Επίσημη Εφημερίδα
της Ευρωπαϊκής Ένωσης

EL
Σειρά L

2025/2405

28.11.2025

ΑΠΟΦΑΣΗ (ΕΕ) 2025/2405 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ

της 28ης Νοεμβρίου 2024

σχετικά με τη φορολογική απόφαση SA.38944 (2014/C) (πρώην 2014/NN) — Λουξεμβούργο, εικαζόμενη ενίσχυση στην Amazon

[κοινοποιηθείσα υπό τον αριθμό C(2024) 8565]

(Το κείμενο στην αγγλική γλώσσα είναι το μόνο αυθεντικό)

(Κείμενο που παρουσιάζει ενδιαφέρον για τον ΕΟΧ)

Η ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ,

Έχοντας υπόψη τη Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και ιδίως το άρθρο 108 παράγραφος 2 πρώτο εδάφιο,

Έχοντας υπόψη τη συμφωνία για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, και ιδίως το άρθρο 62 παράγραφος 1 στοιχείο α),

Αφού κάλεσε τα ενδιαφερόμενα μέρη να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις ([1]) και έχοντας υπόψη τις παρατηρήσεις αυτές,

Εκτιμώντας τα ακόλουθα:

1. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

(1) Με επιστολή της 24ης Ιουνίου 2014, η Επιτροπή απέστειλε αίτηση παροχής πληροφοριών στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου (στο εξής: Λουξεμβούργο) σχετικά με την πρακτική έκδοσης φορολογικών αποφάσεων που εφάρμοσε σε σχέση με τον όμιλο εταιρειών Amazon (στο εξής: «Amazon» ή «όμιλος Amazon»).

(2) Στην εν λόγω επιστολή, η Επιτροπή ζήτησε όλες τις φορολογικές αποφάσεις με αποδέκτη τον όμιλο Amazon που ήταν ακόμα σε ισχύ εκείνη την περίοδο. Με ηλεκτρονικό μήνυμα της 18ης Ιουλίου 2014, το Λουξεμβούργο ζήτησε παράταση της προθεσμίας απάντησης στην επιστολή της Επιτροπής, αίτημα το οποίο έγινε δεκτό.

(3) Στις 4 Αυγούστου 2014 το Λουξεμβούργο απάντησε στην επιστολή της Επιτροπής της 24ης Ιουνίου 2014. Στην απάντησή του επισύναψε, μεταξύ άλλων, επιστολή της 6ης Νοεμβρίου 2003 (στο εξής: «επίμαχη φορολογική απόφαση» ή «ΣΠΤ Amazon»), την οποία απηύθυνε στην Amazon.com, Inc. η Administration des contributions directes (στο εξής: φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου).

(4) Στις 7 Οκτωβρίου 2014, η Επιτροπή εξέδωσε απόφαση για την κίνηση της επίσημης διαδικασίας έρευνας, σύμφωνα με το άρθρο 108 παράγραφος 2 της Συνθήκης, σε σχέση με την επίμαχη φορολογική απόφαση με την αιτιολογία ότι έτρεφε σοβαρές αμφιβολίες σχετικά με τη συμβατότητα του συγκεκριμένου μέτρου με την εσωτερική αγορά (στο εξής: απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας) ([2]). Στην εν λόγω απόφαση, το Λουξεμβούργο κλήθηκε να παράσχει πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με την επίμαχη φορολογική απόφαση ([3]).

(5) Με επιστολή της 21ης Νοεμβρίου 2014, το Λουξεμβούργο υπέβαλε τις παρατηρήσεις του επί της απόφασης για την κίνηση της διαδικασίας. Η εν λόγω υποβολή περιλάμβανε, μεταξύ άλλων, έκθεση σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση (στο εξής: έκθεση ενδοομιλικής τιμολόγησης).

(6) Στις 6 Φεβρουαρίου 2015 η απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας δημοσιεύτηκε στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης* ([4]). Τα ενδιαφερόμενα μέρη κλήθηκαν να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους επί της απόφασης αυτής.

(7) Με επιστολή της 13ης Φεβρουαρίου 2015, η Επιτροπή απέστειλε πρόσθετη αίτηση παροχής πληροφοριών στο Λουξεμβούργο.

(8) Με επιστολή της 5ης Μαρτίου 2015, η Amazon υπέβαλε τις παρατηρήσεις της επί της απόφασης για την κίνηση της διαδικασίας. Παρατηρήσεις επί της απόφασης για την κίνηση της διαδικασίας υποβλήθηκαν επίσης από τρίτους.

([1]) ΕΕ C 44 της 6.2.2015, σ. 13.
([2]) Εμπιστευτικές πληροφορίες ανταλλάχθηκαν σε διάφορες περιστάσεις, οι οποίες δεν αναφέρονται, ωστόσο, μεμονωμένα στο παρόν τμήμα.
([3]) ΕΕ C 44 της 6.2.2015, σ. 30.
([4]) ΕΕ C 44 της 6.2.2015, σ. 13.

(9) Με επιστολή της 17ης Μαρτίου 2015, το Λουξεμβούργο απάντησε μερικώς στην αίτηση παροχής πληροφοριών της Επιτροπής της 13ης Φεβρουαρίου 2015.

(10) Στις 19 Μαρτίου 2015, η Επιτροπή διαβίβασε στο Λουξεμβούργο τις παρατηρήσεις των τρίτων επί της απόφασης για την κίνηση της διαδικασίας.

(11) Στις 26 Μαρτίου 2015, η Επιτροπή ενημέρωσε το Λουξεμβούργο ότι, σύμφωνα με το άρθρο 6α του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 659/1999 του Συμβουλίου ([5]), είχε κρίνει αναποτελεσματική την υπό εξέλιξη επίσημη διαδικασία έρευνας σχετικά με την επίμαχη φορολογική απόφαση. Στη βάση αυτή και με την άδεια του Λουξεμβούργου, στις 26 Μαρτίου 2015 η Επιτροπή απέστειλε στην Amazon, σύμφωνα με το άρθρο 6α παράγραφος 6 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 659/1999, αίτηση παροχής πληροφοριών (στο εξής: αίτηση υποβολής του MIT).

(12) Στις 4 Μαΐου 2015, η Amazon απάντησε μερικώς στην αίτηση παροχής πληροφοριών της Επιτροπής, της 26ης Μαρτίου 2015.

(13) Με επιστολή της 13ης Μαΐου 2015, το Λουξεμβούργο υπέβαλε τις παρατηρήσεις του επί των παρατηρήσεων των τρίτων σχετικά με την απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας.

(14) Με επιστολές της 24ης και της 31ης Ιουλίου 2015, η Amazon απάντησε μερικώς στην αίτηση της Επιτροπής της 3ης Ιουλίου 2015.

(15) Με επιστολή της 21ης Αυγούστου 2015, η Amazon απάντησε μερικώς στην αίτηση της Επιτροπής της 31ης Ιουλίου 2015, με την οποία η Επιτροπή υπενθύμισε στην Amazon να παράσχει όλες τις ζητούμενες πληροφορίες, ιδίως πλήρεις πληροφορίες σχετικά με τις συμβάσεις διανοητικής ιδιοκτησίας (στο εξής: ΔΙ) και τη νέα απόφαση που εκδόθηκε για την Amazon το 2014.

(16) Μεταξύ της 30ής Σεπτεμβρίου 2015 και της 12ης Σεπτεμβρίου 2017 πραγματοποιήθηκαν περαιτέρω ανταλλαγές επιστολών και συναντήσεις μεταξύ της Επιτροπής, του Λουξεμβούργου και της Amazon (για περισσότερες λεπτομέρειες, γίνεται παραπομπή στις αιτιολογικές σκέψεις 27 έως 89 της απόφασης για την κίνηση της διαδικασίας).

(17) Στις 4 Οκτωβρίου 2017 η Επιτροπή περάτωσε την επίσημη διαδικασία έρευνας με την έκδοση τελικής απόφασης [απόφαση (ΕΕ) 2018/859 της Επιτροπής ([6])], με την οποία διαπίστωσε ότι η φορολογική απόφαση για την Amazon συνιστούσε ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης (στο εξής: απόφαση περάτωσης). Κρίθηκε ότι η εν λόγω ενίσχυση ήταν ασύμβατη με την εσωτερική αγορά και είχε εφαρμοστεί παράνομα από το Λουξεμβούργο κατά παράβαση του άρθρου 108 παράγραφος 3 της Συνθήκης. Το Λουξεμβούργο διατάχθηκε να ανακτήσει το ποσό της ασύμβατης και παράνομης ενίσχυσης που έλαβε η Amazon.

(18) Στις 12 Μαΐου 2021 το Γενικό Δικαστήριο ακύρωσε την απόφαση (ΕΕ) 2018/859 ([7]).

(19) Στις 22 Ιουλίου 2021 η Επιτροπή άσκησε ενώπιον του Δικαστηρίου αίτηση αναιρέσεως κατά της απόφασης του Γενικού Δικαστηρίου της 12ης Μαΐου 2021.

(20) Στις 14 Δεκεμβρίου 2023 το Δικαστήριο απέρριψε την προσφυγή της Επιτροπής και άρα επιβεβαίωσε την ακύρωση της απόφασης περάτωσης (στο εξής: απόφαση Amazon) ([8]). Όπως και η απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου της 12ης Μαΐου 2021, η εν λόγω απόφαση δεν επηρέασε την απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας. Επομένως, η επίσημη έρευνα για την επίμαχη φορολογική απόφαση που περιγράφεται στην αιτιολογική σκέψη 42 παραμένει ανοικτή και πρέπει να περατωθεί.

([5]) Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 659/1999 του Συμβουλίου, της 22ας Μαρτίου 1999, για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής του άρθρου 93 της συνθήκης ΕΚ (ΕΕ L 83 της 27.3.1999, σ. 1). Ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 659/1999 καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από τον κανονισμό (ΕΕ) 2015/1589 του Συμβουλίου περί λεπτομερών κανόνων για την εφαρμογή του άρθρου 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (κωδικοποιημένο κείμενο) (ΕΕ L 248 της 24.9.2015, σ. 9, ELI: http://data.europa.eu/eli/reg/2015/1589/oj), ο οποίος παράγει αποτελέσματα από τις 14 Οκτωβρίου 2015.

([6]) Απόφαση (ΕΕ) 2018/859 της Επιτροπής, της 4ης Οκτωβρίου 2017, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.38944 (2014/C) (πρώην 2014/NN) που έθεσε σε εφαρμογή το Λουξεμβούργο για την Amazon [κοινοποιηθείσα υπό τον αριθμό C(2017) 6740] (ΕΕ L 153 της 15.6.2018, σ. 1, ELI: http://data.europa.eu/eli/dec/2018/859/oj).

