2025/2405

28.11.2025

KOMISSION PÄÄTÖS (EU) 2025/2405,

annettu 28 päivänä marraskuuta 2024,

veropäätöksestä asiassa SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) – Luxemburg, väitetty tuki Amazonille

(tiedoksiannettu numerolla C(2024) 8565)

(Ainoastaan englanninkielinen teksti on todistusvoimainen)

(ETA:n kannalta merkityksellinen teksti)

EUROOPAN KOMISSIO, joka

ottaa huomioon Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) ja erityisesti sen 108 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan,

ottaa huomioon sopimuksen Euroopan talousalueesta ja erityisesti sen 62 artiklan 1 kohdan a alakohdan,

on edellä mainittujen artiklojen mukaisesti kehottanut asianomaisia osapuolia esittämään huomautuksensa ([1]) ja ottamaan huomioon nämä huomautukset,

sekä katsoo seuraavaa:

1. MENETTELY

(1) Komissio lähetti 24 päivänä kesäkuuta 2014 päivätyllä kirjeellä Luxemburgin suurherttuakunnalle, jäljempänä 'Luxemburg', tietopyynnön maan Amazon-konsernin yrityksiin, jäljempänä 'Amazon' tai 'Amazon-konserni', liittyvästä veropäätöskäytännöstä.

(2) Kyseisessä kirjeessä komissio pyysi toimittamaan Amazon-konsernille osoitetut veropäätökset, jotka olivat tuolloin edelleen voimassa. Luxemburg pyysi 18 päivänä heinäkuuta 2014 päivätyllä sähköpostiviestillä komission kirjeeseen vastaamisen määräajan pidentämistä. Pidennys myönnettiin.

(3) Luxemburg vastasi komission 24 päivänä kesäkuuta 2014 esittämään pyyntöön 4 päivänä elokuuta 2014. Se liitti vastaukseensa muun muassa 6 päivänä marraskuuta 2003 päivätyn Luxemburgin verohallinnon (*Administration des contributions directes*) Amazon.com, Inc:lle osoittaman kirjeen, jäljempänä 'kiistanalainen veropäätös' tai 'Amazonin APA'.

(4) Komissio teki 7 päivänä lokakuuta 2014 SEUT-sopimuksen 108 artiklan 2 kohdan nojalla päätöksen kiistanalaista veropäätöstä koskevan muodollisen tutkintamenettelyn aloittamisesta, jäljempänä 'aloittamispäätös' ([2]), sillä perusteella, että se epäili kyseisen toimenpiteen soveltuvuutta sisämarkkinoille. Kyseisessä päätöksessä pyydettiin Luxemburgia toimittamaan lisätietoja kiistanalaisesta veropäätöksestä ([3]).

(5) Luxemburg esitti huomautuksensa aloittamispäätöksestä 21 päivänä marraskuuta 2014 päivätyssä kirjeessä. Kyseinen kirje sisälsi muun muassa siirtohinnoittelua koskevan raportin, jäljempänä 'siirtohinnoitteluraportti'.

(6) Aloittamispäätös julkaistiin 6 päivänä helmikuuta 2015 *Euroopan unionin virallisessa lehdessä* ([4]). Asianomaisia pyydettiin esittämään päätöstä koskevat huomautuksensa.

(7) Komissio lähetti 13 päivänä helmikuuta 2015 päivätyllä kirjeellä Luxemburgille lisätietopyynnön.

(8) Amazon esitti 5 päivänä maaliskuuta 2015 päivätyllä kirjeellä huomautuksensa aloittamispäätöksestä. Myös kolmannet osapuolet toimittivat aloittamispäätöstä koskevia huomautuksia.

([1]) EUVL C 44, 6.2.2015, s. 13.
([2]) Luottamuksellisia tietoja vaihdettiin useita kertoja, mutta niistä ei mainita erikseen tässä jaksossa.
([3]) EUVL C 44, 6.2.2015, s. 30.
([4]) EUVL C 44, 6.2.2015, s. 13.

(9) Luxemburg vastasi 17 päivänä maaliskuuta 2015 päivätyllä kirjeellä komission 13 päivänä helmikuuta 2015 esittämään tietopyyntöön osittain.

(10) Komissio toimitti aloittamispäätöstä koskevat kolmansien osapuolien huomautukset Luxemburgille 19 päivänä maaliskuuta 2015.

(11) Komissio ilmoitti 26 päivänä maaliskuuta 2015 Luxemburgille todenneensa neuvoston asetuksen (EY) N:o 659/1999 ([5]) 6 a artiklan mukaisesti, että vireillä oleva kiistanalaista veropäätöstä koskeva muodollinen tutkintamenettely oli ollut tehoton. Tällä perusteella ja Luxemburgin luvalla komissio esitti Amazonille 26 päivänä maaliskuuta 2015 asetuksen (EY) N:o 659/1999 6 a artiklan 6 kohdan mukaisen tietopyynnön, jäljempänä 'markkinatietopyyntö'.

(12) Amazon vastasi 4 päivänä toukokuuta 2015 komission 26 päivänä maaliskuuta 2015 esittämään tietopyyntöön osittain.

(13) Luxemburg esitti 13 päivänä toukokuuta 2015 päivätyllä kirjeellä havaintonsa huomautuksista, joita kolmannet osapuolet olivat esittäneet aloittamispäätöksestä.

(14) Amazon toimitti 24 ja 31 päivinä heinäkuuta 2015 päivätyillä kirjeillä osittaisen vastauksen komission 3 päivänä heinäkuuta 2015 päivättyyn pyyntöön.

(15) Amazon toimitti 21 päivänä elokuuta 2015 päivätyllä kirjeellä osittaisen vastauksen komission 31 päivänä heinäkuuta 2015 esittämään pyyntöön, jossa komissio kehotti Amazonia toimittamaan kaikki pyydetyt tiedot, kuten täydelliset tiedot immateriaalioikeuksia koskevista sopimuksista sekä Amazonille vuonna 2014 osoitetun uuden veropäätöksen.

(16) Komissio, Luxemburg ja Amazon jatkoivat kirjeenvaihtoa ja kokouksia 30 päivän syyskuuta 2015 ja 12 päivän syyskuuta 2017 välisenä aikana (tarkempia tietoja on aloittamispäätöksen johdanto-osan 27–89 kappaleessa).

(17) Komissio päätti muodollisen tutkinnan 4 päivänä lokakuuta 2017 tekemällä asiassa lopullisen päätöksen (komission päätös (EU) 2018/859 ([6])), jossa se totesi, että Amazonia koskeva veropäätös on SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua tukea, jäljempänä 'menettelyn päättämistä koskeva päätös'. Se katsoi, että kyseinen tuki ei sovellu sisämarkkinoille ja että Luxemburg on toteuttanut sen vastoin SEUT-sopimuksen 108 artiklan 3 kohtaa. Luxemburg määrättiin perimään takaisin Amazonin saama sisämarkkinoille soveltumaton sääntöjenvastainen tuki.

(18) Unionin yleinen tuomioistuin kumosi päätöksen (EU) 2018/859 ([7]) 12 päivänä toukokuuta 2021.

(19) Komissio vaati 22 päivänä heinäkuuta 2021 unionin tuomioistuimessa vireille panemassaan valituksessa, että unionin yleisen tuomioistuimen 12 päivänä toukokuuta 2021 antama tuomio kumotaan.

