургските органи отбелязват съгласието си със становищата на Amazon, FEDIL, CCIA, ATOZ и EPICENTER, като същевременно считат, че другите становища, свързани с решението за откриване на процедурата, са неотносими към случая.

(79) На 2 май 2016 г. люксембургските органи представиха своите коментари относно информацията, предоставена от дружеството X. Те заявиха, че като пазарен оператор Amazon е в по-добра позиция да коментира тази информация.

9. **ДОПЪЛНИТЕЛНИ СЪОБЩЕНИЯ ОТ AMAZON**

(80) В допълнителните си съобщения Amazon предостави допълнителна информация в подкрепа на твърдението, че възнагражденията на LuxSCS и LuxOpCo, одобрени с разглежданото данъчно становище, са в съответствие с люксембургската данъчна система.

(81) Освен това Amazon изразява съмнение, че дружеството X действително е съпоставимо с LuxOpCo и твърди, че предоставените от него сведения не е трябвало да се вземат предвид, тъй като не са били налични към момента на предоставяне на разглежданото данъчно становище.

(82) Що се отнася до технологично ориентирания бизнес на Amazon за електронна търговия на дребно, Amazon твърди, че технологичните иновации са в основата на бизнес модела за електронна търговия на дребно, ориентиран към услугите, и са от първостепенно значение за бизнеса.

(83) Що се отнася до заплахите от критично значение за дейностите на Amazon в Европа, Amazon посочи следните заплахи: i) конкуренция в областта на електронната търговия, ii) (липса на) приемане от страна на клиентите на нови продукти, услуги и технологии, и iii) местни икономически и политически условия и промени в правната рамка.

(84) В своите допълнителни съобщения Amazon представи изявление пред данъчния съд на САЩ и нов доклад относно трансферното ценообразуване. Изявлението е било предоставено в подкрепа на ставката на лицензионното възнаграждение, която LuxSCS е получило през разглеждания период, докато с последващия доклад е трябвало да се потвърди, че възнаграждението на LuxOpCo е било в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица.

([15]) EPICENTER се представя като самостоятелна инициатива, обединяваща шест водещи мозъчни тръста в Европейския съюз. Целта на центъра е да допринесе с информация за дебата относно европейските политики и да популяризира принципите на свободното общество, като обедини икономическата експертиза на своите членове.

10. **ОЦЕНКА**

(85) В съответствие с член 107, параграф 1 от ДФЕС всяка помощ, предоставена от държава членка или чрез ресурси на държава членка под каквато и да било форма, която нарушава или заплашва да наруши конкуренцията чрез поставяне в по-благоприятно положение на определени предприятия или производството на някои стоки, доколкото засяга търговията между държавите членки, е несъвместима с вътрешния пазар.

(86) Следователно, както е постановено от съдилищата на Съюза ([16]), за определянето на дадена мярка като помощ по смисъла на член 107, параграф 1 от ДФЕС е необходимо да бъдат изпълнени следните кумулативни условия: i) мярката трябва да може да бъде приписана на държавата и да бъде финансирана с държавни ресурси; ii) мярката трябва да предоставя предимство на своя получател; iii) предимството трябва да бъде избирателно; както и iv) мярката трябва да нарушава или да заплашва да наруши конкуренцията и да е в състояние да засегне търговията между държавите членки.

(87) За целите на настоящото решение е необходимо по-специално да се проучи допълнително наличието на избирателно предимство.

(88) Съгласно установената съдебна практика условието, свързано с избирателното предимство „налага да се определи дали в рамките на даден правен режим разглежданата национална мярка може да постави в по-благоприятно положение „определени предприятия или производството на някои стоки“ спрямо други, които се намират, от гледна точка на преследваните от този правен режим цели, в сходно правно и фактическо положение и които по този начин са обект на диференцирано третиране, което по същество може да се квалифицира като дискриминационно“ ([17]).

(89) По-конкретно Съдът е възприел анализ на три етапа, за да се определи дали дадена данъчна мярка е избирателна ([18]). На първо място се определя обичайният или нормалният данъчен режим, приложим в държавата членка. Това представлява „референтната система“. На второ място, следва да се прецени дали въпросната данъчна мярка представлява дерогация от системата, доколкото при нея се прави разграничение между икономическите оператори, които с оглед на целта на системата се намират в сравнимо правно и фактическо положение. Ако мярката представлява дерогация от референтната система, трябва да се установи, на трето място, дали мярката е обоснована от естеството или общата схема на референтната система. Данъчна мярка, която представлява дерогация от прилагането на референтната система, може да бъде обоснована, ако засегнатата държава членка може да докаже, че тази мярка произтича пряко от основните или ръководните принципи на данъчната ѝ система ([19]). Ако случаят е такъв, то данъчната мярка не е избирателна. Тежестта на доказване на този трети етап е върху държавата членка.