([7]) Συνεκδικασθείσες υποθέσεις T-816/17 και T-318/18, Λουξεμβούργο και Amazon EU και Amazon.com κατά Επιτροπής, ECLI:EU:T:2021:252.

([8]) Υπόθεση C-457/21 P, Επιτροπή κατά Amazon.com κ.λπ., ECLI:EU:C:2023:985. Το Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το Γενικό Δικαστήριο είχε προσδιορίσει εσφαλμένα το σχετικό σύστημα αναφοράς και άρα είχε επίσης υποπέσει σε πλάνη κατά την ανάλυση του κριτηρίου του επιλεκτικού πλεονεκτήματος, κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης (απόφαση Amazon, σκέψεις 46 έως 50). Ωστόσο, το Δικαστήριο έκρινε ότι το Γενικό Δικαστήριο ορθώς διαπίστωσε ότι η Επιτροπή δεν είχε αποδείξει την ύπαρξη πλεονεκτήματος υπέρ του ομίλου Amazon και συνεπώς, επί της συγκεκριμένης βάσης, ακύρωσε την απόφαση περάτωσης (απόφαση Amazon, σκέψεις 53 έως 58). Υπό το πρίσμα αυτό και διά αντικαταστάσεως της αιτιολογίας, το Δικαστήριο απέρριψε την αίτηση αναιρέσεως στο σύνολό της (απόφαση Amazon, σκέψη 59).

2. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΜΕΤΡΟΥ

2.1. Ο όμιλος Amazon

(21) Σύμφωνα με τις πληροφορίες που συγκεντρώθηκαν κατά τη διάρκεια της επίσημης έρευνας, ο όμιλος Amazon απαρτίζεται από την Amazon.com, Inc. και όλες τις εταιρείες που ελέγχει άμεσα ή έμμεσα η Amazon.com, Inc. (στο εξής συλλογικά: «Amazon» ή «όμιλος Amazon»). Η έδρα της Amazon βρίσκεται στο Seattle, στην πολιτεία Washington, στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής.

(22) Η Amazon ασκεί δραστηριότητες λιανικής πώλησης και παροχής υπηρεσιών. Η Amazon έχει επίσης έσοδα από άλλες υπηρεσίες μάρκετινγκ και προώθησης, όπως επιγραμμική διαφήμιση και συμβάσεις πιστωτικών καρτών κοινού σήματος. Τέλος, η Amazon κατασκευάζει και πωλεί προϊόντα εξοπλισμού, όπως συσκευές Amazon Kindle, Amazon Fire και Amazon Echo.

(23) Η Amazon εκμεταλλεύεται δεκατρείς παγκόσμιους δικτυακούς τόπους, συμπεριλαμβανομένων του www.amazon.com και έξι ευρωπαϊκών δικτυακών τόπων: www.amazon.de, www.amazon.co.uk, www.amazon.fr, www.amazon.it, www.amazon.es και www.amazon.nl (στο εξής: δικτυακοί τόποι ΕΕ). Η οργάνωση των εργασιών της Amazon κατανέμεται σε τρία τμήματα: Βόρεια Αμερική, Διεθνές τμήμα και Διαδικτυακές Υπηρεσίες Amazon (Amazon Web Services, στο εξής: AWS).

(24) Το 2016, οι παγκόσμιες καθαρές πωλήσεις της Amazon ανήλθαν σε περίπου 136 δισεκατ. USD και το καθαρό εισόδημα της Amazon ανήλθε σε 2,37 δισεκατ. USD. Παγκοσμίως, 91 % των εσόδων της Amazon προέρχονται από τη δραστηριότητα λιανικού εμπορίου. 59 % των καθαρών πωλήσεων προέρχονται από το τμήμα Βόρειας Αμερικής, 32 % από το Διεθνές τμήμα και 9 % από το τμήμα AWS. Το 2016, η Amazon απασχολούσε 314 400 εργαζόμενους με καθεστώς πλήρους και μερικής απασχόλησης.

2.2. Οι ευρωπαϊκές εργασίες της Amazon

(25) Δύο λουξεμβουργιανές οντότητες του ομίλου έχουν ιδιαίτερη σημασία για τους σκοπούς της έρευνας όσον αφορά τα οικονομικά έτη που καλύπτουν την περίοδο από την 1η Μαΐου 2006 έως τις 30 Ιουνίου 2014 (στο εξής: σχετική περίοδος):

— Amazon Europe Holding Technologies SCS (στο εξής: LuxSCS) — Η οντότητα αυτή είναι λουξεμβουργιανή ετερόρρυθμη εταιρεία (*Société en Commandite Simple*). Μολονότι η διάρθρωση του ιδιοκτησιακού καθεστώτος άλλαξε κατά τη διάρκεια της σχετικής περιόδου, οι εταίροι της LuxSCS ήταν πάντοτε εταιρείες με φορολογική έδρα στις ΗΠΑ. Κατά τη σχετική περίοδο, η LuxSCS επρόκειτο να λειτουργεί μόνον ως ελέγχουσα εταιρεία άυλων περιουσιακών στοιχείων για τις ευρωπαϊκές εργασίες της Amazon, για τις οποίες η LuxOpCo ήταν υπεύθυνη ως κύριος οικονομικός φορέας. Η LuxSCS επρόκειτο να λαμβάνει μόνο παθητικό εισόδημα (δικαιώματα εκμετάλλευσης και τόκους) από τις θυγατρικές της. Η LuxSCS παρείχε επίσης ενδοομιλικά δάνεια στη LuxOpCo και σε άλλες εταιρείες του ομίλου. Η LuxSCS δεν είχε φυσική παρουσία ούτε υπαλλήλους κατά τη διάρκεια της σχετικής περιόδου.

— Amazon EU Société à responsabilité limitée (στο εξής: LuxOpCo) - Κατά τη σχετική περίοδο, η LuxOpCo ήταν πλήρως ελεγχόμενη θυγατρική της LuxSCS. Της είχε ανατεθεί να αναπτύξει περαιτέρω και να βελτιώσει το βασισμένο σε λογισμικό επιχειρηματικό μοντέλο στο οποίο βασιζόταν η ευρωπαϊκή δραστηριότητα λιανικού εμπορίου και παροχής υπηρεσιών της Amazon. Κατά την περίοδο αυτή η LuxOpCo λειτούργησε ως έδρα του ομίλου Amazon στην Ευρώπη και ως κύριος οικονομικός φορέας της ευρωπαϊκής δραστηριότητας επιγραμμικού λιανικού εμπορίου και παροχής υπηρεσιών της Amazon, όπως αυτή υλοποιούνταν μέσω των δικτυακών τόπων ΕΕ. Το 2013 και το 2014, ο ενοποιημένος καθαρός κύκλος εργασιών της LuxOpCo ανήλθε σε 13 612 449 784 EUR και 15 463 362 589 EUR, αντίστοιχα. Κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους 2013, η LuxOpCo απασχολούσε κατά μέσο όρο 523 υπαλλήλους πλήρους απασχόλησης (στο εξής: ΙΠΑ).

2.3. Η σύμβαση παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης

(26) Με ισχύ από τις 30 Απριλίου 2006, η LuxOpCo συνήψε σύμβαση παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης (στο εξής: σύμβαση παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης) με τη LuxSCS. Βάσει της εν λόγω σύμβασης, η LuxOpCo απέκτησε αμετάκλητα το αποκλειστικό δικαίωμα ανάπτυξης, βελτίωσης και εκμετάλλευσης των άυλων στοιχείων ενεργητικού για τον σκοπό της εκμετάλλευσης των δικτυακών τόπων ΕΕ και για κάθε άλλον σκοπό εντός της γεωγραφικής επικράτειας της ευρωπαϊκής χώρας με αντάλλαγμα την καταβολή δικαιωμάτων εκμετάλλευσης (στο εξής: τέλος άδειας). Κάθε ΔΙ που δημιουργεί ή αναπτύσσει περαιτέρω η LuxOpCo βάσει ή ως αποτέλεσμα της πρόσβασης στα άυλα στοιχεία ενεργητικού είχε εκχωρηθεί στη LuxSCS. Η LuxOpCo ήταν υποχρεωμένη να ενεργεί με δική της πρωτοβουλία και δικό της κίνδυνο για την προστασία και τη διατήρηση των άυλων στοιχείων ενεργητικού. Η σύμβαση παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης αναφερόταν επίσης στις εταιρικές υπηρεσίες που έπρεπε να παρέχει η LuxOpCo προς όφελος της LuxSCS χωρίς καμία χωριστή αμοιβή για τη LuxOpCo. Η LuxOpCo συμφώνησε περαιτέρω να αναλάβει όλους τους κινδύνους που σχετίζονταν με όλες τις δραστηριότητες που αυτή εκτελούσε στο πλαίσιο της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης. Εάν η LuxOpCo αποκτούσε από τρίτους ΔΙ για χρήση για τον ίδιο σκοπό με τα άυλα στοιχεία ενεργητικού, η LuxOpCo ήταν υποχρεωμένη να χορηγήσει άδεια εκμετάλλευσης της εν λόγω ΔΙ στη LuxSCS χωρίς την καταβολή δικαιωμάτων εκμετάλλευσης.

(27) Η σύμβαση παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης έπρεπε να είναι σε ισχύ καθ' όλη τη διάρκεια ζωής όλων των παραχωρούμενων άυλων στοιχείων ενεργητικού, μπορούσε δε να καταγγελθεί μόνο σε περίπτωση μεταβολής ελέγχου ή σύστασης σημαντικού βάρους ή εάν ένα από τα μέρη παρέλειπε να θεραπεύσει παράβαση των υποχρεώσεών του που απέρρεαν από την εν λόγω σύμβαση. Επομένως, η LuxSCS δεν είχε καμία δυνατότητα να καταγγείλει μονομερώς τη σύμβαση παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης. Η σύμβαση παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης τροποποιήθηκε τον Ιανουάριο του 2010, με ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2009. Η εν λόγω τροποποίηση αφορούσε τον ορισμό των «κερδών εκμετάλλευσης που πραγματοποιούνται στην ΕΕ» («EU Operating Profit»), όρου ο οποίος χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό του τέλους άδειας.

2.4. **Η επίμαχη φορολογική απόφαση προέγκρισης**

(28) Το μέτρο υπό εξέταση στην παρούσα απόφαση είναι η επιστολή της 6ης Νοεμβρίου 2003 ([9]) των φορολογικών αρχών του Λουξεμβούργου προς την Amazon, με την οποία εγκρίθηκαν η ρύθμιση ενδοομιλικής τιμολόγησης που περιγράφεται στην επιστολή της 23ης Οκτωβρίου 2003 της Amazon προς τις εν λόγω αρχές και η δομή του ομίλου Amazon που περιγράφεται στις επιστολές της 23ης Οκτωβρίου 2003 και της 31ης Οκτωβρίου 2003 ([10]).

