2025/2405

28.11.2025

ROZHODNUTÍ KOMISE (EU) 2025/2405

ze dne 28. listopadu 2024

o daňovém rozhodnutí SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) – Lucembursko, údajná podpora společnosti Amazon

(oznámeno pod číslem C(2024) 8565)

(Pouze anglické znění je závazné)

(Text s významem pro EHP)

EVROPSKÁ KOMISE,

s ohledem na Smlouvu o fungování Evropské unie, a zejména na čl. 108 odst. 2 první pododstavec této smlouvy,

s ohledem na Dohodu o Evropském hospodářském prostoru, a zejména na čl. 62 odst. 1 písm. a) této dohody,

poté, co v souladu s výše uvedenými ustanoveními ([1]) vyzvala zúčastněné strany k podání připomínek, a s ohledem na tyto připomínky,

vzhledem k těmto důvodům:

1. POSTUP

(1) V dopise ze dne 24. června 2014 zaslala Komise Lucemburskému velkovévodství (dále jen „Lucembursko“) žádost o informace ohledně jeho praxe v oblasti daňových rozhodnutí týkajících se skupiny společností Amazon (dále jen „společnost Amazon“ nebo „skupina Amazon“).

(2) V tomto dopise požádala Komise o všechna v oné době stále platná daňová rozhodnutí určená skupině Amazon. V e-mailu ze dne 18. července 2014 požádalo Lucembursko o prodloužení lhůty pro odpověď na dopis Komise a této žádosti bylo vyhověno.

(3) Dne 4. srpna 2014 Lucembursko odpovědělo na žádost Komise ze dne 24. června 2014. Ke své odpovědi přiložilo mimo jiné dopis ze dne 6. listopadu 2003 („sporné daňové rozhodnutí“ nebo „předběžné posouzení převodních cen pro společnost Amazon“), který společnosti Amazon.com, Inc. zaslala organizace Administration des contributions directes (dále jen „lucemburská daňová správa“).

(4) V souvislosti se sporným daňovým rozhodnutím přijala Komise dne 7. října 2014 rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení v souladu s čl. 108 odst. 2 SFEU z toho důvodu, že sporné daňové rozhodnutí vyvolávalo vážné pochybnosti o slučitelnosti tohoto opatření s vnitřním trhem (dále jen „rozhodnutí o zahájení řízení“) ([2]). V tomto rozhodnutí bylo Lucembursko požádáno o doplňující informace o sporném daňovém rozhodnutí ([3]).

(5) V dopise ze dne 21. listopadu 2014 předložilo Lucembursko své připomínky k rozhodnutí o zahájení řízení. Toto podání obsahovalo mimo jiné zprávu o stanovení převodních cen („zpráva o převodních cenách“).

(6) Dne 6. února 2015 bylo rozhodnutí o zahájení řízení zveřejněno v *Úředním věstníku Evropské unie* ([4]). Zúčastněné strany byly vyzvány k podání připomínek k tomuto rozhodnutí.

(7) V dopise ze dne 13. února 2015 zaslala Komise Lucembursku další žádost o informace.

(8) V dopise ze dne 5. března 2015 předložila společnost Amazon své vyjádření k rozhodnutí o zahájení řízení. Připomínky k rozhodnutí o zahájení řízení předložily také třetí strany.

([1]) Úř. věst. C 44, 6.2.2015, s. 13.
([2]) Několikrát došlo k výměně důvěrných údajů, o níž se však tento oddíl nezmiňuje konkrétně.
([3]) Úř. věst. C 44, 6.2.2015, s. 30.
([4]) Úř. věst. C 44, 6.2.2015, s. 13.

(9) V dopise ze dne 17. března 2015 Lucembursko částečně odpovědělo na žádost Komise o informace ze dne 13. února 2015.

(10) Dne 19. března 2015 předala Komise Lucembursku připomínky třetích stran k rozhodnutí o zahájení řízení.

(11) Dne 26. března 2015 informovala Komise Lucembursko, že v souladu s článkem 6a nařízení Rady (ES) č. 659/1999 ([5]) zjistila, že probíhající formální vyšetřovací řízení týkající se sporného daňového rozhodnutí je neúčinné. Na tomto základě a se souhlasem Lucemburska zaslala Komise v souladu s čl. 6a odst. 6 nařízení (ES) č. 659/1999 dne 26. března 2015 společnosti Amazon žádost o informace (dále jen „žádost MIT“).

(12) Dne 4. května 2015 společnost Amazon částečně odpověděla na žádost Komise o informace ze dne 26. března 2015.

(13) V dopise ze dne 13. května 2015 předložilo Lucembursko svá vyjádření k připomínkám třetích stran k rozhodnutí o zahájení řízení.

(14) V dopisech ze dne 24. a 31. července 2015 poskytla společnost Amazon částečnou odpověď na žádost Komise ze dne 3. července 2015.

(15) Dopisem ze dne 21. srpna 2015 společnost Amazon částečně odpověděla na žádost Komise ze dne 31. července 2015, v níž Komise společnost Amazon upozornila, aby poskytla všechny požadované informace, zejména úplné informace o dohodách o duševním vlastnictví (dále jen „duševní vlastnictví“) a o novém rozhodnutí vydaném ve prospěch společnosti Amazon v roce 2014.

(16) Mezi 30. zářím 2015 a 12. zářím 2017 proběhly další výměny dopisů a schůzky mezi Komisí, Lucemburskem a společností Amazon (více informací viz 27. až 89. bod odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení).

(17) Dne 4. října 2017 Komise uzavřela formální vyšetřování přijetím konečného rozhodnutí (rozhodnutí Komise (EU) 2018/859 ([6])), v němž konstatovala, že daňové rozhodnutí ve prospěch společnosti Amazon představuje podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy (dále jen „rozhodnutí o uzavření řízení“). Tato podpora byla shledána jako neslučitelná s vnitřním trhem a protiprávně poskytnutá Lucemburskem v rozporu s čl. 108 odst. 3 Smlouvy. Lucembursku bylo nařízeno navrácení částky neslučitelné a protiprávní podpory, kterou získala společnost Amazon.

(18) Dne 12. května 2021 Tribunál zrušil rozhodnutí (EU) 2018/859 ([7]).

(19) Dne 22. července 2021 podala Komise k Soudnímu dvoru kasační opravný prostředek směřující ke zrušení rozsudku Tribunálu ze dne 12. května 2021.

(20) Dne 14. prosince 2023 Soudní dvůr kasační opravný prostředek Komise zamítl, a potvrdil tak zrušení rozhodnutí o uzavření řízení (dále jen „rozsudek ve věci Amazon“) ([8]). Stejně jako rozsudek Tribunálu ze dne 12. května 2021 nebylo tímto rozhodnutím dotčeno ani rozhodnutí o zahájení řízení v platnosti. Formální vyšetřování sporného daňového rozhodnutí popsané ve 42. bodě odůvodnění je proto stále otevřené a musí být uzavřeno.

([5]) Nařízení Rady (ES) č. 659/1999 ze dne 22. března 1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 93 Smlouvy o ES (Úř. věst. L 83, 27.3.1999, s. 1). Nařízení (ES) č. 659/1999 bylo zrušeno a nahrazeno nařízením Rady (EU) 2015/1589, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 Smlouvy o fungování Evropské unie (kodifikované znění) (Úř. věst. L 248, 24.9.2015, s. 9, ELI: http://data.europa.eu/eli/reg/2015/1589/oj), s účinností od 14. října 2015.