(20) Unionin tuomioistuin hylkäsi 14 päivänä joulukuuta 2023 komission valituksen ja näin ollen vahvisti menettelyn päättämistä koskevan päätöksen kumoamisen, jäljempänä 'Amazon-tuomio' ([8]). Kuten unionin yleisen tuomioistuimen 12 päivänä toukokuuta 2021 antama tuomio, myöskään tämä tuomio ei vaikuttanut aloittamispäätökseen. Näin ollen johdanto-osan 42 kappaleessa kuvattu kiistanalaista veropäätöstä koskeva muodollinen tutkintamenettely on edelleen kesken, ja se on saatettava päätökseen.

([5]) Neuvoston asetus (EY) N:o 659/1999, annettu 22 päivänä maaliskuuta 1999, Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 93 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä (EUVL L 83, 27.3.1999, s. 1). Asetus (EY) N:o 659/1999 on kumottu ja korvattu Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 108 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä annetulla neuvoston asetuksella (EU) 2015/1589 (kodifikaatio) (EUVL L 248, 24.9.2015, s. 9, ELI: http://data.europa.eu/eli/reg/2015/1589/oj), joka tuli voimaan 14 päivänä lokakuuta 2015.

([6]) Komission päätös (EU) 2018/859, annettu 4 päivänä lokakuuta 2017, valtiontuesta SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN), jonka Luxemburg on myöntänyt Amazonille (tiedoksiannettu numerolla C(2017) 6740) (EUVL L 153, 15.6.2018, s. 1, ELI: http://data.europa.eu/eli/dec/2018/859/oj).

([7]) Yhdistetyt asiat T-816/17 ja T-318/18, Luxemburg ja Amazon EU ja Amazon.com v. komissio, ECLI:EU:T:2021:252.

([8]) Asia C-457/21 P, komissio v. Amazon.com ym., ECLI:EU:C:2023:985. Unionin tuomioistuin katsoi, että unionin yleinen tuomioistuin oli määrittänyt virheellisesti merkityksellisen viitejärjestelmän, mistä seurasi, että myös sen arviointi SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta valikoivan edun kriteeristä oli virheellinen (Amazon-tuomion 46–50 kohta). Unionin tuomioistuin kuitenkin totesi, että unionin yleinen tuomioistuin katsoi perustellusti, ettei komissio ollut osoittanut Amazon-konsernin saaneen etua, ja näin ollen kumosi menettelyn päättämistä koskevan päätöksen (Amazon-tuomion 53–58 kohta). Edellä esitetyn perusteella ja korvaamalla perustelut unionin tuomioistuin hylkäsi valituksen kokonaisuudessaan (Amazon-tuomion 59 kohta).

2. **TOIMENPITEEN KUVAUS**

2.1 **Amazon-konserni**

(21) Muodollisessa tutkinnassa kerättyjen tietojen perusteella Amazon-konserni koostuu Amazon.com, Inc:stä ja kaikista yrityksistä, jotka ovat suoraan tai välillisesti Amazon.com, Inc:n määräysvallassa. Näistä yhdessä käytetään jäljempänä nimitystä 'Amazon' tai 'Amazon-konserni'. Amazonin kotipaikka on Seattle, Washington, Yhdysvallat.

(22) Amazon harjoittaa vähittäismyynti- ja palveluliiketoimintaa. Lisäksi Amazon tuottaa tuloja muiden markkinointi- ja myynninedistämispalveluiden, kuten verkkomainonnan ja yhteistyöluottokorttisopimusten avulla. Amazon myös valmistaa ja myy laitteistotuotteita, kuten Amazon Kindle-, Amazon Fire- ja Amazon Echo -laitteita.

(23) Amazon toimii kolmentoista maailmanlaajuisen verkkosivuston operaattorina, mukaan lukien www.amazon.com ja seuraavat kuusi eurooppalaista verkkosivustoa: www.amazon.de, www.amazon.co.uk, www.amazon.fr, www.amazon.it, www.amazon.es, ja www.amazon.nl, jäljempänä 'EU-verkkosivustot'. Amazonin toiminta jakaantuu kolmeen lohkoon: Pohjois-Amerikka, kansainväliset palvelut ja Amazon-verkkopalvelut, jäljempänä 'AWS'.

(24) Vuonna 2016 Amazonin maailmanlaajuinen nettomyynti oli noin 136 miljardia Yhdysvaltain dollaria ja nettotulos 2,37 miljardia Yhdysvaltain dollaria. Maailmanlaajuisesti 91 prosenttia Amazonin tuloista tulee vähittäiskaupasta. Pohjois-Amerikan lohkon osuus nettomyynnistä on 59 prosenttia, kansainvälisen lohkon 32 prosenttia ja AWS-lohkon 9 prosenttia. Vuonna 2016 Amazonilla oli 314 400 kokopäiväistä tai osa-aikaista työntekijää.

2.2 **Amazonin Euroopan-toiminta**

(25) Kaksi luxemburgilaista konserniyhtiötä ovat tutkimuksen kannalta erityisen merkityksellisiä, kun tarkastellaan tilikausia, jotka kattavat 1 päivän toukokuuta 2006 ja 30 päivän kesäkuuta 2014 välisen ajanjakson, jäljempänä 'tarkastelujakso':

— Amazon Europe Holding Technologies SCS, jäljempänä 'LuxSCS', on luxemburgilainen kommandiittiyhtiö (*Société en Commandite Simple*). Vaikka omistusrakenne muuttui läpi tarkastelujakson, LuxSCS:n kumppanit olivat aina Yhdysvalloissa sijaitsevia yrityksiä. Tarkastelujakson aikana LuxSCS:n odotettiin toimivan ainoastaan aineettomien hyödykkeiden hallintayhtiönä Amazonin Euroopan-toiminnoille, joista LuxOpCo oli vastuussa pääasiallisena operaattorina. LuxSCS vastaanotti tytäryhtiöiltään vain passiivista tuloa (rojalteja ja korkoja). Lisäksi LucSCS tarjosi yrityksen sisäisiä lainoja LuxOpColle ja muille konsernin yrityksille. LuxSCS:llä ei ollut fyysistä läsnäoloa tai työntekijöitä kyseisenä ajanjaksona.

— Amazon EU Société à responsabilité limitée, jäljempänä 'LuxOpCo' – Tarkastelujakson aikana LuxOpCo oli LuxSCS:n kokonaan omistama tytäryhtiö. Sen tehtävänä oli kehittää ja parantaa Amazonin Euroopassa harjoittaman vähittäismyynti- ja palveluliiketoiminnan taustalla olevaa ohjelmistopohjaista liiketoimintamallia. LuxOpCo toimi tuolloin Amazon-konsernin Euroopan-pääkonttorina ja Amazonin Euroopassa harjoittaman verkkokaupan ja palveluliiketoiminnan pääasiallisena operaattorina EU-verkkosivustojen kautta. LuxOpCon konsolidoitu nettoliikevaihto oli 13 612 449 784 euroa vuonna 2013 ja 15 463 362 589 euroa vuonna 2014. Tilivuoden 2013 aikana LuxOpCo työllisti keskimäärin 523 kokoaikaista työntekijää.