(29) Στην επιστολή της 31ης Οκτωβρίου 2003 προς τη φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου (στο εξής: επιστολή της Amazon της 31ης Οκτωβρίου 2003), η Amazon ζήτησε την επιβεβαίωση της φορολογικής μεταχείρισης της LuxSCS, των εγκατεστημένων στις ΗΠΑ εταίρων της και των μερισμάτων που λάμβανε η LuxOpCo στο πλαίσιο της νέας προβλεπόμενης διάρθρωσης. Στην εν λόγω επιστολή εξηγείται ότι η LuxSCS, ως *Société en Commandite Simple*, δεν θεωρείται ότι έχει φορολογική προσωπικότητα χωριστή από εκείνη των εταίρων της και συνεπώς δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος εταιρειών ούτε σε φόρο επί της καθαρής περιουσίας στο Λουξεμβούργο. Ανεξάρτητα από τη φορολογική διαφάνεια της LuxSCS, η LuxSCS ή οι εγκατεστημένοι στις ΗΠΑ εταίροι της μπορούν παρ' όλα αυτά να φορολογηθούν στο Λουξεμβούργο εάν θεωρηθεί ότι οι δραστηριότητές τους ασκούνται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στο Λουξεμβούργο. Επομένως, στην εν λόγω επιστολή αναφέρεται περαιτέρω ότι ούτε η LuxSCS ούτε οι εταίροι της μπορούν να θεωρηθούν ότι έχουν φυσική παρουσία στο Λουξεμβούργο (γραφεία, υπαλλήλους κ.λπ.) και επομένως, απουσία σταθερού τόπου επιχειρηματικής δραστηριότητας, η LuxSCS δεν θα θεωρείται ότι έχει χωριστή προσωπικότητα από τους εταίρους της ούτε ότι ασκεί εμπορική δραστηριότητα στο Λουξεμβούργο. Ούτε μπορεί να θεωρηθεί ότι οι εταίροι της έχουν μόνιμη εγκατάσταση στο Λουξεμβούργο.

(30) Στην επιστολή της 23ης Οκτωβρίου 2003 προς τη φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου (στο εξής: επιστολή της Amazon της 23ης Οκτωβρίου 2003), η Amazon ζήτησε φορολογική απόφαση επιβεβαίωσης της μεταχείρισης της LuxOpCo για σκοπούς φόρου εισοδήματος εταιρειών στο Λουξεμβούργο. Στην εν λόγω επιστολή εκτίθεται η προβλεπόμενη επιχειρηματική διάρθρωση της Amazon στην Ευρώπη και ζητείται επιβεβαίωση ότι η ρύθμιση ενδοομιλικής τιμολόγησης για τη σύμβαση παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης που περιγράφεται σε αυτή θα έχει ως αποτέλεσμα «*κατάλληλο και αποδεκτό κέρδος*» για τη LuxOpCo «*σε σχέση με την πολιτική ενδοομιλικής τιμολόγησης και το άρθρο 56 και το άρθρο 164 παράγραφος 3 του νόμου περί φόρου εισοδήματος (LITL)*». Η εν λόγω επιστολή αναφέρεται σε «*οικονομική ανάλυση*» επισυναπτόμενη σε αυτή, στην οποία περιγράφονται «*τα καθήκοντα και οι κίνδυνοι που επρόκειτο να αναλάβει η LuxOpCo, καθώς και η φύση και η έκταση των άυλων στοιχείων ενεργητικού που επρόκειτο να αποτελέσουν αντικείμενο της άδειας εκμετάλλευσης των άυλων στοιχείων ενεργητικού*». Βάσει της εν λόγω ανάλυσης, προτάθηκε ρύθμιση ενδοομιλικής τιμολόγησης, με την οποία καθορίστηκε το ύψος των ετήσιων δικαιωμάτων εκμετάλλευσης που θα υποχρεούνταν να καταβάλει η LuxOpCo στη LuxSCS για τη χρήση των άυλων στοιχείων ενεργητικού.

(31) Με την παρούσα απόφαση αξιολογείται αν η ρύθμιση ενδοομιλικής τιμολόγησης που εγκρίθηκε με την επίμαχη φορολογική απόφαση περιέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα που ισοδυναμεί με κρατική ενίσχυση.

3. **ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΣΧΕΤΙΚΟΥ ΝΟΜΙΚΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ**

3.1. **Το πλέγμα των εθνικών νομοθετικών διατάξεων**

(32) Οι κοινοί κανόνες φορολογίας εταιρειών στο Λουξεμβούργο περιέχονται στον νόμο περί φορολογίας εισοδήματος του Λουξεμβούργου (*loi modifiée du 4.12.1967 concernant l'impôt sur le revenue*, στο εξής: LIR).

([9]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 2.

([10]) Μετά την καθυστέρηση στην υλοποίηση της αναδιάρθρωσης των ευρωπαϊκών εργασιών της Amazon, η Amazon ζήτησε, με επιστολή της 5ης Δεκεμβρίου 2004, από τη φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου να επιβεβαιώσει τη συνεχιζόμενη ισχύ της επίμαχης φορολογικής απόφασης, επιβεβαίωση την οποία η εν λόγω φορολογική διοίκηση παρείχε με επιστολή της 23ης Δεκεμβρίου 2004. Η επίμαχη φορολογική απόφαση, η οποία εκδόθηκε αρχικά για πέντε έτη, παρατάθηκε το 2010 και παρέμεινε σε ισχύ έως τον Ιούνιο του 2014. Η ευρωπαϊκή διάρθρωση της Amazon, όπως αναφέρεται στο αίτημα έκδοσης απόφασης και όπως εγκρίθηκε με την επίμαχη φορολογική απόφαση, άρχισε να ισχύει τον Μάιο του 2006 και παρέμεινε σε ισχύ έως τον Ιούνιο του 2014, όταν άλλαξε η εν λόγω διάρθρωση.

(33) Το άρθρο 18 παράγραφος 1 του LIR καθορίζει τη μέθοδο για τον προσδιορισμό του ετήσιου κέρδους φορολογούμενης εταιρείας: «Το κέρδος ορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού ενεργητικού στο τέλος και του καθαρού ενεργητικού στην αρχή της περιόδου αναφοράς, επαυξημένη κατά τις αναλήψεις μετρητών ή άλλων στοιχείων ενεργητικού της επιχείρησης από τον φορολογούμενο για προσωπική χρήση ή κάθε άλλη χρήση η οποία δεν εξυπηρετεί το συμφέρον της εταιρείας και μειωμένη κατά τις πρόσθετες συνεισφορές που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς.».

(34) Το άρθρο 159 του LIR προβλέπει ότι οι εταιρείες φορολογικοί κάτοικοι Λουξεμβούργου φορολογούνται επί του συνόλου των κερδών τους. Το άρθρο 160 του LIR προβλέπει ότι οι εταιρείες φορολογικοί κάτοικοι εξωτερικού φορολογούνται επί του εγχώριου εισοδήματος τους, το οποίο ορίζεται στο άρθρο 156 του LIR. Από το 2011, όλες οι εταιρείες που υπόκεινται σε φόρο στο Λουξεμβούργο φορολογούνται επί των φορολογητέων κερδών τους με πάγιο φορολογικό συντελεστή 28,80 %.

(35) Το άρθρο 164 παράγραφος 3 του LIR ορίζει τα εξής: «Οι αφανείς διανομές κερδών περιλαμβάνονται στο φορολογητέο εισόδημα. Αφανής διανομή κερδών υφίσταται ιδίως εάν ένας εταίρος, μέτοχος ή ενδιαφερόμενος αποκομίζει άμεσα ή έμμεσα οφέλη από μια εταιρεία ή ένωση, τα οποία υπό κανονικές συνθήκες δεν θα απολάμβανε, εάν δεν είχε την ιδιότητα αυτή». ([11]) Στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας, η Επιτροπή έκρινε —βλέπε ιδίως αιτιολογική σκέψη 59— ότι το άρθρο 164 του LIR αποτελούσε τη νομική βάση στο Λουξεμβούργο για την ενδοομιλική τιμολόγηση και άρα εφάρμοζε το άρθρο 9 του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ, το οποίο προέβλεπε την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, σύμφωνα με την οποία οι τιμές στις διεταιρικές συναλλαγές καθορίζονται σύμφωνα με τις τιμές της αγοράς (βλέπε αιτιολογική σκέψη 40 της παρούσας απόφασης).

(36) Από την 1η Ιανουαρίου 2017, το νέο άρθρο 56bis του LIR επισημοποιεί ρητώς την εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού στο πλαίσιο του φορολογικού δικαίου του Λουξεμβούργου. Το συμπέρασμα αυτό έχει επιβεβαιωθεί από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην απόφαση Amazon: «*μόλις από την 1η Ιανουαρίου 2017, δηλαδή μετά την έκδοση και την παράταση της επίμαχης φορολογικής απόφασης, ένα νέο άρθρο του νόμου για τον φόρο εισοδήματος επισημοποιεί ρητά την εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού στο πλαίσιο του φορολογικού δικαίου του Λουξεμβούργου*».

3.2. **Καθοδήγηση σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση**

(37) Η παρούσα απόφαση αφορά φορολογική απόφαση που επικυρώνει ρύθμιση ενδοομιλικής τιμολόγησης, η οποία αναφέρεται επίσης ως συμφωνία προκαθορισμένων τιμών (στο εξής: ΣΠΤ). Οι ΣΕΤ είναι ρυθμίσεις που καθορίζουν, πριν από τις ενδοομιλικές συναλλαγές, ένα κατάλληλο σύνολο κριτηρίων για τον προσδιορισμό της ενδοομιλικής τιμολόγησης για τις εν λόγω συναλλαγές εντός καθορισμένης χρονικής περιόδου, για φορολογικούς σκοπούς.

(38) Στο πλαίσιο αυτό, η ενδοομιλική τιμολόγηση αφορά τις τιμές που χρεώνονται για εμπορικές συναλλαγές μεταξύ διαφόρων μερών του ίδιου ομίλου εταιρειών και ειδικότερα τις τιμές που καθορίζονται για τα αγαθά που πωλεί ή τις υπηρεσίες που παρέχει μια θυγατρική ομίλου εταιρειών σε άλλη θυγατρική του ίδιου ομίλου. Επομένως, η ενδοομιλική τιμολόγηση αφορά την κατανομή των κερδών μεταξύ διαφορετικών τμημάτων του ίδιου ομίλου εταιρειών.