([6]) Rozhodnutí Komise (EU) 2018/859 ze dne 4. října 2017 o státní podpoře SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN), kterou Lucembursko poskytlo společnosti Amazon (oznámeno pod číslem C(2017) 6740) (Úř. věst. L 153, 15.6.2018, s. 1, ELI: http://data.europa.eu/eli/dec/2018/859/oj).

([7]) Spojené věci T-816/17 a T-318/18, Lucembursko a Amazon EU a Amazon.com v. Komise, ECLI:EU:T:2021:252.

([8]) Věc C-457/21 P, Komise v. Amazon.com a další, EU:C:2023:985. Soudní dvůr dospěl k závěru, že Tribunál nesprávně určil relevantní referenční systém, a dopustil se tedy i nesprávného posouzení kritéria selektivního zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy (rozsudek ve věci Amazon, body 46 až 50). Soudní dvůr nicméně dospěl k závěru, že Tribunál měl právo konstatovat, že Komise neprokázala existenci zvýhodnění ve prospěch skupiny Amazon, a na tomto základě zrušit rozhodnutí o uzavření řízení (rozsudek ve věci Amazon, body 53 až 58). V tomto ohledu a s nahrazením odůvodnění Soudní dvůr kasační opravný prostředek v plném rozsahu zamítl (rozsudek ve věci Amazon, bod 59).

2. POPIS OPATŘENÍ

2.1. Skupina Amazon

(21) Podle informací shromážděných během formálního vyšetřovacího řízení skupinu Amazon tvoří společnost Amazon.com, Inc. a všechny společnosti přímo nebo nepřímo ovládané společností Amazon.com, Inc. (dále společně jen jako „Amazon“ nebo „skupina Amazon“). Společnost Amazon má sídlo v Seattlu ve státě Washington ve Spojených státech amerických.

(22) Společnost Amazon provozuje maloobchodní prodej a služby. Společnost Amazon vytváří zisk rovněž prostřednictvím marketingových a propagačních služeb, jako je on-line reklama a smlouvy o kreditních kartách s její značkou. Společnost Amazon též vyrábí a prodává hardwarové výrobky, jako jsou zařízení Amazon Kindle, Amazon Fire a Amazon Echo.

(23) Společnost Amazon provozuje třináct celosvětových internetových stránek, včetně stránek www.amazon.com a šesti evropských internetových stránek: www.amazon.de, www.amazon.co.uk, www.amazon.fr, www.amazon.it, www.amazon.es a www.amazon.nl (dále jen „internetové stránky v EU“). Činnosti společnosti Amazon jsou uspořádány do tří segmentů: Severní Amerika, mezinárodní segment a internetové služby Amazon (dále jen „AWS“).

(24) V roce 2016 dosáhla společnost Amazon celosvětových čistých tržeb ve výši přibližně 136 mld. USD a čistého příjmu ve výši 2,37 mld. USD. Celkem 91 % výnosů společnosti Amazon pochází z jejího maloobchodního prodeje. Ze segmentu Severní Amerika pochází 59 % čistých tržeb, 32 % pochází z mezinárodního segmentu a 9 % ze segmentu AWS. V roce 2016 měla společnost Amazon 314 400 zaměstnanců na plný a částečný pracovní úvazek.

2.2. Evropské činnosti společnosti Amazon

(25) Pro účely šetření jsou důležité zejména dva lucemburské subjekty v rámci skupiny, pokud jde o účetní období od 1. května 2006 do 30. června 2014 (dále jen „příslušné období“):

— společnost Amazon Europe Holding Technologies SCS (dále jen „společnost LuxSCS“) – tento subjekt je lucemburská komanditní společnost (*Société en Commandite Simple*). Ačkoli se vlastnická struktura během příslušného období změnila, partnery společnosti LuxSCS byly vždy společnosti se sídlem v USA. Během příslušného období se očekávalo, že společnost LuxSCS bude fungovat výhradně jako holdingová společnost s nehmotnými aktivy pro evropské činnosti společnosti Amazon, za které jako hlavní provozovatel odpovídala společnost LuxOpCo. Společnost LuxSCS dostávala pouze pasivní příjmy (poplatky a úroky) od svých dceřiných společností. Společnost LuxSCS poskytovala též mezipodnikové úvěry společnosti LuxOpCo a dalším společnostem ve skupině. Společnost LuxSCS nebyla v příslušném období nikde fyzicky přítomná ani neměla žádné zaměstnance,

— společnost Amazon EU Société à responsabilité limitée (dále jen „společnost LuxOpCo“) – v příslušném období byla dceřinou společností plně vlastněnou společností LuxSCS. Byla odpovědná za rozvoj a vylepšování softwarového obchodního modelu, který je základem maloobchodního prodeje a služeb společnosti Amazon v Evropě. V tomto období fungovala společnost LuxOpCo jako ústředí skupiny Amazon v Evropě a hlavní provozovatel on-line maloobchodního prodeje a služeb společnosti Amazon v Evropě realizovaných prostřednictvím internetových stránek v EU. V roce 2013 činil konsolidovaný čistý obrat společnosti LuxOpCo 13 612 449 784 EUR a v roce 2014 dosáhl výše 15 463 362 589 EUR. Během účetního období 2013 zaměstnávala společnost LuxOpCo v průměru 523 zaměstnanců na plný úvazek.

2.3. Licenční smlouva

(26) S účinností ode dne 30. dubna 2006 uzavřela společnost LuxOpCo licenční smlouvu (dále jen „licenční smlouva“) se společností LuxSCS. Podle této smlouvy získala společnost LuxOpCo neodvolatelně výhradní právo vyvíjet, vylepšovat a využívat nehmotná aktiva pro účely provozování internetových stránek v EU a pro jakýkoli jiný účel na zeměpisném území evropské země výměnou za poplatek (dále jen „licenční poplatek“). Jakékoli duševní vlastnictví vytvořené nebo dále rozvíjené společností LuxOpCo na základě nebo v důsledku přístupu k nehmotným aktivům bylo převedeno na společnost LuxSCS. Společnost LuxOpCo měla jednat ze svého vlastního popudu a na vlastní riziko za účelem ochrany a údržby nehmotných aktiv. V licenční smlouvě se též uvádějí podnikové služby, které měla společnost LuxOpCo poskytovat ve prospěch společnosti LuxSCS bez jakékoli zvláštní odměny pro společnost LuxOpCo. Společnost LuxOpCo dále souhlasila s tím, že převezme všechna rizika spojená s veškerými činnostmi, které má vykonávat podle licenční smlouvy. Získala-li společnost LuxOpCo jakékoli duševní vlastnictví, které se mělo používat ke stejnému účelu jako nehmotná aktiva od třetích stran, byla povinna je poskytnout společnosti LuxSCS formou licence bez poplatků.

(27) Licenční smlouva měla být platná po dobu životnosti všech nehmotných aktiv poskytnutých na základě licence a mohla být ukončena pouze v případě změny kontroly či podstatného břemena nebo v případě, že se jedné ze smluvních stran nepodařilo napravit neplnění podle této smlouvy. V souladu s tím společnost LuxSCS nemohla vypovědět licenční smlouvu jednostranně. Licenční smlouva byla změněna v lednu 2010 s účinností od 1. ledna 2009. Tato změna se týkala definice „provozního zisku v EU" používaného pro účely výpočtu licenčního poplatku.