2.3 **Lisenssisopimus**

(26) LuxOpColla oli LuxSCS:n kanssa lisenssisopimus 30 päivästä huhtikuuta 2006 alkaen. Kyseisen sopimuksen mukaisesti LuxOpCo sai peruuttamattomasti yksinoikeudellisen oikeuden kehittää, parantaa ja hyödyntää aineettomia hyödykkeitä toimiakseen EU-verkkosivustojen operaattorina ja missä tahansa muussa tarkoituksessa Euroopan maan maantieteellisellä alueella rojaltimaksua, jäljempänä 'lisenssimaksu', vastaan. Henkinen omaisuus, jonka LuxOpCo loi tai edelleen kehitti aineettomia hyödykkeitä käyttämällä tai niiden käytön tuloksena, luovutettiin LuxSCS:lle. LuxOpCon oli toimittava omasta aloitteestaan ja omalla riskillään suojatakseen ja ylläpitääkseen aineettomia hyödykkeitä. Lisenssisopimuksessa mainittiin myös, että LuxOpCon oli tarjottava yrityspalveluita LuxSCS:lle ilman erillistä korvausta LuxOpColle. LuxOpCo suostui ottamaan vastuulleen kaikki riskit, jotka liittyvät sen lisenssisopimuksen nojalla suorittamiin toimiin. Jos LuxOpCo hankki henkistä omaisuutta, jota käytetään samaan tarkoitukseen kuin kolmansilta osapuolilta peräisin olevia aineettomia hyödykkeitä, LuxOpCon oli lisensoitava tämä henkinen omaisuus LuxSCS:lle ilman rojaltimaksua.

(27) Lisenssisopimuksen oli määrä olla voimassa kaikkien lisensoitujen aineettomien hyödykkeiden käyttöiän ajan, ja kyseinen sopimus voitiin irtisanoa vain seuraavissa tapauksissa: määräysvallan muutos tai merkittävä rasite tai jos toinen sopimusosapuoli ei pystyisi oikaisemaan sopimusvelvoitteen rikkomistaan. Näin ollen LuxSCS:llä ei ollut mahdollisuutta irtisanoa lisenssisopimusta yksipuolisesti. Lisenssisopimusta muutettiin tammikuussa 2010, ja se tuli voimaan 1 päivänä tammikuuta 2009. Muutos koski ”EU:sta saadun liikevoiton” määritelmää lisenssimaksun laskemista varten.

2.4 **Kiistanalainen veropäätös**

(28) Tässä päätöksessä arvioitava toimenpide koskee Luxemburgin veroviranomaisen 6 päivänä marraskuuta 2003 Amazonille lähettämää kirjettä ([9]), jolla se hyväksyi Amazonin kyseiselle viranomaiselle lähettämässä, 23 päivänä lokakuuta 2003 päivätyssä kirjeessä kuvatun siirtohinnoittelujärjestelyn ja 23 ja 31 päivänä lokakuuta 2003 päivätyissä Amazonin kirjeissä kuvatun Amazon-konsernin rakenteen ([10]).

(29) Amazon pyysi 31 päivänä lokakuuta 2003 päivätyllä kirjeellään Luxemburgin verohallinnolta vahvistusta siihen, mikä olisi LuxSCS:n ja sen yhdysvaltalaisten kumppaneiden ja LuxOpCon saamien osinkojen verokohtelu suunnittelussa uudessa rakenteessa. Kyseisessä kirjeessä todetaan, että koska LuxSCS on kommandiittiyhtiö (*Société en Commandite Simple*), sen ei katsota olevan verotuksellisesti erillinen kumppaneistaan. Tämän vuoksi LuxSCS ei ole Luxemburgissa yhteisöveron tai nettovarallisuusveron alainen. LuxSCS:n verotuksen läpinäkyvyydestä huolimatta LuxSCS:tä tai sen yhdysvaltalaisia kumppaneita voitaisiin edelleen verottaa Luxemburgissa, jos niiden toiminnan katsottaisiin tapahtuvan Luxemburgissa sijaitsevassa kiinteässä toimipaikassa. Kyseisessä kirjeessä todetaan lisäksi, ettei LuxSCS:n tai sen kumppaneiden voida katsoa olevan konkreettisesti läsnä Luxemburgissa (toimistot, työntekijät jne.), joten kiinteän toimipaikan puuttuessa LuxSCS:n ei katsottaisi olevan sen kumppaneista erillinen verovelvollinen tai harjoittavan kaupallista toimintaa Luxemburgissa. Myöskään sen kumppaneilla ei voitaisi katsoa olevan kiinteää toimipaikkaa Luxemburgissa.

(30) Amazon pyysi 23 päivänä lokakuuta 2003 päivätyllä kirjeellään Luxemburgin verohallinnolta veropäätöstä, joka vahvistaisi LuxOpCon verokohtelun Luxemburgin yhteisöverotuksessa. Kyseisessä kirjeessä selitetään Amazonin suunniteltu Euroopan-liiketoiminnan rakenne ja haetaan vahvistusta sille, että lisenssisopimukseen sisältyvä siirtohinnoittelujärjestely tuo sopimuksessa kuvatusti LuxOpCo:lle ”asianmukaisen ja hyväksyttävän voiton siirtohinnoittelupolitiikka ja Luxemburgin yhteisöverolain 56 § ja 164 §:n 3 kohta huomioon ottaen”. Kyseisessä kirjeessä viitataan siihen liitettyyn ”taloudelliseen analyysiin”, jossa esitetään ”toiminnot, jotka LuxOpCon oli tarkoitus toteuttaa, ja riskit, joista sen oli vastattava, sekä sellaisten aineettomien hyödykkeiden luonne ja laajuus, joiden ennakoidaan olevan aineettomien hyödykkeiden lisenssin kohteena”. Tämän analyysin perusteella ehdotettiin siirtohinnoittelujärjestelyä, jonka mukaan sovittiin vuosittainen rojaltimaksu, joka LuxOpCon olisi maksettava LuxSCS:lle aineettomien hyödykkeiden käytöstä.

(31) Tässä päätöksessä arvioidaan, sisältääkö kiistanalaisessa veropäätöksessä hyväksytty siirtohinnoittelujärjestely valtiontueksi katsottavaa valikoivaa etua.

3. **ASIASSA OLENNAISEN OIKEUSKEHYKSEN KUVAUS**

3.1 **Kansallinen oikeuskehys**

(32) Luxemburgin yhteisöverotuksen yleiset säännöt esitetään Luxemburgin tuloverolaissa (*loi modifiée du 4.12.1967 concernant l'impôt sur le revenue*).

([9]) Ks. johdanto-osan 2 kappale.

([10]) Amazonin Euroopan-toimintojen uudelleenjärjestelyn toteuttamisen viivästymisen myötä Amazon pyysi 5 päivänä joulukuuta 2004 päivätyllä kirjeellä Luxemburgin verohallintoa vahvistamaan kiistanalaisen veropäätöksen voimassaolon jatkumisen. Verohallinto vahvisti tämän 23 päivänä joulukuuta 2004 päivätyllä kirjeellä. Kiistanalaista veropäätöstä, joka tehtiin alun perin viideksi vuodeksi, jatkettiin vuonna 2010 ja sen vaikutuksen ulottuivat kesäkuuhun 2014 asti. Amazonin Euroopan-rakenne, sellaisena kuin se on esitetty veropäätöshakemuksessa ja vahvistettu kiistanalaisessa veropäätöksessä, oli käytössä toukokuusta 2006 aina kesäkuuhun 2014 saakka, jolloin rakennetta muutettiin.