(90) В решението си по дело *FIAT* ([20]) Съдът допълнително изясни как да се определи съответната референтна система. Съдът посочи, че при определянето на референтната система Комисията не следва да взема предвид параметри и правила, които са външни за националната данъчна система. По-конкретно в точка 96 от решението по дело *FIAT* Съдът на Европейския съюз е приел, че „[с]ледователно при проверката дали е налице избирателно данъчно предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, и с цел да се установи данъчната тежест, с която обичайно се облага дадено предприятие, не могат да се вземат предвид параметри и правила, които са външни за разглежданата национална данъчна система, освен ако последната не препраща изрично към тях“.

(91) С оглед на тези принципи, припомнени в точка 44 от решението по дело *Amazon*, в точка 58 ([21]) от него Съдът е потвърдил констатацията на Общия съд, че в решението за приключване на случая Комисията не е установила наличието на предимство в полза на групата Amazon по смисъла на член 107, параграф 1 от Договора. Поради това Съдът потвърди отмяната на решението за приключване на случая.

([16]) Дело C-399/08 P, *Комисия/Deutsche Post*, ECLI:EU:C:2010:481, точка 39.

([17]) Дело C-457/21 P, *Комисия/Amazon.com и др.*, ECLI:EU:C:2023:985, точка 33. Вж. също съединени дела C-451/21 P и C-454/21 P, *Люксембург и др./Комисия*, ECLI:EU:C:2023:948, точка 106. Вж. също дело C-172/03, *Heiser*, ECLI:EU:C:2005:130, точка 40.

([18]) Съединени дела C-78/08—C-80/08, *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2009:417, точки 49 и 64—65. Този тристепенен метод за анализ на селективността на помощта е разработен, за да се разкрие скритата селективност на благоприятните данъчни мерки, които очевидно са на разположение на всяко предприятие: вж. съединени дела C-649/20 P, C-658/20 P, C-662/20 P, *Испания и др./Комисия*, ECLI:EU:C:2023:60, точка 48.

([19]) Съединени дела C-78/08—C-80/08, *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2009:417, точка 65.

([20]) Съединени дела C-885/19 P и C-898/19 P, *Комисия/Fiat Chrysler Finance Europe*, ECLI:EU:C:2022:859.

([21]) Дело C-457/21 P, *Комисия/Amazon.com и др.*, ECLI:EU:C:2023:985: вж. също мотивите, изложени в точки 41—50 и 53—58.

(92) Следователно съгласно член 266 от Договора Комисията е длъжна да предприеме необходимите мерки за изпълнение на решението по делото *Amazon*.

(93) Констатациите на Съда в решението по делото *Amazon* действително са от пряко значение за оценката на съмненията, изразени в решението за откриване на процедурата по отношение на разглежданото данъчно становище. Тези съмнения се основават по-специално на анализ на наличието на избирателно предимство, основан на референтна система, която предполага включването в люксембургското данъчно право на принципа на сделката между несвързани лица на ОИСР, както е посочено в член 9 от Модела на данъчна конвенция на ОИСР. Същият подход се основава на приложимостта на Насоките на ОИСР за ТЦ в рамките на люксембургската данъчна система.

(94) По-конкретно в решението за откриване на процедурата Комисията отбеляза, че се счита, че член 164 от Модела на данъчна конвенция на ОИСР включва член 9 от националното данъчно законодателство. Комисията стигна до заключението, че всеки резултат, който се отклонява от принципа на сделката между несвързани лица, изразен в посочената конвенция и в Насоките на ОИСР за ТЦ, и намалява данъчната основа, е довел до предоставяне на предимство на съответното данъчнозадължено лице ([22]).

(95) С други думи, предварителната квалификация на разглежданото данъчно становище като държавна помощ, както е посочено в решението за откриване на процедурата, произтича от отклонение или неправилно прилагане на принципа на сделката между несвързани лица, както е посочено в Модела на данъчна конвенция на ОИСР и Насоките на ОИСР за ТЦ.