2.4. **Sporné daňové rozhodnutí**

(28) Opatření posuzované v tomto rozhodnutí je dopis lucemburských daňových orgánů adresovaný společnosti Amazon ze dne 6. listopadu 2003 ([9]), kterým se schvaluje ujednání o převodních cenách popsané v dopise společnosti Amazon těmto orgánům ze dne 23. října 2003 a struktura skupiny Amazon popsaná v dopisech ze dne 23. října 2003 a 31. října 2003 ([10]).

(29) Ve svém dopise ze dne 31. října 2003 adresovaném lucemburské daňové správě (dále jen „dopis společnosti Amazon ze dne 31. října 2003") požádala společnost Amazon o potvrzení daňového zacházení se společností LuxSCS, jejími partnery se sídlem v USA a dividendami, které společnost LuxOpCo obdržela v rámci nové zamýšlené struktury. V tomto dopise se vysvětluje, že společnost LuxSCS, jako *Société en Commandite Simple*, není považována za samostatný daňový subjekt oddělený od svých partnerů, a v důsledku toho se na ni nevztahuje daň z příjmu právnických osob ani daň z majetku v Lucembursku. Bez ohledu na daňovou transparentnost společnosti LuxSCS by společnost LuxSCS nebo partneři se sídlem v USA i přesto mohli odvádět daně v Lucembursku, pokud by se mělo za to, že jejich činnosti jsou vykonávány prostřednictvím stálé provozovny v Lucembursku. V uvedeném dopise se proto dále uvádí, že se nelze domnívat, že společnost LuxSCS a její partneři jsou fyzicky přítomni v Lucembursku (kanceláře, zaměstnanci atd.), a nelze tedy předpokládat, že společnost LuxSCS je samostatným daňovým subjektem odděleným od svých partnerů a že vykonává obchodní činnost v Lucembursku. Existenci stálé provozovny v Lucembursku nelze předpokládat ani v případě partnerů společnosti.

(30) Ve svém dopise ze dne 23. října 2003 lucemburské daňové správě (dále jen „dopis společnosti Amazon ze dne 23. října 2003") požádala společnost Amazon o daňové rozhodnutí potvrzující daňové zacházení se společností LuxOpCo pro účely lucemburské daně z příjmu právnických osob. Tento dopis vysvětluje předpokládanou obchodní strukturu společnosti Amazon v Evropě a žádá potvrzení, že výsledkem ujednání o převodních cenách pro licenční smlouvu v něm popsaných bude „*patřičný a přijatelný zisk*" společnosti LuxOpCo „*s ohledem na politiku převodních cen a článek 56 a čl. 164 odst. 3 LITL*". Uvedený dopis odkazuje na přiloženou „*ekonomickou analýzu*", která stanoví „*funkce a rizika, která měla společnost LuxOpCo přijmout, jakož i povahu a rozsah nehmotných aktiv, která mají být předmětem licence na nehmotná aktiva*". Na základě této analýzy bylo navrženo ujednání o převodních cenách, podle kterého byla stanovena výše ročních poplatků, které by společnost LuxOpCo musela platit společnosti LuxSCS za používání nehmotných aktiv.

(31) V tomto rozhodnutí se posuzuje, zda ujednání o převodních cenách schválené ve sporném daňovém rozhodnutí obsahuje selektivní zvýhodnění, které by představovalo státní podporu.

3. **POPIS PŘÍSLUŠNÉHO PRÁVNÍHO RÁMCE**

3.1. **Vnitrostátní právní rámec**

(32) Obvyklá pravidla zdanění právnických osob v Lucembursku obsahuje lucemburský zákon o dani z příjmu právnických osob (*loi modifiée du 4.12.1967 concernant l'impôt sur le revenue*, dále jen „zákon LIR").

([9]) Viz 2. bod odůvodnění.

([10]) V návaznosti na zpoždění při provádění restrukturalizace evropských činností společnosti Amazon požádala tato společnost v dopise ze dne 5. prosince 2004 lucemburskou daňovou správu o potvrzení pokračující platnosti sporného daňového rozhodnutí, jehož platnost lucemburský správce daně potvrdil v dopise ze dne 23. prosince 2004. Sporné daňové rozhodnutí s původní platností na pět let, bylo v roce 2010 prodlouženo a bylo účinné do června 2014. Evropská struktura společnosti Amazon, která je zmíněna v žádosti o rozhodnutí a byla potvrzena ve sporném daňovém rozhodnutí, byla zavedena od května 2006 a platila až do června 2014, kdy byla tato struktura změněna.

(33) V čl. 18 odst. 1 zákona LIR se stanoví metoda stanovení ročního zisku právnické osoby platící daně: „Zisk se určuje jako rozdíl mezi čistými aktivy na konci vykazovaného období a čistými aktivy na začátku vykazovaného období, navýšený o vybranou obchodní hotovost nebo jiná aktiva plátce daně pro osobní potřebu nebo jakékoli jiné účely, která nejsou v zájmu společnosti, a snížený o další vklady provedené během vykazovaného období.“

(34) Článek 159 zákona LIR stanoví, že společnosti, které jsou daňovými rezidenty, odvádějí daň z celkových zisků. Článek 160 zákona LIR stanoví, že společnosti, které nejsou daňovými rezidenty, odvádějí daň z příjmů pocházejících z fiskálního území, které jsou definovány v článku 156 zákona LIR. Od roku 2011 platí všechny společnosti, které mají daňovou povinnost v Lucembursku, daně ze svého zdanitelného zisku v běžné daňové sazbě 28,80 %.

(35) V čl. 164 odst. 3 zákona LIR se stanoví: „Skrytá rozdělování zisku se zahrnují do zdanitelného příjmu. O skryté rozdělování zisku se jedná zejména v případech, kdy společník, člen nebo účastník získává od společnosti či sdružení přímo nebo nepřímo výhodu, již by za běžných okolností nezískal, pokud by neměl tento status.“ ([11]) V rozhodnutí o zahájení řízení se Komise domnívala – viz zejména 59. bod odůvodnění – že článek 164 zákona LIR představuje v Lucembursku legislativní základ pro převodní ceny, a provádí tak článek 9 vzorové úmluvy OECD o daních, který stanoví zásadu obvyklých tržních podmínek, podle níž se ceny v transakcích mezi společnostmi stanoví v souladu s tržními cenami (viz 40. bod odůvodnění tohoto rozhodnutí).

(36) Od 1. ledna 2017 nový článek 56a zákona LIR výslovně formalizoval uplatňování zásady obvyklých tržních podmínek v rámci lucemburského daňového práva. To potvrdil i Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ve věci Amazon: *„nový článek zákona o dani z příjmů ‚výslovně formálně stvrzuje uplatňování zásady obvyklých tržních podmínek v rámci lucemburského daňového práva‘ až od 1. ledna 2017, tedy po přijetí dotčeného daňového rozhodnutí a jeho prodloužení*“.

3.2. **Pokyny ke stanovování převodních cen**

(37) Toto rozhodnutí se týká daňového rozhodnutí, které potvrzuje platnost ujednání o převodních cenách, označované také jako předběžné posouzení převodních cen. Předběžná posouzení převodních cen jsou ujednání, která pro daňové účely předem určují vhodný soubor kritérií pro stanovení převodních cen u transakcí uvnitř skupiny za stanovené časové období.

(38) V tomto kontextu se převodní ceny týkají cen účtovaných za obchodní transakce mezi různými částmi téže podnikatelské skupiny, zejména cen stanovených za zboží prodané nebo služby poskytnuté jednou dceřinou společností podnikatelské skupiny jiné dceřiné společnosti téže skupiny. Převodní ceny se tedy týkají rozdělení zisku mezi různé části téže podnikové skupiny.