(33) Luxemburgin tuloverolain 18 §:n 1 momentissa määrätään menetelmästä, jolla yhteisöverovelvollisen vuotuinen voitto määritellään: ”Voitto määräytyy raportointikauden alussa olevan nettovarallisuuden ja lopussa olevan nettovarallisuuden erotuksena, johon lisätään verovelvollisen henkilökohtaiseen käyttötarkoitukseen tai muuhun käyttötarkoitukseen käteisen tai muun omaisuuden nostot, joita ei ole tarkoitettu yhtiön eduksi, ja josta vähennetään raportointikauden aikana suoritetut lisämaksut.”

(34) Luxemburgin tuloverolain 159 §:ssä säädetään, että kotimaisten verovelvollisten yhtiöiden kaikki voitot ovat veronalaisia. Luxemburgin tuloverolain 160 §:ssä säädetään, että kotipaikkaansa muualla pitäviä yrityksiä verotetaan tulolähteistään, jotka on määritelty saman säädöksen 156 §:ssä. Vuodesta 2011 lähtien kaikkia Luxemburgissa verovelvollisia yrityksiä verotetaan veronalaisesta voitostaan tavanomaisella verokannalla, joka on 28,80 prosenttia.

(35) Luxemburgin tuloverolain 164 §:n 3 momentissa määrätään seuraavaa: ”Verotettavaan tuloon sisältyy piilotettu voitonjako. Piilotettu voitonjako on kyseessä erityisesti silloin, kun osakas, osakkeenomistaja tai asianomainen osapuoli saa suoraan tai välillisesti sellaista etua yritykseltä tai yhteisöltä, jota se ei normaalisti saisi, ellei olisi osakas, osakkeenomistaja tai asianomainen osapuoli.” ([11]) Komissio katsoi aloittamispäätöksessä (ks. erityisesti johdanto-osan 59 kappale), että tuloverolain 164 § muodostaa siirtohinnoittelua koskevan oikeusperustan Luxemburgissa ja panee siten täytäntöön OECD:n mallisopimuksen 9 artiklan, jossa määrätään markkinaehtoperiaatteesta, jonka mukaan yritysten välisten liiketoimien hinnat on vahvistettava markkinahintojen mukaisesti (ks. tämän päätöksen johdanto-osan 40 kappale).

(36) Tammikuun 1 päivästä 2017 lähtien Luxemburgin tuloverolain uusi 56bis § virallisti nimenomaisesti markkinaehtoperiaatteen soveltamisen Luxemburgin verolainsäädännössä. Euroopan unionin tuomioistuin on vahvistanut tämän tulkinnan Amazon-tuomiossa: ”tuloverolain uusi pykälä ’virallistaa nimenomaisesti markkinaehtoperiaatteen soveltamisen Luxemburgin verolainsäädännössä’ vasta 1.1.2017 alkaen eli kyseessä olevan verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun ja sen voimassaolon jatkamisen jälkeen.”

3.2 **Siirtohinnoittelua koskevat ohjeet**

(37) Tämä päätös koskee veropäätöstä, jolla vahvistettiin siirtohinnoittelujärjestely, josta käytetään myös nimitystä ’APA’ (advance pricing arrangement). APAlla tarkoitetaan järjestelyä, jossa konsernin sisäisille liiketoimille määritetään etukäteen asianmukaiset perusteet kyseisten liiketoimien siirtohinnoittelun määrittämiseksi määrättynä ajanjaksona verotuksellisia tarkoituksia varten.

(38) Tässä yhteydessä siirtohinnoittelulla tarkoitetaan samaan yritysryhmään kuuluvien eri yksiköiden välisiä kaupallisia toimia, kuten hintoja, joita sovelletaan yritysryhmään kuuluvan tytäryhtiön toiselle samaan ryhmään kuuluvalle tytäryhtiölle myymiin tavaroihin tai sen tarjoamiin palveluihin. Siirtohinnoittelussa on siis kyse voiton kohdentamisesta saman konsernin eri yksiköiden välillä.

(39) Monikansalliset yhtiöt maksavat veroja eri lainkäyttöalueilla, joilla sovelletaan erilaisia verokantoja. Konsernitasolla verojen jälkeen kirjattu voitto määritetään laskemalla yhteen voitot kussakin maassa, jossa konsernia verotetaan. Siksi kussakin maassa saatujen voittojen maksimoinnin sijasta monikansallisten yhtiöiden on taloudellisesti kannattavampaa kohdentaa voittojaan mahdollisimman paljon matalan verotuksen alueilla sijaitseville konserniyhtiöille ja mahdollisimman vähän korkean verotuksen alueille.

(40) Oikeudenmukaisen verotuksen varmistamiseksi on otettu käyttöön kansainvälisesti hyväksytty standardi siirtohintojen asettamiselle. OECD:n mallisopimuksen 9 artiklassa vahvistetaan niin kutsuttu markkinaehtoperiaate, jonka mukaan yritysten välisten liiketoimien hinnat on vahvistettava markkinahintojen mukaisesti. Markkinaehtoperiaatetta selostetaan tarkemmin OECD:n siirtohinnoittelua koskevissa toimintaohjeissa ([12]), jäljempänä ’OECD:n siirtohinnoitteluohjeet’.

([11]) Luxemburgin veroviranomainen on selventänyt Luxemburgin tuloverolain 164 §:n 3 momentin soveltamista rahoitusyhtiöihin 28 päivänä tammikuuta 2011 päivätyssä yleiskirjeessä nro 164/2 ja 8 päivänä huhtikuuta 2011 päivätyssä yleiskirjeessä nro 164/2bis, jotka on korvattu yleiskirjeellä ”Circulaire du directeur des contributions LIR n° 56/1–56bis/1 du 27 décembre 2016, traitement fiscal des sociétés exerçant des transactions de financement intra-groupe”.

([12]) Siirtohinnoittelua koskevat OECD:n toimintaohjeet monikansallisia yhtiöitä ja verohallintoja varten, OECD, 2010.

4. SYYT MUODOLLISEN TUTKINTAMENETTELYN ALOITTAMISEEN

(41) Komissio esitti aloittamispäätöksessään vakavia epäilyjä kiistanalaisen veropäätöksen soveltuvuudesta sisämarkkinoille. Erityisesti ne koskivat sitä, johtiko kiistanalaisessa veropäätöksessä hyväksytty siirtohinnoittelujärjestelmä markkinaehtoiseen rojaltien maksamiseen LuxSCS:lle ja markkinaehtoiseen korvaukseen LuxOpColle.