(39) Οι πολυεθνικές εταιρείες καταβάλλουν φόρους σε δικαιοδοσίες με διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές. Το κέρδος μετά τους φόρους που καταγράφεται σε επίπεδο ομίλου εταιρειών είναι το άθροισμα των κερδών μετά την αφαίρεση των φόρων σε κάθε χώρα στην οποία υπόκειται σε φορολογία. Επομένως, αντί να μεγιστοποιούν το κέρδος που δηλώνεται σε κάθε χώρα, κατά την κατανομή των κερδών στις διάφορες εταιρείες του ομίλου εταιρειών οι πολυεθνικές εταιρείες έχουν οικονομικό κίνητρο να κατανέμουν όσο το δυνατόν περισσότερα κέρδη σε δικαιοδοσίες με χαμηλή φορολογία και όσο το δυνατόν λιγότερα κέρδη σε δικαιοδοσίες με υψηλή φορολογία.

(40) Για την επίτευξη δίκαιης φορολόγησης, έχει θεσπιστεί ένα διεθνώς συμφωνημένο πρότυπο για τον καθορισμό των τιμών ενδοομιλικής τιμολόγησης. Συνεπώς, το άρθρο 9 του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ θεσπίζει την αποκαλούμενη αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, σύμφωνα με την οποία οι τιμές στις διεταιρικές συναλλαγές καθορίζονται σύμφωνα με τις τιμές της αγοράς. Η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού αναλύεται περαιτέρω στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση ([12]) (στο εξής: κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση).

([11]) Η φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου αποσαφήνισε την εφαρμογή του άρθρου 164 παράγραφος 3 του LIR σε εταιρείες χρηματοδότησης στις εγκυκλίους αριθ. 164/2 της 28ης Ιανουαρίου 2011 και αριθ. 164/2bis της 8ης Απριλίου 2011, οι οποίες αντικαταστάθηκαν με τη 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]) Κατευθυντήριες γραμμές όσον αφορά την ενδοομιλική τιμολόγηση για τις πολυεθνικές εταιρείες και τις φορολογικές αρχές, ΟΟΣΑ, 2010.

4. **ΛΟΓΟΙ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΙΝΗΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΣΗΜΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΕΡΕΥΝΑΣ**

(41) Στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας, η Επιτροπή εξέφρασε σοβαρές αμφιβολίες όσον αφορά τη συμβατότητα της επίμαχης φορολογικής απόφασης με την εσωτερική αγορά. Ειδικότερα, εξέφρασε αμφιβολίες για το κατά πόσον η ρύθμιση ενδοομιλικής τιμολόγησης που εγκρίθηκε με την επίμαχη φορολογική απόφαση είχε ως αποτέλεσμα την καταβολή στη LuxSCS δικαιωμάτων εκμετάλλευσης πλήρους ανταγωνισμού και την αμοιβή πλήρους ανταγωνισμού της LuxOpCo.

(42) Στην απόφασή της για την κίνηση της διαδικασίας, η Επιτροπή επισήμανε ότι με την επίμαχη φορολογική απόφαση οι φορολογικές αρχές του Λουξεμβούργου ενέκριναν τις ρυθμίσεις ενδοομιλικής τιμολόγησης που πρότεινε η Amazon στην αίτηση για έκδοση απόφασης, βάσει του άρθρου 164 του LIR, το οποίο —σύμφωνα με την Επιτροπή— εφαρμόζει το άρθρο 9 του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ και κατοχυρώνει την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού στο δίκαιο του Λουξεμβούργου. Βάσει της αρχής αυτής, προκειμένου μια συναλλαγή να μην οδηγεί σε φοροαποφυγή, η ενδοομιλική τιμολόγηση πρέπει να είναι συγκρίσιμη με εκείνη που θα είχε καθοριστεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρηματιών βάσει της παραδοσιακής μεθόδου, σύμφωνα με την οποία το φορολογητέο κέρδος υπολογιζόταν με βάση τη διαφορά μεταξύ των εσόδων και των εξόδων της εταιρείας. Κάθε αποτέλεσμα που είχε διαφορετική κατάληξη και μείωνε τη φορολογική βάση οδηγούσε στην παροχή πλεονεκτήματος στον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο.

(43) Κατά συνέπεια, στην απόφασή της για την κίνηση της διαδικασίας, η Επιτροπή έκρινε ότι η έγκριση ρύθμισης ενδοομιλικής τιμολόγησης η οποία δεν αντικατοπτρίζει αποτέλεσμα της αγοράς και ευνοεί συγκεκριμένη επιχείρηση πρέπει να θεωρείται εκ πρώτης όψεως επιλεκτική. Η εν λόγω επιλεκτική μεταχείριση προκύπτει από παρέκκλιση ή εσφαλμένη εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, όπως ορίζεται στο υπόδειγμα φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ και στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση και ενσωματώθηκε στο εθνικό δίκαιο σύμφωνα με το άρθρο 164 του LIR.

(44) Σ' αυτή τη βάση, η Επιτροπή διατύπωσε τις ακόλουθες αμφιβολίες στην απόφασή της για την κίνηση της διαδικασίας, οι οποίες αφορούν αποκλειστικά τη νομιμότητα της επίμαχης φορολογικής απόφασης υπό το πρίσμα της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, όπως ορίζεται στο υπόδειγμα φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ και στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση, και όπως ενσωματώθηκε στο εθνικό δίκαιο σύμφωνα με το άρθρο 164 του LIR.

(45) Πρώτον, η Επιτροπή επισήμανε ότι η επίμαχη φορολογική απόφαση φαίνεται να εκδόθηκε ελλείψει έκθεσης ενδοομιλικής τιμολόγησης που να υποστηρίζει τον χαρακτήρα πλήρους ανταγωνισμού της ρύθμισης βάσει των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση. Επισήμανε περαιτέρω ότι η απόφαση εκδόθηκε εντός ένδεκα εργάσιμων ημερών από την παραλαβή του αιτήματος.

(46) Δεύτερον, η Επιτροπή κατέληξε προκαταρκτικά στο συμπέρασμα ότι η ρύθμιση ενδοομιλικής τιμολόγησης που εγκρίθηκε στην επίμαχη φορολογική απόφαση δεν φαινόταν να βασίζεται σε καμία από τις γενικώς αποδεκτές μεθόδους ενδοομιλικής τιμολόγησης που περιγράφονται στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση.

(47) Τρίτον, η Επιτροπή διαπίστωσε ότι, σε αντίθεση με τις συστάσεις που περιέχονται στο σημείο 6.16 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση του 1995 και του 2010, η καταβολή δικαιωμάτων εκμετάλλευσης που εγκρίθηκε με την επίμαχη φορολογική απόφαση δεν σχετιζόταν με την παραγωγή, τις πωλήσεις ή τα κέρδη. Αντιθέτως, τα δικαιώματα εκμετάλλευσης υπολογίστηκαν ως το υπολειμματικό κέρδος των ενδοομιλικών συναλλαγών της LuxOpCo, το οποίο καθορίστηκε αφαιρώντας μια συνήθη απόδοση καταλογιζόμενη στα καθήκοντα της LuxOpCo από το πραγματικό καταχωρισμένο κέρδος της LuxOpCo.

(48) Τέταρτον, σύμφωνα με τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση, η Επιτροπή αμφισβήτησε την ορθότητα του ισχυρισμού ότι η LuxOpCo εκτελεί λιγότερο πολύπλοκα καθήκοντα σε σύγκριση με τη LuxSCS. Βάσει της περιγραφής των καθηκόντων που ασκεί η LuxOpCo και των κινδύνων που αναλαμβάνει, τα εν λόγω καθήκοντα και οι κίνδυνοι φαίνεται, πράγματι, να είναι πιο πολύπλοκα από τα καθήκοντα που ασκεί η LuxSCS. Τα συγκεκριμένα καθήκοντα που σχετίζονται με τα άυλα στοιχεία ενεργητικού, για τα οποία φέρεται να αμείβεται η LuxSCS, δεν περιγράφονται ούτε στο αίτημα έκδοσης απόφασης ούτε από τη φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου στην επίμαχη φορολογική απόφαση. Επιπλέον, μολονότι σύμφωνα με το αίτημα έκδοσης απόφασης η LuxSCS επρόκειτο να διατηρήσει όλους τους κινδύνους που σχετίζονται με την κυριότητα της εν λόγω ΔΙ, δεν προσδιορίστηκαν οι κίνδυνοι που επρόκειτο να αναλάβει η LuxSCS ενόσω κατείχε τα άυλα στοιχεία ενεργητικού, ιδίως σε σύγκριση με τους επιχειρηματικούς κινδύνους που ανέλαβε η LuxOpCo.

(49) Πέμπτον, η Επιτροπή έκρινε ότι ήταν σχετικά χαμηλό ένα περιθώριο κέρδους [4-6] % επί των λειτουργικών δαπανών κατ' εφαρμογή της μεθόδου καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (στο εξής: TNMM) βάσει των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση, το οποίο εγκρίθηκε με την επίμαχη φορολογική απόφαση για τα καθήκοντα που ασκούσε η LuxOpCo. Ειδικότερα, έκρινε τα ως άνω, λαμβάνοντας κυρίως υπόψη ότι τα καθήκοντα της LuxOpCo παρουσιάστηκαν ως κεντρική και στρατηγική διαδικασία λήψης εμπορικών αποφάσεων, συγκεντρώνοντας τον επιχειρηματικό κίνδυνο ολόκληρης της ευρωπαϊκής αγοράς. Επιπλέον, δεν εξηγήθηκε η εφαρμογή κατώτατου και ανώτατου ορίου για τον καθορισμό της αμοιβής πλήρους ανταγωνισμού της LuxOpCo, η οποία ουσιαστικά υπερίσχυε της βασισμένης στα λειτουργικά έξοδα ρύθμισης ενδοομιλικής συναλλαγής. Τέλος, η Επιτροπή αμφισβήτησε τον δικαιολογημένο χαρακτήρα της επιλογής έμμεσης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης για τον καθορισμό της αμοιβής της LuxOpCo, δεδομένου ότι σύμφωνα με τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση προτιμάται η χρήση άμεσων μεθόδων για τον καθορισμό κατάλληλου επιπέδου φορολογητέων κερδών.