(39) Nadnárodní společnosti platí daně v jurisdikcích, které mají různé daňové sazby. Zisk po zdanění vykázaný na úrovni skupiny podniků je součtem zisků po zdanění v každé zemi, ve které podléhá zdanění. Proto mají nadnárodní společnosti při rozdělování zisku mezi jednotlivé společnosti skupiny finanční motivaci přiřadit co nejvíce zisku do jurisdikcí s nízkým zdaněním a co nejméně zisku do jurisdikcí s vysokým zdaněním, nikoliv maximalizovat zisk vykázaný v každé zemi.

(40) Aby se dosáhlo spravedlivého zdanění, byl stanoven mezinárodně dohodnutý standard pro stanovení převodních cen. Článek 9 vzorové úmluvy OECD o daních z příjmu a majetku tak stanoví tzv. zásadu obvyklých tržních podmínek, podle které se ceny v mezipodnikových transakcích stanoví v souladu s tržními cenami. Zásada obvyklých tržních podmínek je podrobněji popsána v pokynech OECD k převodním cenám ([12]) (dále jen „pokyny OECD k převodním cenám“).

([11]) Používání čl. 164 odst. 3 zákona LIR na financující společnosti objasnila lucemburská daňová správa v oběžnících č. 164/2 ze dne 28. ledna 2011 a č. 164/2a ze dne 8. dubna 2011, které byly nahrazeny oběžníkem Circulaire du directeur des contributions LIR no 56/1 – 56bis/1 du 27 décembre 2016, traitement fiscal des sociétés exerçant des transactions de financement intra-groupe.

([12]) Pokyny OECD k převodním cenám pro nadnárodní podniky a daňové správy, OECD, 2010.

4. DŮVODY PRO ZAHÁJENÍ FORMÁLNÍHO VYŠETŘOVACÍHO ŘÍZENÍ

(41) V rozhodnutí o zahájení řízení Komise vyjádřila vážné pochybnosti o slučitelnosti sporného daňového rozhodnutí s vnitřním trhem. Zejména šlo o to, zda ujednání o převodních cenách schválené sporným daňovým rozhodnutím vedlo k platbě poplatku ve prospěch společnosti LuxSCS a odměnám pro společnost LuxOpCo v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek.

(42) Ve svém rozhodnutí o zahájení řízení Komise uvedla, že lucemburská daňová správa sporným daňovým rozhodnutím schválila ujednání o převodních cenách navržená společností Amazon v žádosti o rozhodnutí na základě článku 164 zákona LIR, který – podle Komise – provedl článek 9 vzorové úmluvy OECD o daních a zakotvil zásadu obvyklých tržních podmínek do lucemburského práva. Na základě této zásady musí být převodní cena srovnatelná s cenou, která by byla stanovena mezi nezávislými subjekty na základě tradiční metody, podle níž se zdanitelný zisk vypočítává na základě rozdílu mezi příjmem a náklady společnosti, aby se zabránilo vyhýbání se daňovým povinnostem. Jakýkoli výsledek, který se od tohoto výsledku odchyluje a snižuje základ daně, má za následek zvýhodnění dotyčného plátce daně.

(43) Komise proto ve svém rozhodnutí o zahájení řízení došla k závěru, že schválení ujednání o převodních cenách, které neodráží tržní výsledek a které zvýhodňuje určitý podnik, musí být považováno *prima facie* za selektivní. Toto selektivní zacházení má vyplývat z odchylky od zásady obvyklých tržních podmínek, jak je stanovena ve vzorové úmluvě OECD o daních a v pokynech OECD k převodním cenám a začleněna do vnitrostátního práva podle článku 164 zákona LIR, nebo z jejího nesprávného uplatňování.

(44) Na tomto základě Komise ve svém rozhodnutí o zahájení řízení vznesla následující pochybnosti, které se týkají výhradně legality sporného daňového rozhodnutí s ohledem na zásadu obvyklých tržních podmínek, jak je stanovena ve vzorové úmluvě OECD o daních a v pokynech OECD k převodním cenám a začleněna do vnitrostátního práva podle článku 164 zákona LIR.

(45) Zaprvé Komise uvedla, že sporné daňové rozhodnutí bylo zřejmě vydáno bez zprávy o převodních cenách, která by potvrzovala charakter zásady obvyklých tržních podmínek podle pokynů OECD k převodním cenám. Dále poznamenala, že rozhodnutí bylo vydáno do jedenácti pracovních dnů od doručení žádosti.

(46) Zadruhé Komise došla k předběžnému závěru, že ujednání o převodních cenách potvrzené ve sporném daňovém rozhodnutí nevycházelo, jak se zdá, z žádné z všeobecně uznávaných metod stanovení převodních cen podle pokynů OECD k převodním cenám.

(47) Zatřetí Komise zjistila, že na rozdíl od doporučení uvedeného v bodě 6.16 pokynů OECD k převodním cenám z roků 1995 a 2010 nesouvisela platba poplatků schválená sporným daňovým rozhodnutím s výsledkem, tržbami nebo ziskem. Místo toho byl poplatek vypočítán jako zbytkový zisk z transakcí uvnitř skupiny společnosti LuxOpCo, který byl stanoven odečtením běžné návratnosti přičitatelné funkcím společnosti LuxOpCo ze skutečně zaznamenaného zisku společnosti LuxOpCo.

(48) Začtvrté Komise v návaznosti na pokyny OECD k převodním cenám zpochybnila, zda bylo správné se domnívat, že společnost LuxOpCo vykonává méně komplexní funkce než společnost LuxSCS. Na základě popisu funkcí vykonávaných společností LuxOpCo a rizik, které podstupuje, se tyto funkce a rizika totiž jeví jako komplexnější než funkce a rizika společnosti LuxSCS. Specifické funkce související s nehmotnými aktivy, za které je společnost LuxSCS údajně odměňována, nebyly popsány v žádosti o rozhodnutí ani lucemburskou daňovou správou ve sporném daňovém rozhodnutí. Ačkoli si podle žádosti o rozhodnutí měla společnost LuxSCS ponechat veškerá rizika spojená s vlastnictvím tohoto duševního vlastnictví, nebyla tato rizika, která měla společnost LuxSCS převzít při držbě nehmotných aktiv, specifikována, zejména ve srovnání s podnikatelskými riziky, která převzala společnost LuxOpCo.

(49) Za páté, Komise měla za to, že [4–6]% přirážka k provozním nákladům při použití transakční metody čistého rozpětí (dále jen „metoda TNMM“) podle pokynů OECD k převodním cenám, která byla schválena ve sporném daňovém rozhodnutí pro funkce vykonávané společností LuxOpCo, byla relativně nízká. Zejména s ohledem na to, že funkce společnosti LuxOpCo byly prezentovány jako centrální a strategické obchodní rozhodování, koncentrující obchodní riziko celého evropského trhu. Navíc nebylo vysvětleno uplatňování dolní a horní meze při určování odměny společnosti LuxOpCo podle zásady obvyklých tržních podmínek, které mělo ve skutečnosti přednost před ujednáním o převodních cenách na základě provozních výdajů. A konečně Komise zpochybnila oprávněnost volby nepřímé metody stanovení převodních cen pro účely určení odměny společnosti LuxOpCo vzhledem k tomu, že pokyny OECD k převodním cenám upřednostňují použití přímých metod pro stanovení přiměřené výše zdanitelných zisků.