(42) Komissio totesi aloittamispäätöksessään, että Luxemburgin veroviranomainen hyväksyi kiistanalaisella veropäätöksellä Amazonin veropäätöshakemuksessa esitetyn siirtohinnoittelujärjestelyn Luxemburgin tuloverolain 164 §:n perusteella, joka komission mukaan pani täytäntöön OECD:n mallisopimuksen 9 artiklan ja määritti markkinaehtoperiaatteen Luxemburgin lainsäädännössä. Jotta liiketoimi ei johtaisi veronkiertoon, siirtohinnan on tämän periaatteen mukaisesti vastattava hintaa, johon riippumattomat toimijat olisivat päätyneet käyttäen perinteistä menetelmää, jonka mukaan veronalainen voitto lasketaan yrityksen tulojen ja menojen erotuksen perusteella. Mikä tahansa tästä poikkeava tulos, joka alentaa veron perustetta, merkitsisi etua asianomaiselle verovelvolliselle.

(43) Näin ollen komissio katsoi aloittamispäätöksessään, että sellaisen siirtohinnoittelujärjestelyn hyväksymistä, joka ei vastaa markkinatulosta ja joka suosii tiettyä yritystä, on pidettävä lähtökohtaisesti valikoivana. Tällainen valikoiva kohtelu johtuisi OECD:n mallisopimuksessa ja siirtohinnoitteluohjeissa vahvistetusta ja Luxemburgin lainsäädäntöön tuloverolain 164 §:llä sisällytetystä markkinaehtoperiaatteesta poikkeamisesta tai sen epäasianmukaisesta soveltamisesta.

(44) Tämän perusteella komissio esitti aloittamispäätöksessään seuraavassa selostetut epäilyt, jotka koskivat yksinomaan sitä, onko kiistanalainen veropäätös OECD:n mallisopimuksessa ja siirtohinnoitteluohjeissa vahvistetun ja Luxemburgin lainsäädäntöön tuloverolain 164 §:llä sisällytetyn markkinaehtoperiaatteen mukainen.

(45) Komissio totesi ensinnäkin, että näyttää siltä, että kiistanalainen veropäätös on tehty ilman siirtohinnoitteluraporttia, joka olisi osoittanut järjestelyn markkinaehtoisen luonteen OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti. Se totesi lisäksi, että ratkaisu oli annettu 11 arkipäivän kuluessa siitä, kun pyyntö oli saapunut.

(46) Toiseksi komissio totesi alustavasti, että kiistanalaisessa veropäätöksessä vahvistettu siirtohinnoittelujärjestely ei näyttäisi perustuvan mihinkään yleisesti hyväksyttyihin siirtohinnoittelumenetelmiin, jotka on esitetty OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa.

(47) Kolmanneksi komissio katsoi, että kiistanalaisessa veropäätöksessä hyväksytty rojaltimaksu ei liittynyt tuottoon, myyntiin tai voittoon toisin kuin OECD:n vuoden 1995 ja 2010 siirtohinnoitteluohjeiden 6.16 kohdassa esitetyissä suosituksissa. Sen sijaan rojalti laskettiin LuxOpCon konsernin sisäisten liiketoimien jäännösvoiton perusteella, joka määritettiin vähentämällä LuxOpCon toimintoihin liittyvä rutiininomainen tuotto LuxOpCon tosiasiallisesti kirjatusta voitosta.

(48) Neljänneksi komissio kyseenalaisti OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden perusteella, onko oikein pitää LuxOpCon toimintoja vähemmän monimutkaisina kuin LuxSCS:n toimintoja. LuxOpCon suorittamien toimintojen ja sen ottamien riskien kuvauksen perusteella nämä toiminnot ja riskit näyttivät itse asiassa olevan monimutkaisempia kuin LuxSCS:n toiminnot. Aineettomiin hyödykkeisiin liittyviä erityispiirteitä, joista LuxSCS:lle oletetaan maksettavan korvausta, ei kuvattu veropäätöshakemuksessa eikä Luxemburgin verohallinnon kiistanalaisessa veropäätöksessä. Lisäksi, vaikka veropäätöshakemuksessa LuxSCS:n väitettiin ottavan vastuun kaikista kyseisen henkisen omaisuuden omistukseen liittyvistä riskeistä, kyseisiä LuxSCS:n aineettomien hyödykkeiden omistajana ottamia riskejä ei määritetty, varsinkaan suhteessa liiketoimintariskeihin, joista LuxOpCo vastasi.

(49) Viidenneksi komissio katsoi, että LuxOpCon suorittamien tehtävien osalta kiistanalaisessa veropäätöksessä vahvistettu toimintakustannuksiin lisätty [4–6] prosentin voittolisä, joka oli määritetty OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa vahvistetun liiketoiminettomarginaalimenetelmän (transactional net margin method, TNMM) mukaisesti, oli suhteellisen vähäinen. Näin on erityisesti, kun otetaan huomioon, että LuxOpCon tehtäväksi ilmoitettiin keskeinen ja strateginen kaupallinen päätöksenteko, johon koko Euroopan markkinoiden liiketoimintariskit keskittyvät. Veropäätöksessä ei myöskään selitetty ala- ja ylärajan soveltamista LuxOpCon markkinaehtoisen korvauksen määrittämiseen, joka tosiasiallisesti kumosi toimintakustannuksiin perustuvan siirtohinnoittelujärjestelyn. Lopuksi komissio kyseenalaisti, oliko epäsuoran siirtohinnoittelumenetelmän valinta LuxOpColle maksettava korvauksen määrittämiseksi perusteltua, kun otetaan huomioon, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa suositetaan ensisijaisesti suorien menetelmien käyttöä veronalaisen voiton asianmukaisen tason määrittämiseksi.

(50) Kuudenneksi komissio totesi, että vaikka kiistanalainen veropäätös oli annettu vuonna 2003, se näytti olevan edelleen voimassa vuonna 2014. Komissio huomautti, että veropäätös oli ollut huomattavasti pidempään voimassa kuin muissa jäsenvaltioissa tehdyt veropäätökset. Komissio epäili, onko oikein pitää päätöksessä hyväksyttyä korvausta edelleen voimassa yli kymmenen vuotta myöhemmin tarkistamatta sitä tai ilmoittamatta siitä viranomaisille, mikäli ratkaisevat olosuhteet ovat muuttuneet tällä välin.

(51) Näiden epäilyjen valossa komissio tuli aloittamispäätöksessään alustavaan päätelmään, jonka mukaan kiistanalainen veropäätös toi valikoivan edun Amazonille, sillä veropäätös johti siihen, että LuxSCS sai rojaltimaksun ja LuxOpCo sai korvauksen, jotka poikkesivat markkinaehtoisesta tuloksesta. Koska kaikki muut SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdan edellytykset täyttyivät eikä muita SEUT-sopimuksen 107 artiklan 2 tai 3 kohtien mukaisia ilmeisiä soveltuvuuden perusteita ollut olemassa, komissio päätteli alustavasti, että kiistanalaiset veropäätökset ovat valtiontukea, joka ei sovellu sisämarkkinoille.

5. LUXEMBURGIN VIRANOMAISTEN HUOMAUTUKSET ALOITTAMISPÄÄTÖKSESTÄ

5.1 Väitetyt oikeudelliset virheet aloittamispäätöksessä

(52) Luxemburg katsoi, että aloittamispäätös oli mitätön useiden oikeudellisten virheiden takia.