(50) Έκτον, η Επιτροπή παρατήρησε ότι, μολονότι η επίμαχη φορολογική απόφαση είχε εκδοθεί το 2003, φαινόταν να είναι ακόμη σε ισχύ το 2014. Η Επιτροπή επισήμανε ότι η διάρκεια αυτή ήταν πολύ μεγαλύτερη από τη διάρκεια των φορολογικών αποφάσεων που καταρτίστηκαν σε άλλα κράτη μέλη. Η Επιτροπή διατύπωσε αμφιβολίες για το αν ήταν ορθό να θεωρείται ότι η αμοιβή που έγινε αποδεκτή στην απόφαση παραμένει αμοιβή πλήρους ανταγωνισμού περισσότερα από δέκα έτη αργότερα, χωρίς καμία επανεξέταση ή υποχρέωση ενημέρωσης της διοίκησης σε περίπτωση μεταβολής κρίσιμων περιστάσεων στο διάστημα που μεσολάβησε.

(51) Υπό το πρίσμα των αμφιβολιών αυτών, στην απόφασή της για την κίνηση της διαδικασίας, η Επιτροπή κατέληξε στο προσωρινό συμπέρασμα ότι η επίμαχη φορολογική απόφαση παρείχε επιλεκτικό πλεονέκτημα στην Amazon, λόγω της καταβολής δικαιωμάτων εκμετάλλευσης για τη LuxSCS και αμοιβής για τη LuxOpCo οι οποίες απέκλιναν από αποτέλεσμα πλήρους ανταγωνισμού. Δεδομένου ότι φαίνεται να πληρούνται όλες οι λοιπές προϋποθέσεις του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης και δεν φαίνεται να συντρέχει κανένας λόγος που θα καθιστούσε συμβατές τις ενισχύσεις, δυνάμει του άρθρου 107 παράγραφος 2 ή 3 της Συνθήκης, η Επιτροπή κατέληξε στο προσωρινό συμπέρασμα ότι η επίμαχη φορολογική απόφαση συνιστά κρατική ενίσχυση μη συμβατή με την εσωτερική αγορά.

5. ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΤΩΝ ΛΟΥΞΕΜΒΟΥΡΓΙΑΝΩΝ ΑΡΧΩΝ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΑΠΟΦΑΣΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΙΝΗΣΗ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ

5.1. Σχετικά με τις εικαζόμενες περιπτώσεις πλάνης περί το δίκαιο στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας

(52) Κατά το Λουξεμβούργο, η απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας βαρύνεται με περιπτώσεις πλάνης περί το δίκαιο.

(53) Πρώτον, το Λουξεμβούργο θεώρησε ότι η απόφαση αυτή συνιστά παρέμβαση στην κυριαρχική αρμοδιότητά του στον τομέα της άμεσης φορολογίας. Ειδικότερα, θεώρησε ότι η Επιτροπή υπερέβη τις αρμοδιότητές της στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων αναπτύσσοντας και επιβάλλοντας τη δική της ερμηνεία της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού.

(54) Το Λουξεμβούργο επέστησε ειδικότερα την προσοχή στον ειδικό χαρακτήρα και στην πολυπλοκότητα της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Σύμφωνα με τις κατευθυντήριες αρχές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση, οι εθνικές φορολογικές αρχές πρέπει να διαθέτουν κάποια διακριτική ευχέρεια ώστε να μπορούν να ερμηνεύουν τους φορολογικούς κανόνες στο πλαίσιο μεμονωμένης περίπτωσης και να αποφασίζουν αν η χρησιμοποιηθείσα μεθοδολογία ενδοομιλικής τιμολόγησης έχει ως αποτέλεσμα αποδεκτή τιμή μεταβίβασης. Το Λουξεμβούργο υποστήριξε ότι είχε λάβει επιβεβαίωση ότι η πρακτική του περί έκδοσης φορολογικών αποφάσεων ήταν κατάλληλη και σύμφωνη προς τον κώδικα δεοντολογίας για τη φορολογία επιχειρήσεων και προς τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση.

(55) Δεύτερον, το Λουξεμβούργο υποστήριξε ότι τα προηγούμενα στα οποία στηρίχθηκε η Επιτροπή στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας διαφέρουν από την επίμαχη φορολογική απόφαση κατά το ότι αυτά αφορούσαν καθεστώτα τα οποία περιείχαν στοιχεία που παρείχαν πλεονέκτημα ανεξάρτητα από τις ατομικές περιστάσεις των φορολογουμένων.

(56) Τρίτον, το Λουξεμβούργο υποστήριξε ότι στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας δεν περιλαμβάνεται ανάλυση επιλεκτικότητας και, ειδικότερα, δεν προσδιορίζονται το φορολογικό σύστημα αναφοράς ή η ομάδα φορολογουμένων αναφοράς σε σχέση με τα οποία πρέπει να συγκριθεί η φορολογική μεταχείριση της Amazon. Επομένως, δεν εντοπίστηκε καμία παρέκκλιση από το φορολογικό σύστημα αναφοράς που εφαρμόζεται στην Amazon ούτε κάποιο πλεονέκτημα.

(57) Όσον αφορά το ορθό πλαίσιο αναφοράς, κατά το Λουξεμβούργο, αυτό είναι η εθνική φορολογική νομοθεσία, και ιδίως το άρθρο 164 παράγραφος 3 και το άρθρο 18 του LIR. Το Λουξεμβούργο τόνισε ότι η επίμαχη φορολογική απόφαση πρέπει να εξεταστεί υπό το πρίσμα του σχετικού ισχύοντος κανονιστικού πλαισίου και των οικονομικών συνθηκών που επικρατούσαν κατά την έκδοση του μέτρου, ήτοι το 2003. Το Λουξεμβούργο επισήμανε ότι, εκείνη την περίοδο, οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση του 2010 δεν υπήρχαν και ότι στο λουξεμβουργιανό δίκαιο δεν υπήρχε καμία παραπομπή στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση του 1995.

(58) Τέταρτον, το Λουξεμβούργο θεώρησε ότι η Επιτροπή δεν προσδιόρισε καμία κατηγορία επιχειρήσεων οι οποίες ενδέχεται να ευνοήθηκαν από το μέτρο. Όσον αφορά την ομάδα φορολογουμένων αναφοράς, το Λουξεμβούργο θεώρησε ότι σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση βρίσκονταν μόνο φορολογούμενοι υποκείμενοι στους κανόνες περί ενδοομιλικής τιμολόγησης και στην πρακτική του περί έκδοσης φορολογικών αποφάσεων.

5.2. **Σχετικά με τις αμφιβολίες που διατυπώνονται στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας**

(59) Το Λουξεμβούργο αναφέρθηκε επίσης ειδικά στις αμφιβολίες που διατύπωσε η Επιτροπή στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας σχετικά με τη συμμόρφωση της επίμαχης φορολογικής απόφασης προς την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού σύμφωνα με τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση.

(60) Πρώτον, το Λουξεμβούργο υποστήριξε ότι η ανησυχία της Επιτροπής ότι η επίμαχη φορολογική απόφαση εκδόθηκε ελλείψει της απαιτούμενης οικονομικής ανάλυσης είναι αβάσιμη, καθώς εκπονήθηκε έκθεση ενδοομιλικής τιμολόγησης για την τεκμηρίωση της ρύθμισης ενδοομιλικής τιμολόγησης που προτείνεται στο αίτημα έκδοσης απόφασης.

(61) Το Λουξεμβούργο εξήγησε πως δεδομένου ότι το επιγραμμικό λιανικό εμπόριο είναι δραστηριότητα με χαμηλά περιθώρια κέρδους η οποία υπόκειται σε ιδιαίτερα έντονο ανταγωνισμό, η στρατηγική της Amazon ήταν να διαφοροποιηθεί μέσω της τεχνολογικής καινοτομίας. Επομένως, τα άυλα στοιχεία ενεργητικού θεωρούνταν βασική πηγή αξίας στις δραστηριότητες της Amazon.

(62) Το Λουξεμβούργο υποστήριξε ότι με την επίμαχη φορολογική απόφαση εγκρίνεται ρύθμιση ενδοομιλικής τιμολόγησης βασισμένη στην TNMM για τον καθορισμό του ύψους των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης πλήρους ανταγωνισμού που κατέβαλε η LuxOpCo στη LuxSCS, στοιχείο που ευθυγραμμίζεται με το κανονιστικό πλαίσιο που ίσχυε στο Λουξεμβούργο κατά τη χορήγηση του μέτρου. Η TNMM είναι μέθοδος ενδοομιλικής τιμολόγησης η οποία αντιστοιχεί στους κανόνες και στη διοικητική πρακτική περί ενδοομιλικής τιμολόγησης του Λουξεμβούργου. Η αποδοχή της TNMM από τη φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου αντικατόπτριζε τη λειτουργική ανάλυση που περιλαμβανόταν στην έκθεση ενδοομιλικής τιμολόγησης. Επομένως, η LuxOpCo θεωρήθηκε λιγότερο πολύπλοκη εταιρεία σε σύγκριση με τη LuxSCS και ορθώς είχε επιλεχτεί ως ελεγχόμενο μέρος. Άλλες μέθοδοι θα είχαν αποδώσει πιο ευμετάβλητα αποτελέσματα. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, το Λουξεμβούργο υποστήριξε ότι δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η επίμαχη φορολογική απόφαση δέχεται «το κατώτερο δυνατό αποτέλεσμα» για τη LuxOpCo.

(63) Τρίτον, απαντώντας στην αμφιβολία που διατύπωσε η Επιτροπή στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας ότι τα δικαιώματα εκμετάλλευσης που καταβάλλει η LuxOpCo στη LuxSCS δεν σχετίζονται με την παραγωγή, τις πωλήσεις ή τα κέρδη, το Λουξεμβούργο επιβεβαίωσε ότι τα δικαιώματα εκμετάλλευσης υπολογίζονται ως υπολειμματικό κέρδος. Ωστόσο, το Λουξεμβούργο θεώρησε ότι το αποτέλεσμα αυτό είναι εγγενές στην εφαρμογή της TNMM και σύμφωνο προς τη λειτουργική ανάλυση και την ανάλυση κινδύνων.

(64) Τέταρτον, το Λουξεμβούργο υποστήριξε ότι η πραγματική οικονομική απόδοση της LuxOpCo για κάθε έτος της σχετικής περιόδου συνάδει πλήρως με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού.

(65) Πέμπτον, όσον αφορά την αμφιβολία σχετικά με τη λυσιτέλεια του κατώτατου και ανώτατου ορίου της αμοιβής της LuxOpCo, το Λουξεμβούργο υποστήριξε ότι το κατώτατο όριο διασφάλιζε θετική αμοιβή αυξανόμενη αντίστοιχα προς την επέκταση της δραστηριότητας. Επιπλέον, το κατώτατο και το ανώτατο όριο παρότρυναν τη LuxOpCo να διαχειρίζεται τις δραστηριότητές της με αποδοτικό τρόπο. Δεδομένου ότι το περιθώριο κέρδους της LuxOpCo κατά το διάστημα 2006-2013 ήταν κατά μέσο όρο [3,5-4] (*)% και βρισκόταν σε κάθε έτος εντός των ορίων του ενδοτεταρτημοριακού εύρους, το Λουξεμβούργο καταλήγει στο συμπέρασμα ότι το κατώτατο και το ανώτατο όριο δεν είχαν κανένα πραγματικό και πρακτικό αντίκτυπο.