(50) Zašesté Komise poznamenala, že ačkoli bylo sporné daňové rozhodnutí vydáno v roce 2003, zdá se, že v roce 2014 bylo stále v platnosti. Komise konstatovala, že tato doba trvání byla mnohem delší než doba trvání daňových rozhodnutí uzavřených v jiných členských státech. Komise vyjádřila pochybnosti o tom, zda je správné považovat odměnu přijatou v rozhodnutí za odpovídající zásadě obvyklých tržních podmínek po více než deseti letech bez jakéhokoli přezkumu nebo povinnosti uvědomit správní orgán, v případě, že by mezitím došlo ke změně nějakých zásadních okolností.

(51) Vzhledem k těmto pochybnostem došla Komise ve svém rozhodnutí o zahájení řízení k předběžnému závěru, že sporné daňové rozhodnutí poskytlo společnosti Amazon selektivní výhodu v tom, že jeho výsledkem byla platba poplatků ve prospěch společnosti LuxSCS a odměna pro společnost LuxOpCo, která se odchylovala od obvyklého tržního výsledku. Jelikož byly, jak se zdá, splněny všechny ostatní podmínky čl. 107 odst. 1 Smlouvy a neexistoval žádný zjevný základ pro slučitelnost podle čl. 107 odst. 2 nebo 3 Smlouvy, došla Komise k předběžnému závěru, že sporné daňové rozhodnutí představuje státní podporu neslučitelnou s vnitřním trhem.

5. PŘIPOMÍNKY LUCEMBURSKÝCH ORGÁNŮ K ROZHODNUTÍ O ZAHÁJENÍ ŘÍZENÍ

5.1. K údajným právním chybám v rozhodnutí o zahájení řízení

(52) Podle Lucemburska oslabuje rozhodnutí o zahájení řízení řada právních chyb.

(53) Zaprvé se Lucembursko domnívalo, že rozhodnutí představuje zásah do jeho svrchovaných práv v oblasti přímých daní. Zejména bylo toho názoru, že Komise překročila své pravomoci v oblasti státní podpory tím, že vytvořila a uložila svůj vlastní výklad zásady obvyklých tržních podmínek.

(54) Lucembursko upozornilo zejména na specifický charakter a složitost stanovení převodních cen. Podle pokynů OECD k převodním cenám potřebují vnitrostátní daňové orgány určité právo vlastního uvážení, aby byly schopny vykládat daňová pravidla v kontextu individuálního případu a rozhodnout, zda výsledkem použité metodiky stanovení převodních cen je přijatelná převodní cena. Lucembursko argumentovalo, že obdrželo potvrzení, že jeho praxe v oblasti daňových rozhodnutí je vhodná a je v souladu s kodexem chování pro zdaňování podniků a s pokyny OECD k převodním cenám.

(55) Zadruhé Lucembursko tvrdilo, že se precedenty, o něž se Komise ve svém rozhodnutí o zahájení řízení opřela, liší od sporného daňového rozhodnutí v tom, že se dotýkaly režimů, které obsahovaly prvky vedoucí ke zvýhodnění bez ohledu na individuální okolnosti plátců daně.

(56) Zatřetí Lucembursko tvrdilo, že rozhodnutí o zahájení řízení postrádá analýzu výběru a konkrétně že neidentifikuje referenční daňový systém ani referenční skupinu plátců daně, s nimiž by daňové zacházení se společností Amazon mělo být porovnáno. V důsledku toho se na společnost Amazon nevztahovala žádná odchylka od referenčního daňového systému a nebylo zjištěno žádné zvýhodnění.

(57) Pokud jde o správný referenční rámec, domnívalo se Lucembursko, že jím je vnitrostátní daňové právo, a zejména čl. 164 odst. 3 a článek 18 zákona LIR. Trvalo na tom, že sporné daňové rozhodnutí musí být posouzeno ve světle zavedeného příslušného regulačního rámce a ekonomického kontextu panujícího v době poskytnutí opatření, tj. v roce 2003. Konstatovalo, že v dané době pokyny OECD k převodním cenám z roku 2010 neexistovaly a lucemburské právo neobsahovalo ani odkaz na pokyny OECD k převodním cenám z roku 1995.

(58) Začtvrté se Lucembursko domnívalo, že Komise neurčila žádnou kategorii podniků, jimž mohl z opatření plynout prospěch. Pokud jde o referenční skupinu plátců daně, mělo Lucembursko za to, že ve srovnatelné skutkové a právní situaci jsou pouze plátci daně, na něž se vztahují pravidla pro stanovení převodních cen a jeho praxe v oblasti daňových rozhodnutí.

5.2. **K pochybnostem vyjádřeným v rozhodnutí o zahájení řízení**

(59) Lucembursko se též zaměřilo konkrétně na pochybnosti, jež Komise vyjádřila v rozhodnutí o zahájení řízení ohledně souladu sporného daňového rozhodnutí se zásadou obvyklých tržních podmínek v souladu s pokyny OECD k převodním cenám.

(60) Zaprvé Lucembursko tvrdilo, že obava Komise, že sporné daňové rozhodnutí bylo vydáno bez požadované ekonomické analýzy, je neopodstatněná, neboť byla vypracována zpráva o stanovení převodních cen, která odůvodňuje ujednání o převodních cenách navržené v žádosti o rozhodnutí.

(61) Lucembursko vysvětlilo, že jelikož on-line maloobchodní prodej je činnost s nízkými maržemi a čelí ostré konkurenci, bylo strategií společnosti Amazon odlišit se pomocí technologických inovací. Z tohoto důvodu byla nehmotná aktiva společnosti Amazon považována za zásadní zdroj hodnoty pro její činnost.

(62) Lucembursko uvedlo, že sporné daňové rozhodnutí schvaluje ujednání o převodních cenách založené na metodě TNMM s cílem určit výši licenčního poplatku placeného společností LuxOpCo společnosti LuxSCS podle zásady obvyklých tržních podmínek, která je v souladu s lucemburským právním rámcem platným v době vydání opatření. Metoda TNMM je metoda stanovení převodních cen, která odpovídá lucemburským pravidlům pro stanovení převodních cen a administrativní praxi. Přijetí metody TNMM lucemburským správcem daně odráželo funkční analýzu zahrnutou ve zprávě o převodních cenách. Společnost LuxOpCo byla tudíž pokládána za méně komplexní subjekt než společnost LuxSCS a byla náležitě zvolena za testovanou stranu. Jiné metody by přinesly kolísavější výsledky. S ohledem na tyto úvahy Lucembursko tvrdilo, že sporné daňové rozhodnutí nelze pokládat za přijetí „nejnižšího možného výsledku“ pro společnost LuxOpCo.

(63) Zatřetí v reakci na pochybnosti Komise vyjádřené v rozhodnutí o zahájení řízení, že poplatek placený společností LuxOpCo společnosti LuxSCS nesouvisí s výsledkem, tržbami nebo ziskem, Lucembursko potvrdilo, že poplatek se vypočítá jako zbytkový zisk. Lucembursko však takový výsledek pokládalo za neoddělitelně spjatý s uplatněním metody TNMM a v souladu s funkční analýzou a analýzou rizik.

(64) Začtvrté Lucembursko tvrdilo, že skutečná finanční návratnost společnosti LuxOpCo za každý rok příslušného období je plně v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek.