(53) Ensinnäkin Luxemburg katsoi, että päätös kajosi sen itsemääräämisoikeuteen välittömässä verotuksessa. Erityisesti Luxemburg katsoi, että komissio oli ylittänyt valtuutensa valtiontuen alalla kehittämällä ja asettamalla omia tulkintojaan markkinaehtoperiaatteesta.

(54) Luxemburg kiinnitti erityistä huomiota siirtohinnoittelun erityiseen luonteeseen ja monimutkaisuuteen. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan kansalliset veroviranomaiset tarvitsevat tiettyä harkintavaltaa voidakseen tulkita verosääntöjä yksittäistapauksessa ja päättää, johtaako käytetty siirtohinnoittelumenetelmä hyväksyttävään siirtohintaan. Luxemburg väitti saaneensa vahvistuksen sille, että sen veropäätöskäytäntö oli tarkoituksenmukainen ja että se oli yritysverotukseen sovellettavien menettelysääntöjen ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukainen.

(55) Toiseksi Luxemburg katsoi, että ennakkopäätelmät, joita komissio käytti menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä, eroavat kiistanalaisesta veropäätöksestä sillä perusteella, että ne koskivat järjestelmiä, jotka sisälsivät etuihin johtavia seikkoja riippumatta verovelvollisten yksittäisistä olosuhteista.

(56) Kolmanneksi Luxemburg väitti, että aloittamispäätöksestä puuttuu valikoivuusanalyysi, ja tarkemmin sanottuna siinä ei yksilöidä viiteverojärjestelmää tai veronmaksajien vertailuryhmää, johon Amazonin verokohtelua olisi verrattava. Näin ollen ei määritetty, mistä viiteverojärjestelmästä Amazoniin sovellettu kohtelu poikkeaa ja minkä edun se saa.

(57) Luxemburg katsoi, että asianmukainen viitekehys on maan kansallinen verolainsäädäntö ja erityisesti tuloverolain 164 §:n 3 momentti ja 18 §. Luxemburg vaati, että kiistanalaista veropäätöstä on arvioitava voimassa olevan sääntelykehyksen ja toimenpiteen myöntämishetkellä, eli vuonna 2003, vallitsevan taloudellisen tilanteen perusteella. Luxemburg totesi, että tuolloin ei ollut OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeita, eikä Luxemburgin laissa viitattu OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeisiin.

(58) Neljänneksi Luxemburg katsoi, että komissio ei ollut määrittänyt yhtään yritysluokkaa, joka olisi hyötynyt toimenpiteestä. Veronmaksajien vertailuryhmän osalta Luxemburg katsoi, että vain siirtohinnoittelusääntöjen ja Luxemburgin verokohtelun alaiset veronmaksajat olisivat vertailukelpoisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa.

5.2 **Aloittamispäätöksessä esitetyt epäilyt**

(59) Lisäksi Luxemburg käsitteli erikseen aloittamispäätöksessä esitettyjä komission epäilyjä, jotka koskivat markkinaehtoperiaatteen noudattamista kiistanalaisessa veropäätöksessä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden perusteella.

(60) Luxemburg väitti ensinnäkin, että komission huoli siitä, että kiistanalainen veropäätös tehtiin ilman taloudellista analyysia, on perusteeton, koska siirtohinnoitteluraportissa esitettiin perustelut veropäätöshakemuksessa ehdotetulle siirtohinnoittelujärjestelylle.

(61) Luxemburg katsoi, että koska verkkokauppamyynti on toimintaa, jonka marginaalit ovat pieniä ja kilpailu ankaraa, Amazonin strategia oli erottua muista teknologisen innovaation avulla. Tämän seurauksena aineettomia hyödykkeitä pidettiin Amazonin toiminnan olennaisena arvon lähteenä.

(62) Luxemburg väitti, että kiistanalaisessa veropäätöksessä vahvistetaan liiketoiminettomarginaalimenetelmään perustuva siirtohinnoittelujärjestely, jonka avulla määritetään LuxOpCon LuxSCS:lle maksaman markkinaehtoisen rojaltin määrä, joka on Luxemburgissa tuolloin voimassa olleen sääntelykehyksen mukainen. Liiketoiminettomarginaalimenetelmä on siirtohinnoittelumenetelmä, joka on Luxemburgin siirtohinnoittelua koskevien sääntöjen ja hallinnollisten käytäntöjen mukainen. Luxemburgin veroviranomaisen liiketoiminettomarginaalimenetelmän hyväksyntä näkyy siirtohinnoitteluraporttiin sisältyvässä toiminta-analyysissä. Tästä syystä LuxOpCoa pidettiin vähemmän monimutkaisena yrityksenä LuxSCS:ään verrattuna, ja siksi se oli asianmukaisesti valittu testattavaksi osapuoleksi. Muut menetelmät olisivat tuottaneet epävakaampia tuloksia. Näiden seikkojen valossa Luxemburg väitti, että kiistanalaisen veropäätöksen ei voida katsoa hyväksyvän LuxOpCon ”mahdollisimman alhaista tulosta”.

(63) Kolmanneksi vastauksena komission aloittamispäätöksessä esittämään epäilykseen siitä, että LuxOpCon LuxSCS:lle maksama rojalti ei liity tuottoon, myyntiin tai voittoon, Luxemburg vahvisti, että rojalti lasketaan jäännösvoitoksi. Luxemburg kuitenkin katsoi, että tällainen tulos liittyy olennaisesti liiketoiminettomarginaalimenetelmän soveltamiseen ja että se on toiminta- ja riskianalyysien mukainen.

(64) Neljänneksi Luxemburg väitti, että LuxOpCon todellinen taloudellinen tuotto kaikkina tarkastelujakson vuosina noudattaa täysin markkinaehtoperiaatetta.

(65) Viidenneksi LuxOpCon korvauksen ala- ja ylärajaan liittyvän epäilyn osalta Luxemburg katsoi, että alarajan avulla varmistettiin positiivinen korvaus, joka kasvoi laajenevan liiketoiminnan mukaisesti. Lisäksi alaraja ja yläraja kannustivat LuxOpCoa harjoittamaan toimintaansa tehokkaasti. Koska LuxOpCon vuosina 2006–2013 saama marginaali oli keskimäärin [3,5–4] (*) prosenttia ja vuosittain kvartiilivälin rajoissa, Luxemburg toteaa, että ala- ja ylärajoilla ei ollut todellista eikä käytännöllistä vaikutusta.

(66) Luxemburg katsoi lisäksi, että veroperustalla ei ollut ylärajaa, ja se on kasvanut Amazonin laajentumisen ja EU:hun tehtyjen investointien myötä. Korvausmarginaalia sovellettiin kaikkiin LuxOpCon toimintakustannuksiin, ei ainoastaan Luxemburgissa syntyviin toimintakustannuksiin.

(*) Luottamuksellista tietoa.

(67) Kuudenneksi kiistanalaisen veropäätöksen keston osalta Luxemburg selitti, että sen alun perin oli tarkoitus olla voimassa viisi tilikautta siitä lukien, kun Amazon aloitti Luxemburgissa toimintansa eli vuodesta 2006 ([13]). Tästä syystä kiistanalaista veropäätöstä sovellettiin alun perin vuoteen 2011 asti. Luxemburg selitti lisäksi, että sen silloisen hallinnollisten käytäntöjen mukaan siirtohinnoittelua koskevia päätöksiä muutettiin yleensä vain, jos toimintamalli tai markkinaolosuhteet muuttuivat merkittävästi. Luxemburg selitti lisäksi, että vuoden 2008 talouskriisin jälkeen korvaukset vertailukelpoisesta toiminnasta (verkkokaupan myynti) olivat huomattavan paineen alaisena ja Amazonin marginaalit pienenivät entisestään. Tässä yhteydessä Luxemburg katsoi, että hinnoittelujärjestelyn tarkastelu olisi voinut johtaa LuxOpCon korvauksen pienenemiseen.