(66) Το Λουξεμβούργο υποστήριξε περαιτέρω ότι δεν είχε τεθεί ανώτατο όριο στη φορολογητέα βάση, η οποία είχε αυξηθεί αντίστοιχα προς την επέκταση της Amazon και τις επενδύσεις στην ΕΕ. Το περιθώριο αμοιβής εφαρμόστηκε σε όλα τα λειτουργικά έξοδα της LuxOpCo και όχι μόνο στα λειτουργικά έξοδα που πραγματοποιήθηκαν στο Λουξεμβούργο.

(*) Εμπιστευτικές πληροφορίες.

(67) Έκτον, όσον αφορά τη διάρκεια της επίμαχης φορολογικής απόφασης, το Λουξεμβούργο εξήγησε ότι προβλέφθηκε αρχικά να ισχύσει για πέντε λογιστικές περιόδους από την έναρξη των δραστηριοτήτων της Amazon στο Λουξεμβούργο, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν το 2006 ([13]). Επομένως, η επίμαχη φορολογική απόφαση εφαρμόστηκε αρχικά έως το 2011. Το Λουξεμβούργο εξήγησε περαιτέρω ότι, σύμφωνα με την τότε διοικητική πρακτική, οι αποφάσεις περί ενδοομιλικής τιμολόγησης τροποποιούνταν γενικά μόνον εάν το επιχειρηματικό μοντέλο ή οι συνθήκες της αγοράς μεταβάλλονταν σημαντικά. Το Λουξεμβούργο εξήγησε επιπλέον ότι, μετά την οικονομική κρίση του 2008, η αμοιβή για συγκρίσιμες δραστηριότητες (επιγραμμικές λιανικές πωλήσεις) δεχόταν σημαντικές πιέσεις και τα κέρδη εκμετάλλευσης της Amazon μειώνονταν συνεχώς. Στο πλαίσιο αυτό, το Λουξεμβούργο θεώρησε ότι η επανεξέταση της ρύθμισης ενδοομιλικής τιμολόγησης μπορούσε να είχε οδηγήσει σε μείωση της αμοιβής της LuxOpCo.

6. ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΝΔΙΑΦΕΡΟΜΕΝΩΝ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΑΠΟΦΑΣΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΙΝΗΣΗ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ

6.1. Παρατηρήσεις της Amazon

(68) Στις παρατηρήσεις της, η Amazon επικεντρώθηκε στις εικαζόμενες περιπτώσεις πλάνης περί το δίκαιο και στις αμφιβολίες που εξέφρασε η Επιτροπή στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας.

(69) Όσον αφορά τις εικαζόμενες περιπτώσεις πλάνης περί το δίκαιο, η Amazon υποστήριξε ότι η Επιτροπή δεν προσδιόρισε ορθώς το πλαίσιο αναφοράς και δεν απέδειξε τον επιλεκτικό χαρακτήρα του μέτρου στην απόφασή της για την κίνηση της διαδικασίας. Κατά την Amazon, η επίμαχη φορολογική απόφαση πρέπει να εξεταστεί σε σχέση με συγκεκριμένο κανόνα του εθνικού δικαίου και/ή διοικητική πρακτική και όχι σε σχέση με το σύστημα φορολογίας εταιρειών στο σύνολό του. Επομένως, το ορθό πλαίσιο αναφοράς για την εκτίμηση της επίμαχης φορολογικής απόφασης είναι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 164 παράγραφος 3 και στο άρθρο 18 του LIR, σε συνδυασμό με τη σχετική διοικητική πρακτική εφαρμογής των εν λόγω διατάξεων. Επιπλέον, κατά την Amazon, ζήτημα κρατικής ενίσχυσης θα μπορούσε να τεθεί μόνον εάν η επίμαχη φορολογική απόφαση απέκλινε από τη συνήθη ερμηνεία και εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού στο Λουξεμβούργο, κάτι το οποίο, κατά την Amazon, δεν ίσχυε για την επίμαχη φορολογική απόφαση. Επιπρόσθετα, η Amazon υποστήριξε ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε τον επιλεκτικό χαρακτήρα του μέτρου.

(70) Όσον αφορά τις αμφιβολίες που εξέφρασε η Επιτροπή στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας, οι παρατηρήσεις της Amazon συμπίπτουν σε μεγάλο βαθμό με εκείνες του Λουξεμβούργου, στο μέτρο που και αυτή υποστήριξε ότι το αίτημα έκδοσης απόφασης συνοδευόταν από έκθεση ενδοομιλικής τιμολόγησης και ότι το αίτημα ελέγχθηκε διεξοδικά.

(71) Η Amazon υποστήριξε περαιτέρω ότι η επιλεγείσα μέθοδος ενδοομιλικής τιμολόγησης, αυτή του επιμερισμού του υπολειμματικού κέρδους, συνάδει όχι μόνο με τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση αλλά και με τους κανόνες και τη διοικητική πρακτική του Λουξεμβούργου για την ενδοομιλική τιμολόγηση ([14]).

(72) Η Amazon πρόσθεσε ότι οι συνεισφορές της LuxSCS συνίστανται όχι μόνο στην παραχώρηση περαιτέρω αδειών εκμετάλλευσης άυλων στοιχείων ενεργητικού, αλλά και στην ανάληψη κινδύνων που συνδέονται με τις δραστηριότητες της LuxOpCo.

(73) Η Amazon υποστήριξε επίσης ότι η εφαρμογή της μεθόδου σύγκρισης τιμών (στο εξής: CUP) δεν ήταν κατάλληλη για τις δεδομένες περιστάσεις. Η Amazon υποστήριξε ότι, σε κάθε περίπτωση, η φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου πρέπει να ξεκινήσει την ανάλυση ενδοομιλικής τιμολόγησης βάσει της μεθοδολογίας που επέλεξε ο φορολογούμενος. Η Amazon υπενθύμισε επίσης ότι η εφαρμογή οποιασδήποτε μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης συνήθως παράγει ένα φάσμα αποτελεσμάτων και όχι μια ακριβή τιμή, δεδομένου ότι η ενδοομιλική τιμολόγηση δεν αποτελεί θετική επιστήμη και απαιτεί την άσκηση κρίσης.

(74) Η Amazon υποστήριξε επίσης την εγκυρότητα της διάρκειας της επίμαχης φορολογικής απόφασης υποβάλλοντας εκ των υστέρων έκθεση ενδοομιλικής τιμολόγησης την οποία είχε αναθέσει το 2012 (στο εξής: εκ των υστέρων έκθεση ενδοομιλικής τιμολόγησης του 2012). Στην εν λόγω έκθεση παρουσιάστηκαν δύο επικαιροποιημένα σύνολα εταιρικών δεδομένων: το ένα βασιζόταν σε στοιχεία της περιόδου 2004-2006 και το άλλο στην περίοδο 2008-2010, τα οποία, σύμφωνα με την Amazon, επιβεβαίωσαν ότι η αμοιβή της LuxOpCo παρέμεινε εντός του εύρους πλήρους ανταγωνισμού καθ' όλη τη διάρκεια της σχετικής περιόδου.

([13]) Με επιστολή της 5ης Δεκεμβρίου 2004, η Amazon ενημέρωσε το Λουξεμβούργο ότι η αναδιάρθρωση επρόκειτο να ολοκληρωθεί μόλις το 2006 και ζήτησε να εφαρμοστεί η επίμαχη φορολογική απόφαση για τα πρώτα πέντε έτη από εκείνη τη στιγμή. Στις 23 Δεκεμβρίου 2004, το Λουξεμβούργο επιβεβαίωσε ότι η περιγραφείσα καθυστέρηση δεν επηρέασε τη συμφωνία της 6ης Νοεμβρίου 2003, εφόσον δεν μεταβάλλονταν οι λοιποί όροι του αιτήματος της 23ης Οκτωβρίου 2003.

([14]) Η Amazon συνοδεύει το επιχείρημα αυτό με παραπομπή στις φορολογικές αποφάσεις που εξέδωσε το Λουξεμβούργο και δημοσίευσε η ICIJ. Σ' αυτές, η Amazon εντόπισε 97 αποφάσεις οι οποίες, κατά την Amazon, βασίζονται στη μέθοδο επιμερισμού του υπολειμματικού κέρδους και οι οποίες, στο πλαίσιο ρυθμίσεων χρηματοδότησης, κατανέμουν μη μοναδική απόδοση, ήτοι πάγιο οικονομικό περιθώριο, σε εταιρεία στο Λουξεμβούργο, ενώ το υπολειμματικό κέρδος κατανέμεται στον κάτοχο χρηματοδοτικού μέσου.

6.2. **Παρατηρήσεις άλλων ενδιαφερόμενων μερών**

(75) Η EPICENTER ([15]), ο Computer & Communications Industry Association (Σύνδεσμος Βιομηχανίας Υπολογιστών και Επικοινωνιών) (στο εξής: CCIA), η ATOZ και η Fedil υπέβαλαν τις παρατηρήσεις τους εγείροντας ορισμένες ανησυχίες. Η EPICENTER θεώρησε ότι στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας δεν λήφθηκε υπόψη ο κατάλληλος βαθμός διακριτικής ευχέρειας που είναι σύμφυτος στην πρακτική της ενδοομιλικής τιμολόγησης και ότι η Επιτροπή υπερέβη τις νομικές εξουσίες της σε θέματα άμεσης φορολογίας χρησιμοποιώντας τους κανόνες για τις κρατικές ενισχύσεις για την αντιμετώπιση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού. Τόσο η ATOZ όσο και η Fedil υποστήριξαν ότι δεν ήταν ορθό να ληφθούν υπόψη οι κανόνες του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση για τους σκοπούς της αξιολόγησης των κρατικών ενισχύσεων, δεδομένου ότι δεν είχαν ενσωματωθεί στη νομοθεσία του Λουξεμβούργου εκείνη την περίοδο.

(76) Οι Oxfam, Booksellers Association of the United Kingdom & Ireland Ltd., European and International Bookseller Federation, syndicat de la librairie française, η Ευρωπαϊκή Ομοσπονδία Εκδοτών (Federation of European Publishers) και οι Syndicat des Distributeurs de Loisirs Culturels και Bundesarbeitskammer είτε υποστήριξαν τα επιχειρήματα της Επιτροπής είτε έκριναν θετικά τις έρευνες της Επιτροπής για τις κρατικές ενισχύσεις.