(96) Освен това Комисията отбеляза, че шестте съмнения, подробно изразени в съображения 63—76 от решението за откриване на процедурата и припомнени в раздел 4 от настоящото решение, се основават на предпоставката за принцип на сделката между несвързани лица, изведен от член 9 от Модела на данъчна конвенция на ОИСР, както се тълкува в Насоките на ОИСР за ТЦ.

(97) Комисията обаче призна, че в точка 54 от решението по дело *Amazon* Съдът е постановил, че за целите на определянето на референтната рамка в рамките на проверката на три етапа, за да се докаже наличието на избирателно предимство, могат да се прилагат само принципи, включени в националното право. Така Съдът е постановил, че „... единствено включването на този принцип като такъв в националното право, което изисква най-малкото последното изрично да препраща към посочения принцип, би позволило на Комисията да го приложи в рамките на преценката дали е налице избирателно предимство по смисъла на член 107, параграф 1 от Договора“.

(98) Освен това в точка 55 от решението по дело *Amazon* Съдът постановява, че в решението за приключване на случая Комисията е допуснала грешка, като е определила референтната рамка, тъй като принципът на сделката между несвързани лица не е залегнал в националното право. В действителност той стига до заключението, че „[а]ко самата Комисия признава […] едва от 1 януари 2017 г., а именно след приемането и удължаването на срока на действие на разглежданото предварително решение, нов член от Закона за данъка върху доходите „изрично формализира прилагането на принципа на сделката между несвързани лица съгласно люксембургското данъчно право. Следователно е установено, че изискването, припомнено в цитираната в предходната точка съдебна практика, не е изпълнено при приемането от съответната държава членка на мярката, за която Комисията е счела, че представлява държавна помощ, така че тази институция не може да приложи посочения принцип с обратна сила в спорното решение.“

(99) С оглед на това заключение Комисията счита, че съмненията, изразени в решението за откриване на процедурата, трябва да бъдат отменени. Всъщност, тъй като разглежданото данъчно становище е от 6 ноември 2003 г., то е прието в момент, в който принципът на сделката между несвързани лица все още не е включен в люксембургското данъчно право, както следва от решението по дело *Amazon*.

(100) Както бе припомнено в решението по дело *Amazon*, грешките при определянето на действително приложимите правила съгласно приложимото национално право и следователно при определянето на „обичайното“ данъчно облагане, с оглед на което трябва да се прецени разглежданото данъчно становище, обезсилват по необходимост всички съображения, свързани с наличието на избирателно предимство ([23]).

([22]) Комисията се позова на дело за държавна помощ C 49/2001, Координационни центрове в Люксембург (OB L 170, 9.7.2003 г., стр. 20).
([23]) Дело C-457/21 P, *Комисия/Amazon.com и др.*, ECLI: EU:C:2023:985, точка 37.

(101) В резултат на това нито конкретните съмнения, изразени в решението за откриване на процедурата, нито изложените в него мотиви позволяват на Комисията да установи, че с разглежданото данъчно становище Люксембург е предоставил избирателно предимство на Amazon. В това решение Комисията не е оценила наличието на избирателно предимство с оглед на която и да било друга референтна система, нито е изразила съмнения относно наличието на помощ на други основания, свързани с наличието на избирателно предимство.

(102) Следователно в настоящото решение Комисията трябва да отмени съмненията, изразени в решението за откриване на процедурата, относно наличието на избирателно предимство. Поради това, че критериите, които дават възможност да се направи заключение за наличието на държавна помощ въз основа на член 107, параграф 1 от Договора, са кумулативни, не е необходимо да се разглеждат другите критерии, посочени в тази разпоредба.

11. **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

(103) С оглед на гореизложеното Комисията стига до заключението, че разглежданото данъчно становище, издадено от Люксембург в полза на Amazon, не представлява държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 от Договора.

ПРИЕ НАСТОЯЩОТО РЕШЕНИЕ:

Член 1

Разглежданото данъчно становище, издадено от данъчната администрация на Великото херцогство Люксембург на 6 ноември 2003 г. в полза на Amazon от Великото херцогство Люксембург, не представлява държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 от Договора.

Член 2

Адресат на настоящото решение е Великото херцогство Люксембург.

Съставено в Брюксел на 28 ноември 2024 година.

За Комисията
Margrethe VESTAGER
Изпълнителен заместник-председател