6. ALOITTAMISPÄÄTÖSTÄ KOSKEVAT ASIANOMAISTEN HUOMAUTUKSET

6.1 Amazonin esittämät huomautukset

(68) Amazon keskittyi huomautuksissaan väitettyihin oikeudellisiin virheisiin sekä komission aloittamispäätöksessä esittämiin epäilyihin.

(69) Väitetyistä oikeudellisista virheistä Amazon totesi, että komissio ei ollut määritellyt viitekehystä oikein, eikä osoittanut toimenpiteen valikoivuutta aloittamispäätöksessään. Amazonin mukaan kiistanalaista veropäätöstä olisi tarkasteltava uudelleen kansallisen oikeuden ja/tai hallinnollisten käytäntöjen pohjalta eikä koko yhteisöverojärjestelmän pohjalta. Tästä syystä kiistanalaisen veropäätöksen arvioinnin oikea viitekehys olisi Luxemburgin tuloverolain 164 §:n 3 momentissa ja 18 §:ssä säädetty markkinaehtoperiaate sekä asian kannalta merkityksellisiin säännöksiin liittyvät hallinnolliset käytännöt. Lisäksi Amazonin mukaan valtiontuesta olisi aihetta olla huolissaan vain, jos kiistanalaisessa veropäätöksessä poikettaisiin Luxemburgin markkinaehtoperiaatteen tavanomaisesta tulkinnasta ja soveltamisesta, mistä kiistanalaisessa veropäätöksessä ei Luxemburgin mukaan ollut kyse. Amazon katsoi myös, että komissio ei osoittanut toimenpiteen valikoivuutta.

(70) Amazonin huomautukset aloittamispäätöksessä esitetyistä komission epäilyistä ovat pitkälti samat kuin Luxemburgin huomautukset, koska myös se väitti, että veropäätöshakemukseen oli liitetty siirtohinnoitteluraportti ja että hakemus oli tutkittu huolellisesti.

(71) Amazon katsoi lisäksi, että valittu siirtohinnoittelumenetelmä, eli jäännösvoitonjakamismenetelmä, ei ainoastaan ole OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukainen, vaan myös Luxemburgin siirtohinnoittelusääntöjen ja hallinnollisten käytäntöjen mukainen ([14]).

(72) Amazon lisäsi, että LuxSCS:n kontribuutio ei käsitä pelkästään aineettomien hyödykkeiden edelleenlisensointia vaan myös LuxOpCon toimintaan liittyvien riskien kantamista.

(73) Amazon katsoi myös, että markkinahintavertailumenetelmän soveltaminen ei sopinut tapauksen olosuhteisiin. Amazonin mukaan Luxemburgin veroviranomaisen on joka tapauksessa aloitettava siirtohinnoitteluanalyysi verovelvollisen valitseman menetelmän pohjalta. Amazon muistutti myös, että minkä tahansa siirtohinnoittelumenetelmän soveltaminen tuottaa yleensä joukon tuloksia eikä täsmällistä hintaa, sillä siirtohinnoittelu ei ole eksaktia tiedettä, vaan se vaatii harkinnan käyttöä.

(74) Amazon puolusti myös kiistanalaisen veropäätöksen voimassaolon keston pätevyyttä toimittamalla siirtohinnoittelua koskevan jälkiraportin, jonka se oli teettänyt vuonna 2012, jäljempänä 'siirtohinnoittelua koskeva vuoden 2012 jälkiraportti'. Siinä esiteltiin kaksi ajan tasalle saatettua yhtiön data-aineistoa, joista toinen perustui vuosia 2004–2006 ja toinen vuosia 2008–2010 koskeviin tietoihin. Amazonin mukaan nämä aineistot vahvistivat, että LuxOpCon korvaukset pysyivät markkinaehtoisina koko tarkastelujakson ajan.

([13]) Amazon ilmoitti 5 päivänä joulukuuta 2004 päivätyllä kirjeellä Luxemburgille, että uudelleenjärjestely saataisiin valmiiksi vasta vuonna 2006 ja pyysi, että kiistanalaista veropäätöstä sovellettaisiin viiden vuoden ajan vuodesta 2006 lähtien. Luxemburg vahvisti 23 päivänä joulukuuta 2004, että kuvattu viive ei vaikuttanut 6 päivänä marraskuuta 2003 tehtyyn sopimukseen edellyttäen, että muut 23 päivänä lokakuuta 2003 päivätyn pyynnön ehdot säilytettäisiin.

([14]) Amazon perustelee tätä väitettä viittaamalla Luxemburgin antamiin ja ICIJ:n julkaisemiin veropäätöksiin. Amazon otti esiin 97 päätöstä, jotka sen mukaan perustuvat jäännösvoitonjakamismenetelmään, ja jotka rahoitusjärjestelyissä kohdentavat tavanomaisen tuoton eli kiinteän rahoitusmarginaalin Luxemburgin yksikölle, kun taas jäännösvoitto kohdennetaan rahoitusvälineen omistajalle.

6.2 **Muiden asianomaisten osapuolten huomautukset**

(75) Epicenter ([15]), Computer & Communications Industry Association (CCIA), Atoz ja Fedil esittivät huomautuksensa, joissa tuotiin esiin useita huolenaiheita. Epicenter katsoi, että aloittamispäätöksessä ei oteta huomioon siirtohinnoittelukäytäntöön liittyvää asianmukaista harkintavaltaa, ja että komissio oli ylittänyt lailliset valtuutensa välittömän verotuksen alalla soveltamalla valtiontukisääntöjä haitallisen verokilpailun torjumiseen. Sekä Atoz että Fedil väittivät, että OECD:n siirtohinnoittelusääntöjä ei olisi pitänyt ottaa huomioon valtiontukea koskevassa arvioinnissa, koska niitä ei tuolloin ollut vielä sisällytetty Luxemburgin lainsäädäntöön.

(76) Oxfam, Booksellers Association of the United Kingdom & Ireland Ltd., European and International Bookseller Federation, Syndicat de la librairie française, Federation of European Publishers ja Syndicat des Distributeurs de Loisirs Culturels ja Bundesarbeitskammer joko tukivat komission perusteita tai suhtautuivat myönteisesti valtiontukea koskevaan komission tutkimukseen.

7. **YRITYKSEN X TOIMITTAMAT TIEDOT**

(77) Yritys X, joka on Amazonin kilpailija EU:n markkinoiden verkkokaupassa ja joka ei halua paljastaa identiteettiään, toimitti komissiolle tutkintaan liittyviä markkinatietoja. Sen mukaan menestyksekkään ja kestävän verkkokaupan tärkeimmät tekijät ovat asiakkaat ja markkinointi, joten keskeiset vahvuudet markkinoiden kasvun varmistamiseksi ovat vankka asiakastietokanta ja taloudellinen kyky panostaa merkittävästi markkinointiin. Yritys X korosti myös, että Amazon oli investoinut varsin aggressiivisesti teknologiaan ja markkinointiin, mikä antoi sille etua, jota vastaan oli vaikea kilpailla.