(65) Za páté, pokud jde o pochybnosti o významu dolní a horní meze pro odměny společnosti LuxOpCo, Lucembursko tvrdilo, že dolní mez zaručuje kladnou odměnu rostoucí v souladu s rozšiřující se obchodní činností. Horní mez a strop vybízely společnost LuxOpCo k účinnému řízení jejích činností. Vzhledem k tomu, že marže, které společnost LuxOpCo dosáhla v období 2006 až 2013, činila v průměru [3,5–4] (*) % a každý rok spadaly do mezikvartilového rozpětí, došlo Lucembursko k závěru, že stropy a horní meze neměly žádný skutečný a praktický dopad.

(66) Lucembursko dále tvrdilo, že pro zdanitelný základ nebyla stanovena horní mez a že se zvyšoval společně s expanzí a investicemi společnosti Amazon v EU. Rozpětí odměny bylo uplatňováno na všechny provozní náklady společnosti LuxOpCo, a nejen na její provozní náklady vzniklé v Lucembursku.

(*) Důvěrná informace.

(67) Zašesté, pokud jde o trvání sporného daňového rozhodnutí, Lucembursko vysvětlilo, že se původně předpokládalo, že bude platit pět účetních období od začátku činností společnosti Amazon v Lucembursku, k nimž ve skutečnosti došlo v roce 2006 ([13]). Sporné daňové rozhodnutí bylo tudíž zpočátku v platnosti do roku 2011. Lucembursko dále vysvětlilo, že podle jeho tehdejší správní praxe byla rozhodnutí o převodních cenách obecně měněna pouze za předpokladu, že došlo k významné změně modelu činnosti nebo podmínek na trhu. Lucembursko dále vysvětlilo, že po hospodářské krizi v roce 2008 byla odměna za srovnatelné činnosti (on-line maloobchodní prodej) pod výrazným tlakem a provozní marže společnosti Amazon se neustále ztenčovaly. V tomto kontextu se Lucembursko domnívalo, že přezkum cenového ujednání mohl vést ke snížení odměny společnosti LuxOpCo.

6. PŘIPOMÍNKY ZÚČASTNĚNÝCH STRAN K ROZHODNUTÍ O ZAHÁJENÍ ŘÍZENÍ

6.1. Připomínky společnosti Amazon

(68) Společnost Amazon se ve svých připomínkách zaměřila na údajné právní chyby a na pochybnosti vyjádřené Komisí v rozhodnutí o zahájení řízení.

(69) Pokud jde o právní chyby, společnost Amazon tvrdila, že Komise ve svém rozhodnutí o zahájení řízení neurčila správně referenční rámec a nedoložila selektivitu opatření. Podle společnosti Amazon by mělo být sporné daňové rozhodnutí přezkoumáno z hlediska specifického pravidla vnitrostátního práva a/nebo správní praxe a nikoli systému daně právnických osob jako celku. Správným referenčním rámcem k posouzení sporného daňového rozhodnutí je proto zásada obvyklých tržních podmínek podle čl. 164 odst. 3 a článku 18 zákona LIR společně s příslušnou správní praxí uplatňující daná ustanovení. Podle společnosti Amazon by navíc k obavám ohledně státní podpory mohlo dojít pouze v případě, že by se sporné daňové rozhodnutí odchýlilo od běžného výkladu a uplatňování zásady obvyklých tržních podmínek v Lucembursku, což podle společnosti Amazon v případě sporného daňového rozhodnutí nenastalo. Kromě toho společnost Amazon tvrdila, že Komise neprokázala selektivitu opatření.

(70) Pokud jde o pochybnosti vyjádřené Komisí v rozhodnutí o zahájení řízení, připomínky společnosti Amazon se z velké části shodují s připomínkami Lucemburska, a sice natolik, že společnost Amazon rovněž tvrdila, že k žádosti o rozhodnutí byla přiložena zpráva o stanovení převodních cen a že tato žádost byla důkladně přezkoumána.

(71) Společnost Amazon dále argumentovala, že zvolená metoda stanovení převodních cen, rozdělení zbytkového zisku, není v souladu pouze s pokyny OECD k převodním cenám, ale též s lucemburskými pravidly pro stanovení převodních cen a správní praxí ([14]).

(72) Společnost Amazon dodala, že příspěvky společnosti LuxSCS nespočívají pouze v poskytování nehmotných aktiv formou podlicence, ale vyplývají též z podstoupení rizik spojených s činnostmi společnosti LuxOpCo.

(73) Společnost Amazon dále tvrdila, že použití metody CUP nebylo za daných okolností vhodné. Společnost Amazon tvrdila, že lucemburská daňová správa musí bez ohledu na další faktory zahájit analýzu převodních cen na základě metodiky vybrané plátcem daně. Společnost Amazon rovněž připomněla, že použití jakékoli metody určení převodních cen obvykle dává spíše než jedné konkrétní ceně vzniknout cenovému rozpětí a že stanovování převodních cen není exaktní vědou a vyžaduje vlastní úsudek.

(74) Společnost Amazon rovněž obhajovala platnost trvání sporného daňového rozhodnutí předložením zprávy *ex post* o převodních cenách, kterou si nechala vypracovat v roce 2012 (dále jen „zpráva *ex post* o převodních cenách z roku 2012“). V této zprávě byly představeny dva aktualizované soubory údajů o společnostech: jeden vycházel z údajů z let 2004–2006 a druhý z let 2008–2010, které podle společnosti Amazon potvrdily, že odměny společnosti LuxOpCo se po celé příslušné období pohybovaly v rozmezí obvyklých tržních podmínek.

([13]) V dopise ze dne 5. prosince 2004 informovala společnost Amazon Lucembursko, že restrukturalizace bude dokončena až v roce 2006, a požádala, aby sporné daňové rozhodnutí platilo od toho okamžiku po dobu pěti let. Dne 23. prosince 2004 Lucembursko potvrdilo, že popsané zpoždění nemá vliv na smlouvu ze dne 6. listopadu 2003 za předpokladu, že budou zachovány další podmínky z žádosti ze dne 23. října 2003.

([14]) K doložení tohoto argumentu odkazuje společnost Amazon na daňová rozhodnutí vydaná Lucemburskem a zveřejněná Mezinárodním konsorciem investigativních novinářů (International Consortium of Investigative Journalists, ICIJ). Mezi nimi určila 97 rozhodnutí, která se podle ní opírají o metodu rozdělení zbytkového zisku a v rámci finančních ujednání rozdělují nejedinečnou návratnost, tj. pevné finanční rozpětí pro lucemburský subjekt, zatímco zbytkový zisk se přiděluje držiteli finančního nástroje.

6.2. **Připomínky ostatních zúčastněných stran**

(75) Centrum EPICENTER ([15]), sdružení Computer & Communications Industry Association (Sdružení odvětví počítačů a komunikací, dále jen „CCIA“) a společnosti ATOZ a Fedil předložily své připomínky, v nichž vyjádřily řadu obav. Centrum EPICENTER se domnívalo, že rozhodnutí o zahájení řízení nezohledňuje odpovídající míru vlastního uvážení při stanovování převodních cen, a mělo za to, že Komise překračuje své zákonné pravomoci v oblasti přímých daní a využívá pravidla státní podpory k řešení škodlivé daňové soutěže. Společnosti ATOZ i Fedil tvrdily, že pro účely posouzení státní podpory nebylo správné zohlednit pravidla OECD pro stanovení převodních cen, protože v té době nebyla začleněna do lucemburských právních předpisů.

(76) Organizace Oxfam, sdružení Booksellers Association of the United Kingdom & Ireland Ltd., Evropská a mezinárodní federace knihkupců, le Syndicat de la librairie française, Federace evropských nakladatelů a organizace le Syndicat des Distributeurs de Loisirs Culturels a rakouská Spolková pracovní komora (Bundesarbeitskammer) buď podpořily argumenty Komise, nebo uvítaly vyšetřování státní podpory ze strany Komise.