7. **ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΥΠΟΒΛΗΘΕΙΣΕΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΤΑΙΡΕΙΑ Χ**

(77) Η εταιρεία Χ, ανταγωνιστής της Amazon ο οποίος δραστηριοποιείται στο επιγραμμικό λιανικό εμπόριο σε αγορά της ΕΕ και δεν επιθυμούσε να γνωστοποιηθεί η ταυτότητά του, υπέβαλε στην Επιτροπή πληροφορίες αγοράς σχετικές με την έρευνα. Εξήγησε ότι οι κύριοι παράγοντες από τους οποίους εξαρτώνται η επιτυχία και η βιωσιμότητα ενός επιγραμμικού λιανοπωλητή είναι οι πελάτες και το μάρκετινγκ και ότι συνεπώς τα κύρια στοιχεία ενεργητικού που διασφαλίζουν ανάπτυξη στην εν λόγω αγορά είναι μια εύρωστη βάση δεδομένων πελατών και η οικονομική ικανότητα πραγματοποίησης σημαντικών επενδύσεων στον τομέα του μάρκετινγκ. Η εταιρεία Χ τόνισε επίσης ότι η Amazon επένδυσε σε τεχνολογία και μάρκετινγκ με ιδιαίτερα επιθετικό τρόπο, αποκτώντας έτσι πλεονεκτήματα που ήταν δύσκολο να ανταγωνιστεί κανείς.

8. **ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΤΩΝ ΑΡΧΩΝ ΤΟΥ ΛΟΥΞΕΜΒΟΥΡΓΟΥ ΕΠΙ ΤΩΝ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΩΝ ΤΡΙΤΩΝ ΚΑΙ ΕΠΙ ΤΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΠΟΥ ΥΠΕΒΑΛΕ Η ΕΤΑΙΡΕΙΑ Χ**

(78) Με επιστολή της 20ής Απριλίου 2015, το Λουξεμβούργο δήλωσε ότι συμφωνεί με τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν οι Amazon, FEDIL, CCIA, ATOZ και EPICENTER, ενώ θεώρησε ότι οι λοιπές παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν επί της απόφασης για την κίνηση της διαδικασίας δεν ήταν λυσιτελείς για την υπόθεση.

(79) Στις 2 Μαΐου 2016 το Λουξεμβούργο υπέβαλε τις παρατηρήσεις του επί του υπομνήματος της εταιρείας Χ. Το Λουξεμβούργο δήλωσε ότι η Amazon, ως φορέας της αγοράς, βρισκόταν σε καλύτερη θέση για να σχολιάσει το υπόμνημα της εταιρείας Χ.

9. **ΠΕΡΑΙΤΕΡΩ ΥΠΟΜΝΗΜΑ ΤΗΣ AMAZON**

(80) Στα περαιτέρω υπομνήματά της, η Amazon παρείχε συμπληρωματικές πληροφορίες για να δικαιολογήσει τη συμμόρφωση της αμοιβής της LuxSCS και της LuxOpCo που εγκρίθηκε με την επίμαχη φορολογική απόφαση με το φορολογικό σύστημα του Λουξεμβούργου.

(81) Επιπλέον, η Amazon αμφιβάλλει αν η εταιρεία Χ είναι πράγματι συγκρίσιμη με τη LuxOpCo και υποστήριξε ότι οι πληροφορίες που παρείχε δεν θα έπρεπε να έχουν ληφθεί υπόψη δεδομένου ότι δεν ήταν διαθέσιμες κατά τον χρόνο έκδοσης της επίμαχης φορολογικής απόφασης.

(82) Όσον αφορά την επικεντρωμένη στην τεχνολογία δραστηριότητα ηλεκτρονικού λιανικού εμπορίου της Amazon, η Amazon υποστηρίζει ότι η τεχνολογική καινοτομία βρίσκεται στο επίκεντρο του προσανατολισμένου στις υπηρεσίες επιχειρηματικού μοντέλου ηλεκτρονικού εμπορίου και είναι υψίστης σημασίας για τις επιχειρηματικές δραστηριότητες.

(83) Όσον αφορά τις κρίσιμες απειλές για τις ευρωπαϊκές δραστηριότητες της Amazon, η Amazon ανέφερε τις ακόλουθες: i) ανταγωνισμός του ηλεκτρονικού εμπορίου, ii) (έλλειψη) υιοθέτησης από τους πελάτες νέων προϊόντων, υπηρεσιών και τεχνολογιών και iii) τοπικές οικονομικές και πολιτικές συνθήκες και αλλαγές στο νομικό πλαίσιο.

(84) Στα περαιτέρω υπομνήματά της, η Amazon παρείχε δήλωση σχετικά με τη διαδικασία ενώπιον του ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου των ΗΠΑ καθώς και νέα έκθεση ενδοομιλικής τιμολόγησης. Η δήλωση παρασχέθηκε για τη στήριξη του ποσοστού των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης που έλαβε η LuxSCS κατά τη διάρκεια της σχετικής περιόδου, ενώ σκοπός της μεταγενέστερης εκ των υστέρων έκθεσης ήταν να καταδείξει ότι η αμοιβή της LuxOpCo ήταν σύμφωνη με τους όρους πλήρους ανταγωνισμού.

([15]) Η EPICENTER περιγράφεται ως ανεξάρτητη πρωτοβουλία έξι κορυφαίων ομάδων προβληματισμού στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Σκοπός της είναι η ενημέρωση της πολιτικής συζήτησης στην ΕΕ και η προώθηση των αρχών της ελεύθερης κοινωνίας συγκεντρώνοντας την οικονομική εμπειρογνωσία των μελών της.

10. **ΕΚΤΙΜΗΣΗ**

(85) Σύμφωνα με το άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης, ενισχύσεις που χορηγούνται υπό οποιαδήποτε μορφή από τα κράτη ή με κρατικούς πόρους και που νοθεύουν ή απειλούν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό διά της ευνοϊκής μεταχειρίσεως ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής είναι ασυμβίβαστες με την εσωτερική αγορά, κατά το μέτρο που επηρεάζουν τις μεταξύ κρατών μελών συναλλαγές.

(86) Επομένως, όπως έχουν κρίνει τα δικαστήρια της Ένωσης ([16]), για να χαρακτηριστεί ένα μέτρο ως κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης, πρέπει να πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθοι όροι: i) το μέτρο πρέπει να καταλογίζεται στο Δημόσιο και να χρηματοδοτείται με κρατικούς πόρους· ii) πρέπει να παρέχει πλεονέκτημα στον αποδέκτη του· iii) το εν λόγω πλεονέκτημα πρέπει να έχει επιλεκτικό χαρακτήρα· και iv) το μέτρο πρέπει να νοθεύει ή να απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό και να μπορεί να επηρεάσει τις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών.

(87) Για τους σκοπούς της παρούσας απόφασης, είναι ιδίως αναγκαίο να εξεταστεί περαιτέρω η ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος.

(88) Σύμφωνα με την πάγια νομολογία, όσον αφορά την προϋπόθεση σχετικά με το επιλεκτικό πλεονέκτημα, αυτή «επιβάλλει να εξετάζεται αν, στο πλαίσιο δεδομένου νομικού καθεστώτος, το επίμαχο εθνικό μέτρο μπορεί να ευνοήσει "ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής" έναντι άλλων που τελούν, από πλευράς του επιδιωκόμενου με το εν λόγω καθεστώς σκοπού, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση και υφίστανται, ως αποτέλεσμα, διαφορετική μεταχείριση, δυνάμενη κατ' ουσίαν να χαρακτηριστεί ως εισάγουσα δυσμενείς διακρίσεις» ([17]).

(89) Ειδικότερα, το Δικαστήριο ανέπτυξε μια ανάλυση σε τρία στάδια για να κρίνει αν ένα συγκεκριμένο φορολογικό μέτρο είναι επιλεκτικό ([18]). Αρχικά, προσδιορίζεται το κοινό ή κανονικό φορολογικό καθεστώς που είναι εφαρμοστέο στο κράτος μέλος. Αυτό αποτελεί το «σύστημα αναφοράς». το «σύστημα αναφοράς». Στη συνέχεια, θα πρέπει να αξιολογηθεί το κατά πόσον ένα συγκεκριμένο μέτρο συνιστά παρέκκλιση από το εν λόγω σύστημα αναφοράς, στον βαθμό που διαφοροποιεί τους οικονομικούς φορείς οι οποίοι, σε σχέση με τους εγγενείς στόχους του συστήματος, βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση. Εάν το μέτρο συνιστά παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς, θα πρέπει να διαπιστωθεί, κατά το τρίτο στάδιο της ανάλυσης, κατά πόσον το εν λόγω μέτρο δικαιολογείται από τη φύση ή τη γενική οικονομία του συστήματος αναφοράς. Φορολογικό μέτρο το οποίο παρεκκλίνει από την εφαρμογή του συστήματος αναφοράς μπορεί να δικαιολογείται, εάν το οικείο κράτος μέλος μπορεί να αποδείξει ότι το μέτρο αυτό απορρέει ευθέως από τις θεμελιώδεις ή κατευθυντήριες αρχές του φορολογικού του συστήματος ([19]). Εάν συμβαίνει κάτι τέτοιο, το φορολογικό μέτρο δεν είναι επιλεκτικό. Κατά το στάδιο αυτό, το κράτος μέλος φέρει το βάρος της απόδειξης.

(90) Στην απόφαση FIAT ([20]), το Δικαστήριο διευκρίνισε περαιτέρω τον τρόπο προσδιορισμού του σχετικού συστήματος αναφοράς. Το Δικαστήριο ανέφερε ότι η Επιτροπή δεν θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη παραμέτρους και κανόνες που κείνται εκτός του εθνικού φορολογικού συστήματος κατά τον καθορισμό του συστήματος αναφοράς. Ειδικότερα, στη σκέψη 96 της απόφασης FIAT το Δικαστήριο έκρινε ότι «[κ]*ατά την εξέταση της ύπαρξης επιλεκτικού φορολογικού πλεονεκτήματος κατά το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και προκειμένου να καθοριστεί η φορολογική επιβάρυνση που πρέπει κανονικά να φέρει μια επιχείρηση, δεν μπορούν να λαμβάνονται υπόψη παράμετροι και κανόνες κείμενοι εκτός του επίμαχου εθνικού φορολογικού συστήματος παρά μόνον αν το εν λόγω σύστημα παραπέμπει ρητώς σε αυτούς*».

(91) Υπό το πρίσμα των αρχών αυτών, οι οποίες υπομνήσθηκαν στη σκέψη 44 της απόφασης Amazon, το Δικαστήριο επιβεβαίωσε, στη σκέψη 58 της εν λόγω απόφασης ([21]), τη διαπίστωση του Γενικού Δικαστηρίου ότι η Επιτροπή δεν είχε αποδείξει, στην απόφαση περάτωσης, την ύπαρξη πλεονεκτήματος υπέρ του ομίλου Amazon, κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης. Κατά συνέπεια, το Δικαστήριο επικύρωσε την ακύρωση της απόφασης περάτωσης.

([16]) Υπόθεση C-399/08 P, Επιτροπή κατά Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, σκέψη 39.

([17]) Υπόθεση C-457/21 P, Επιτροπή κατά Amazon.com κλπ., ECLI:EU:C:2023:985, σκέψη 33. Βλέπε επίσης συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-451/21 P και C-454/21 P, Λουξεμβούργο κ.λπ. κατά Επιτροπής, ECLI:EU:C:2023:948, σκέψη 106. Βλέπε περαιτέρω υπόθεση C-172/03, Heiser, ECLI:EU:C:2005:130, σκέψη 40.

([18]) Συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-78/08 έως C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2009:417, σκέψεις 49, 64 και 65. Αυτή η μέθοδος ανάλυσης του επιλεκτικού χαρακτήρα της ενίσχυσης σε τρία στάδια σχεδιάστηκε με σκοπό την ανάδειξη της συγκαλυμμένης επιλεκτικότητας ευνοϊκών φορολογικών μέτρων των οποίων μπορεί να επωφεληθεί, φαινομενικά, κάθε επιχείρηση: βλέπε συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-649/20 P, C-658/20 P, C-662/20 P, Ισπανία κ.λπ. κατά Επιτροπής, ECLI:EU:C:2023:60, σκέψη 48.

([19]) Συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-78/08 έως C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2009:417, σκέψη 65.

([20]) Συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-885/19 P και C-898/19 P, Επιτροπή κατά Fiat Chrysler Finance Europe, ECLI:EU:C:2022:859.

([21]) Υπόθεση C-457/21 P, Επιτροπή κατά Amazon.com κ.λπ., ECLI:EU:C:2023:985: βλέπε επίσης το σκεπτικό που εκτίθεται στις σκέψεις 41 έως 50 και 53 έως 58.

(92) Επομένως, σύμφωνα με το άρθρο 266 της Συνθήκης, εναπόκειται στην Επιτροπή να λάβει τα αναγκαία μέτρα για να συμμορφωθεί με την απόφαση Amazon.

(93) Οι διαπιστώσεις του Δικαστηρίου στην απόφαση Amazon έχουν πράγματι άμεση συνάφεια για την αξιολόγηση των αμφιβολιών που διατυπώθηκαν στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας όσον αφορά την επίμαχη φορολογική απόφαση. Οι αμφιβολίες αυτές στηρίζονταν, μεταξύ άλλων, σε ανάλυση της ύπαρξης επιλεκτικού πλεονεκτήματος με βάση ένα σύστημα αναφοράς το οποίο προϋπέθετε την ενσωμάτωση της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού του ΟΟΣΑ, όπως περιγράφεται στο άρθρο 9 του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ, στο φορολογικό δίκαιο του Λουξεμβούργου. Αυτή η ίδια προσέγγιση βασιζόταν στη δυνατότητα εφαρμογής των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση στο φορολογικό σύστημα του Λουξεμβούργου.

(94) Ειδικότερα, η Επιτροπή επισήμανε, στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας, ότι το άρθρο 164 του LIR θεωρήθηκε ότι ενσωματώνει το άρθρο 9 του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ στο εθνικό φορολογικό δίκαιο. Η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι κάθε αποτέλεσμα που απέκλινε από την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, όπως διατυπώνεται στην εν λόγω σύμβαση και στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση, και μείωνε τη φορολογική βάση είχε ως αποτέλεσμα την παροχή πλεονεκτήματος στον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο ([22]).

(95) Με άλλα λόγια, ο προκαταρκτικός χαρακτηρισμός της επίμαχης φορολογικής απόφασης ως κρατικής ενίσχυσης, όπως ορίζεται στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας, απορρέει από απόκλιση ή εσφαλμένη εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, όπως ορίζεται στο υπόδειγμα φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ και στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση.

(96) Επιπλέον, η Επιτροπή επισημαίνει ότι οι έξι λεπτομερείς αμφιβολίες που διατυπώθηκαν στις αιτιολογικές σκέψεις 63 έως 76 της απόφασης για την κίνηση της διαδικασίας και υπενθυμίζονται στο τμήμα 4 της παρούσας απόφασης βασίστηκαν στην παραδοχή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού που απορρέει από το άρθρο 9 του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ, όπως ερμηνεύεται από τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση.

(97) Ωστόσο, η Επιτροπή αναγνωρίζει ότι στη σκέψη 54 της απόφασης Amazon, το Δικαστήριο έκρινε ότι μόνον οι αρχές που έχουν ενσωματωθεί στο εθνικό δίκαιο μπορούν να εφαρμοστούν για τον προσδιορισμό του πλαισίου αναφοράς βάσει του κριτηρίου των τριών σταδίων προκειμένου να αποδειχτεί η ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος. Κατά συνέπεια, το Δικαστήριο ορίζει ότι «[…] *μόνον η ενσωμάτωση της ως άνω αρχής [του πλήρους ανταγωνισμού] στο εθνικό δίκαιο ως τέτοιας, ενσωμάτωση η οποία απαιτεί κατ' ελάχιστον να παραπέμπει το εθνικό δίκαιο ρητώς στη συγκεκριμένη αρχή, θα παρείχε στην Επιτροπή τη δυνατότητα να εφαρμόσει την αρχή αυτή στο πλαίσιο της εκτίμησης της ύπαρξης επιλεκτικού πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ*».

(98) Επιπλέον, στη σκέψη 55 της απόφασης Amazon, το Δικαστήριο έκρινε ότι στην απόφαση περάτωσης η Επιτροπή υπέπεσε σε σφάλμα όσον αφορά τον καθορισμό του πλαισίου αναφοράς, δεδομένου ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού δεν θεμελιωνόταν στο εθνικό δίκαιο. Ουσιαστικά κατέληξε στο συμπέρασμα ότι «[ό]*πως αναγνώρισε η ίδια η Επιτροπή* […] *μόλις από την 1η Ιανουαρίου 2017, ήτοι μετά την έκδοση της επίμαχης φορολογικής απόφασης προέγκρισης και την παράταση της ισχύος της, "επισημοποιεί[ται] ρητώς, μέσω ενός νέου άρθρου του νόμου περί φόρου εισοδήματος, η εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού στο πλαίσιο του φορολογικού δικαίου του Λουξεμβούργου". Επομένως, διαπιστώνεται ότι η απαίτηση που υπομνήσθηκε από την παρατεθείσα στην προηγούμενη σκέψη νομολογία δεν πληρούνταν όταν το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος έλαβε το μέτρο το οποίο η Επιτροπή έκρινε ότι συνιστά κρατική ενίσχυση, όπερ είχε ως συνέπεια ότι το εν λόγω θεσμικό όργανο δεν μπορούσε να εφαρμόσει αναδρομικά την αρχή αυτή στην προσβαλλόμενη απόφαση*».

(99) Υπό το πρίσμα του εν λόγω συμπεράσματος, η Επιτροπή θεωρεί ότι οι αμφιβολίες που διατυπώθηκαν στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας πρέπει να αρθούν. Πράγματι, δεδομένου ότι η επίμαχη φορολογική απόφαση ανάγεται στις 6 Νοεμβρίου 2003, εκδόθηκε σε χρόνο κατά τον οποίο η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού δεν είχε ακόμη ενσωματωθεί στο φορολογικό δίκαιο του Λουξεμβούργου, όπως προκύπτει από την απόφαση Amazon.

(100) Όπως υπομνήσθηκε στην απόφαση Amazon, σφάλματα κατά τον καθορισμό των κανόνων που όντως εφαρμόζονται δυνάμει του σχετικού εθνικού δικαίου και, ως εκ τούτου, κατά τον προσδιορισμό της «κανονικής» φορολογίας βάσει της οποίας έπρεπε να εκτιμηθεί η επίμαχη φορολογική απόφαση προέγκρισης καθιστούν πλημμελές το σύνολο της συλλογιστικής που αφορά την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος ([23]).

([22]) Η Επιτροπή παρέπεμψε στην υπόθεση κρατικής ενίσχυσης C 49/2001, κέντρα συντονισμού του Λουξεμβούργου (ΕΕ L 170 της 9.7.2003, σ. 20).

([23]) Υπόθεση C-457/21 P, Επιτροπή κατά Amazon.com κ.λπ., ECLI:EU:C:2023:985, σκέψη 37.

(101) Συνεπώς, ούτε οι συγκεκριμένες αμφιβολίες που διατυπώθηκαν στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας ούτε το σκεπτικό που παρατίθεται σε αυτήν επιτρέπουν στην Επιτροπή να αποδείξει ότι, με την επίμαχη φορολογική απόφαση, το Λουξεμβούργο χορήγησε επιλεκτικό πλεονέκτημα στην Amazon. Στην εν λόγω απόφαση, η Επιτροπή δεν αξιολόγησε την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος βάσει οποιουδήποτε άλλου συστήματος αναφοράς, ούτε διατύπωσε αμφιβολίες σχετικά με την ύπαρξη ενίσχυσης για άλλους λόγους σχετικούς με την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος.

(102) Επομένως, στην παρούσα απόφαση, η Επιτροπή πρέπει να ακυρώσει τις αμφιβολίες που διατυπώθηκαν στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας όσον αφορά την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος. Δεδομένου ότι τα κριτήρια για τη διαπίστωση της ύπαρξης κρατικής ενίσχυσης σύμφωνα με το άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης είναι σωρευτικά, δεν χρειάζεται να αξιολογηθούν τα λοιπά κριτήρια που προβλέπονται στην εν λόγω διάταξη.

11. **ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ**

(103) Με βάση τα ανωτέρω, η Επιτροπή καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η επίμαχη φορολογική απόφαση που εκδόθηκε από το Λουξεμβούργο υπέρ της Amazon δεν συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης.

ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ:

Άρθρο 1

Η επίμαχη φορολογική απόφαση που εξέδωσε η φορολογική διοίκηση του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου στις 6 Νοεμβρίου 2003 υπέρ της Amazon, του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου, δεν συνιστούσε κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης.

Άρθρο 2

Η παρούσα απόφαση απευθύνεται στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου.

Βρυξέλλες, 28 Νοεμβρίου 2024.

Για την Επιτροπή
Margrethe VESTAGER
Εκτελεστική Αντιπρόεδρος