7. **INFORMACE PŘEDLOŽENÉ SPOLEČNOSTÍ X**

(77) Společnost X, která je konkurentem společnosti Amazon působícím v on-line maloobchodním prodeji na trhu EU a nechtěla odhalit svou totožnost, předložila v souvislosti s vyšetřováním Komisi informace o trhu. Vysvětlila, že hlavními faktory úspěšného a trvalého maloobchodního podnikání na internetu jsou zákazníci a marketing, takže klíčovými aktivy pro zajištění růstu na tomto trhu jsou solidní databáze zákazníků a finanční schopnost realizovat rozsáhlé investice do marketingu. Společnost X také zdůraznila, že společnost Amazon poměrně agresivně investovala do technologií a marketingu, čímž získala výhody, kterým lze jen těžko konkurovat.

8. **PŘIPOMÍNKY LUCEMBURSKÝCH ORGÁNŮ K PŘIPOMÍNKÁM TŘETÍCH STRAN A INFORMACÍM PŘEDLOŽENÝM SPOLEČNOSTÍ X**

(78) V dopise ze dne 20. dubna 2015 vyjádřilo Lucembursko svůj souhlas s připomínkami, které předložily společnost Amazon, společnost FEDIL, sdružení CCIA, společnost ATOZ a centrum EPICENTER, ačkoliv se domnívalo, že ostatní připomínky předložené v reakci na rozhodnutí o zahájení řízení nebyly pro tuto věc relevantní.

(79) Dne 2. května 2016 předložilo Lucembursko své připomínky k podání společnosti X. Konstatovalo, že společnost Amazon je jakožto tržní subjekt kompetentnější k předložení připomínek k podání společnosti X.

9. **DALŠÍ PODÁNÍ SPOLEČNOSTI AMAZON**

(80) Ve svých dalších podáních poskytla společnost Amazon doplňující informace, aby odůvodnila to, že odměna společností LuxSCS a LuxOpCo schválená sporným daňovým rozhodnutím byla v souladu se lucemburským daňovým systémem.

(81) Společnost Amazon dále zpochybnila, zda je společnost X skutečně srovnatelná se společností LuxOpCo, a tvrdila, že informace, které poskytla, neměly být zohledněny, protože v době vydání sporného daňového rozhodnutí nebyly k dispozici.

(82) Pokud jde o elektronické obchodování společnosti Amazon opírající se o technologie, společnost Amazon tvrdí, že technologické inovace jsou středobodem jejího obchodního modelu elektronického obchodování zaměřeného na služby a mají pro podnikání zásadní význam.

(83) Co se týče kritických hrozeb pro evropské operace společnosti Amazon, společnost Amazon uvedla následující: i) konkurence v oblasti elektronického obchodu, ii) (nedostatečné) přijetí nových produktů, služeb a technologií zákazníky a iii) místní ekonomické a politické podmínky a změny právního rámce.

(84) Ve svých dalších podáních společnost Amazon poskytla prohlášení k řízení amerického daňového soudu a nově zadanou zprávu o převodních cenách. První zpráva byla předložena, aby podpořila sazby licenčních poplatků, které společnost LuxSCS obdržela v příslušném období, zatímco pozdější zpráva *ex-post* měla podpořit tvrzení, že odměna společnosti LuxOpCo byla v souladu s obvyklými tržními podmínkami.

([15]) Centrum EPICENTER popisuje samo sebe jako nezávislou iniciativu šesti předních think tanků z celé Evropské unie. Jeho cílem je zajišťovat informace pro debaty o politikách EU a prosazovat zásady svobodné společnosti sdružováním odborných ekonomických poznatků vlastních členů.

10. **POSOUZENÍ**

(85) Podle čl. 107 odst. 1 Smlouvy jsou podpory poskytované v jakékoli formě státem nebo ze státních prostředků, které narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž tím, že zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby, neslučitelné s vnitřním trhem, pokud ovlivňují obchod mezi členskými státy.

(86) Jak rozhodly soudy Unie ([16]), klasifikace určitého opatření jako státní podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy proto předpokládá splnění všech následujících podmínek: i) opatření musí být přičitatelné státu a financováno ze státních prostředků; ii) musí příjemci poskytovat výhodu; iii) tato výhoda musí být selektivní a iv) opatření narušuje nebo může narušovat hospodářskou soutěž a ovlivňovat obchod mezi členskými státy.

(87) Pro účely tohoto rozhodnutí je zejména nutné dále zkoumat existenci selektivního zvýhodnění.

(88) Podle ustálené judikatury z podmínky týkající se selektivního zvýhodnění „plyne […] povinnost určit, zda v rámci daného právního režimu může dotčené vnitrostátní opatření zvýhodňovat ‚určité podniky nebo určitá odvětví výroby' vůči ostatním, které se nacházejí s ohledem na cíl sledovaný uvedeným režimem ve srovnatelné skutkové a právní situaci, a se kterými je zacházeno odlišně, což lze v zásadě kvalifikovat jako diskriminaci" ([17]).

(89) Konkrétněji pak Soudní dvůr vypracoval k určení toho, zda je určité daňové opatření selektivní, třífázovou analýzu ([18]). Nejprve je určen obecný nebo běžný daňový režim, který je použitelný v členském státě. Ten představuje „referenční systém". V druhé fázi se určí, zda předmětné daňové opatření představuje odchylku od tohoto systému tím, že rozlišuje mezi hospodářskými subjekty, které se s ohledem na cíle vlastní tomuto systému nacházejí ve srovnatelné právní a skutkové situaci. Pokud opatření představuje odchylku od referenčního systému, je ve třetí fázi stanoveno, zda lze toto opatření odůvodnit povahou nebo obecnou systematikou referenčního systému. Daňové opatření, které se odchyluje od referenčního systému, může být oprávněné, pokud příslušný členský stát může prokázat, že toto opatření přímo vyplývá ze základních nebo řídících principů tohoto daňového systému ([19]). Pokud tomu tak je, pak daňové opatření není selektivní. Ve třetí fázi nese důkazní břemeno členský stát.

(90) V rozsudku ve věci FIAT ([20]) Soudní dvůr dále upřesnil, jak určit příslušný referenční systém. Soudní dvůr uvedl, že Komise by při určování referenčního systému neměla brát v úvahu parametry a pravidla, která nejsou součástí vnitrostátního daňového systému. Konkrétně v bodě 96 rozsudku ve věci FIAT Soudní dvůr uvedl, že „[p]*ři posuzování existence selektivního daňového zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU a pro účely stanovení daňové zátěže, kterou má obvykle nést podnik, tedy nelze vzít v úvahu parametry a pravidla nepatřící do dotčeného vnitrostátního daňového systému, ledaže na ně tento systém výslovně odkazuje*".

(91) S ohledem na tyto zásady, které jsou připomenuty v bodě 44 rozsudku ve věci Amazon, Soudní dvůr v bodě 58 tohoto rozsudku ([21]) potvrdil závěr Tribunálu, že Komise v závěrečném rozhodnutí neprokázala existenci zvýhodnění ve prospěch skupiny Amazon ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy. Soudní dvůr proto potvrdil zrušení rozhodnutí o uzavření řízení.

([16]) Věc C-399/08 P, Komise v. Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, bod 39.
([17]) Věc C-457/21 P, Komise v. Amazon.com a další, EU:C:2023:985, bod 33. Viz také rozsudek ve spojených věcech Lucembursko a další v. Komise, C-451/21 P a C-454/21 P, ECLI:EU:C:2023:948, bod 106. Viz dále C-172/03, Heiser, ECLI:EU:C:2005:130, bod 40.
([18]) Spojené věci C-78/08 až C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2009:417, body 49 a 64–65. Tato třífázová metoda analýzy selektivity podpory byla navržena tak, aby odhalila skrytou selektivitu výhodných daňových opatření, která jsou zdánlivě dostupná každému podniku: viz spojené věci C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P, Španělsko a další v. Komise, ECLI:EU:C:2023:60, bod 48.
([19]) Spojené věci C-78/08 až C-80/08 Paint Graphos, ECLI:EU:C:2009:417, bod 65.
([20]) Spojené věci C-885/19 P a C-898/19 P, Komise v. Fiat Chrysler Finance Europe, ECLI:EU:C:2022:859.
([21]) Věc C-457/21 P, Komise v. Amazon.com a další, ECLI:EU:C:2023:985: viz také odůvodnění v bodech 41 až 50 a 53 až 58.

(92) Podle článku 266 Smlouvy je proto povinností Komise přijmout opatření nezbytná k dosažení souladu s rozsudkem ve věci Amazon.

(93) Závěry Soudního dvora v rozsudku ve věci Amazon jsou přímo relevantní pro posouzení pochybností vznesených v rozhodnutí o zahájení řízení, pokud jde o sporné daňové rozhodnutí. Tyto pochybnosti byly založeny zejména na analýze existence selektivního zvýhodnění vycházející z referenčního systému, který předpokládal začlenění zásady obvyklých tržních podmínek OECD, jak je uvedena v článku 9 vzorové úmluvy OECD o daních, do lucemburského daňového práva. Tentýž přístup vycházel z použitelnosti pokynů OECD k převodním cenám v rámci lucemburského daňového systému.

(94) Konkrétněji Komise v rozhodnutí o zahájení řízení uvedla, že má za to, že článkem 164 zákona LIR se článek 9 vzorové úmluvy OECD o daních začleňuje do vnitrostátního daňového práva. Komise dospěla k závěru, že jakýkoli výsledek, který se odchyluje od zásady obvyklých tržních podmínek, jak je vyjádřena v uvedené úmluvě a v pokynech OECD k převodním cenám, a snižuje základ daně, má za následek poskytnutí výhody dotčenému daňovému poplatníkovi ([22]).

(95) Jinými slovy, předběžná kvalifikace sporného daňového rozhodnutí jako státní podpory, jak je stanovena v rozhodnutí o zahájení řízení, vyplývala z odchylky od zásady obvyklých tržních podmínek, jak je stanovena ve vzorové úmluvě OECD o daních a v pokynech OECD k převodním cenám, nebo z jejího nesprávného uplatnění.

(96) Komise dále podotýká, že šest podrobných pochybností vyjádřených v 63. až 76. bodě odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení a připomenutých v oddíle 4 tohoto rozhodnutí vycházelo z předpokladu zásady obvyklých tržních podmínek odvozené z článku 9 vzorové úmluvy OECD o daních, jak je vykládána v pokynech OECD k převodním cenám.

(97) Komise však uznává, že v bodě 54 rozsudku ve věci Amazon Soudní dvůr uvedl, že pro účely stanovení referenčního rámce v kontextu třífázového testu k prokázání existence selektivní výhody lze použít pouze zásady začleněné do vnitrostátního práva. Soudní dvůr tak stanovil, že "*…pouze začlenění této zásady [obvyklých tržních podmínek] jako takové do vnitrostátního práva, které a minima vyžaduje, aby vnitrostátní právo na uvedenou zásadu výslovně odkazovalo, by Komisi umožnilo uplatnit tuto zásadu v rámci posouzení existence selektivního zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU*".

(98) Dále v bodě 55 rozsudku ve věci Amazon Soudní dvůr rozhodl, že Komise v závěrečném rozhodnutí chybně stanovila referenční rámec, neboť zásada obvyklých tržních podmínek nebyla zakotvena ve vnitrostátním právu. V podstatě dospěl k závěru, že „[j]*ak přitom sama Komise uznala […], nový článek zákona o dani z příjmů „výslovně formálně stvrzuje uplatňování zásady obvyklých tržních podmínek v rámci lucemburského daňového práva" až od 1. ledna 2017, tedy po přijetí dotčeného daňového rozhodnutí a jeho prodloužení. Je tedy nesporné, že požadavek připomenutý judikaturou citovanou v předchozím bodě nebyl splněn, když dotyčný členský stát přijal opatření, o němž měla Komise za to, že představuje státní podporu, takže tento orgán nemohl tuto zásadu použít se zpětnou účinností ve sporném rozhodnutí*".

(99) S ohledem na tento závěr se Komise domnívá, že pochybnosti uvedené v rozhodnutí o zahájení řízení musí být zrušeny. Jelikož sporné daňové rozhodnutí pochází ze dne 6. listopadu 2003, bylo přijato v době, kdy zásada obvyklých tržních podmínek ještě nebyla začleněna do lucemburského daňového práva, jak vyplývá z rozsudku ve věci Amazon.

(100) Jak bylo připomenuto v rozsudku ve věci Amazon, pochybení při určení pravidel skutečně použitelných na základě příslušného vnitrostátního práva, a tedy při určení „obvyklého" zdanění, na jehož základě mělo být sporné daňové rozhodnutí posouzeno, nutně postihují veškeré úvahy týkající se existence selektivního zvýhodnění ([23]).

([22]) Komise odkázala na věc týkající se státní podpory C 49/2001, Lucemburská koordinační centra, Úř. věst. L 170, 9.7.2003, s. 20.
([23]) Věc C-457/21 P, Komise v. Amazon.com a další, ECLI:EU:C:2023:985, bod 37.

(101) Proto ani konkrétní pochybnosti uvedené v rozhodnutí o zahájení řízení, ani odůvodnění v něm uvedené neumožňují Komisi prokázat, že Lucembursko sporným daňovým rozhodnutím poskytlo společnosti Amazon selektivní zvýhodnění. V tomto rozhodnutí Komise neposuzovala existenci selektivního zvýhodnění s ohledem na jakýkoli jiný referenční systém ani nevznesla pochybnosti o existenci podpory z jiných důvodů souvisejících s existencí selektivního zvýhodnění.

(102) V tomto rozhodnutí proto musí Komise zrušit pochybnosti o existenci selektivního zvýhodnění vyjádřené v rozhodnutí o zahájení řízení. Vzhledem k tomu, že kritéria pro závěr o existenci státní podpory na základě čl. 107 odst. 1 Smlouvy jsou kumulativní, není nutné posuzovat ostatní kritéria stanovená v uvedeném ustanovení.

11. **ZÁVĚR**

(103) Na základě výše uvedených skutečností dospěla Komise k závěru, že sporné daňové rozhodnutí vydané Lucemburskem ve prospěch společnosti Amazon nepředstavuje státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy,

PŘIJALA TOTO ROZHODNUTÍ:

Článek 1

Sporné daňové rozhodnutí vydané daňovou správou Lucemburského velkovévodství dne 6. listopadu 2003 ve prospěch společnosti Amazon nepředstavuje ze strany Lucemburského velkovévodství státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy.

Článek 2

Toto rozhodnutí je určeno Lucemburskému velkovévodství.

V Bruselu dne 28. listopadu 2024.

Za Komisi
Margrethe VESTAGER
výkonná místopředsedkyně