8. **LUXEMBURGIN VIRANOMAISTEN ESITTÄMÄT HUOMAUTUKSET KOLMANSIEN OSAPUOLTEN HUOMAUTUKSISTA JA YRITYKSEN X TOIMITTAMISTA TIEDOISTA**

(78) Luxemburg ilmaisi 20 päivänä huhtikuuta 2015 päivätyssä kirjeessään hyväksyvänsä Amazonin, Fedilin, CCIA:n, Atozin ja Epicenterin esittämät huomautukset, mutta se katsoi, että muut aloittamispäätöksestä esitetyt huomautukset eivät olleet asian kannalta merkityksellisiä.

(79) Luxemburg toimitti 2 päivänä toukokuuta 2016 huomautuksensa yrityksen X huomautuksista. Luxemburg totesi, että Amazon, joka on markkinatoimija, pystyi paremmin esittämään huomautuksia yrityksen X huomautuksesta.

9. **AMAZONIN TOIMITTAMAT MUUT HUOMAUTUKSET**

(80) Amazon toimitti täydentäviä tietoja todistaakseen, että kiistanalaisessa veropäätöksessä hyväksytty korvaus LuxSCS:lle ja LuxOpColle oli Luxemburgin verojärjestelmän mukainen.

(81) Amazon lisäksi kyseenalaisti, voidaanko yritystä X tosiasiallisesti verrata LuxOpCoon, ja väitti, että yrityksen X toimittamia tietoja ei olisi pitänyt ottaa huomioon, koska ne eivät olleet saatavilla kiistanalaisen veropäätöksen tekohetkellä.

(82) Amazonin teknologiakeskeisen verkkoliiketoiminnan osalta Amazon totesi, että teknologinen innovointi on sen palvelukeskeisen verkkoliiketoiminnan ytimessä ja äärimmäisen tärkeää sen liiketoiminnan kannalta.

(83) Yhtiön Euroopan-toiminnan kriittisiksi uhkiksi Amazon nimesi seuraavat: i) kilpailu sähköisen kaupankäynnin alalla, ii) uusien tuotteiden, palvelujen ja teknologioiden (heikko) käyttöönotto asiakkaiden keskuudessa ja iii) paikalliset taloudelliset ja poliittiset olosuhteet ja oikeudellisen kehyksen muutokset.

(84) Amazon toimitti lausunnon Yhdysvaltain verotuomioistuimen menettelyyn ja hiljattain teetetyn siirtohinnoitteluraportin. Ensin mainittu toimitettiin tukemaan LuxSCS:n kyseisenä ajanjaksona saamaa rojaltimaksua, kun taas jälkiraportin tarkoituksena oli osoittaa, että LuxOpCon saama korvaus oli markkinaehtoinen.

([15]) Epicenter kuvasi itseään kuuden johtavan ympäri Euroopan unionia toimivan asiantuntijaryhmän itsenäiseksi hankkeeksi, jonka tarkoituksena on tiedottaa EU:n poliittisesta keskustelusta ja edistää vapaan yhteiskunnan periaatteita yhdistämällä jäsentensä taloudellinen asiantuntemus.

10. **ARVIOINTI**

(85) Perussopimuksen 107 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltion myöntämä taikka valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosimalla jotakin yritystä tai tuotannonalaa, ei sovellu sisämarkkinoille, siltä osin kuin se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.

(86) Kuten unionin tuomioistuin on todennut ([16]), toimenpiteen katsominen SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi edellyttää siten seuraavien edellytysten täyttymistä: i) kyse on valtion toimenpiteestä, ja se rahoitetaan valtion varoista, ii) toimenpiteestä aiheutuu etua sen kohteelle, iii) etu on valikoiva ja iv) toimenpide vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua, ja se voi vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.

(87) Tätä päätöstä varten on erityisesti tarpeen tutkia tarkemmin valikoivan edun olemassaoloa.

(88) Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan valikoivaa etua koskevan edellytyksen arviointi ”edellyttää sen määrittämistä, onko tietyssä oikeudellisessa järjestelmässä kyseessä oleva kansallinen toimenpide omiaan suosimaan ’jotakin yritystä tai tuotannonalaa’ verrattuna muihin, jotka ovat kyseisellä järjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta siihen rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa ja joita siis kohdellaan eri tavalla, joka voidaan katsoa syrjiväksi” ([17]).

(89) Unionin tuomioistuin on kehittänyt kolmivaiheisen analyysin, jolla määritetään, onko jokin tietty verotuksellinen toimenpide valikoiva ([18]). Aluksi on määritettävä, mikä on asianomaisessa jäsenvaltiossa sovellettava yleinen tai normaali verojärjestelmä. Tämä muodostaa viitejärjestelmän. Seuraavaksi on selvitettävä, poikkeaako kyseinen verotoimenpide viitejärjestelmästä, koska sillä otetaan käyttöön erilainen kohtelu sellaisten talouden toimijoiden välillä, jotka ovat kyseisen jäsenvaltion verojärjestelmälle asetetun päämäärän kannalta samankaltaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. Jos toimenpide poikkeaa viitejärjestelmästä, on kolmannessa vaiheessa määritettävä, onko kyseinen toimenpide perusteltu viitejärjestelmän luonteen tai yleisen rakenteen vuoksi. Verotoimenpide, joka poikkeaa viitejärjestelmästä, voi olla perusteltu, mikäli kyseessä oleva jäsenvaltio voi osoittaa, että toimenpide on suora seuraus jäsenvaltion verojärjestelmän perus- tai pääperiaatteista ([19]). Jos näin on, kyseinen verotoimenpide ei ole valikoiva. Kolmannessa vaiheessa todistustaakka on asianomaisella jäsenvaltiolla.

(90) Unionin tuomioistuin selvensi FIAT-tuomiossaan ([20]), miten asianmukainen viitejärjestelmä yksilöidään. Tuomioistuin totesi, että komission ei pitäisi ottaa huomioon kansalliseen verojärjestelmään kuulumattomia muuttujia ja sääntöjä viitejärjestelmää määrittäessään. Tuomioistuin katsoi erityisesti FIAT-tuomion 96 kohdassa, että ”[t]utkittaessa SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valikoivan veroedun olemassaoloa ja määritettäessä yrityksen normaalia verorasitusta ei siis voida ottaa huomioon kyseiseen kansalliseen verojärjestelmään kuulumattomia muuttujia ja sääntöjä, ellei kyseisessä järjestelmässä nimenomaisesti viitata niihin”.

(91) Unionin tuomioistuin muistutti näistä periaatteista Amazon-tuomion 44 kohdassa ja vahvisti kyseisen tuomion 58 kohdassa ([21]), että yleinen tuomioistuin oli perustellusti katsonut, ettei komissio ollut menettelyn päättämistä koskevassa päätöksessään osoittanut Amazon-konsernin saaneen SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua etua. Näin ollen unionin tuomioistuin vahvisti menettelyn päättämistä koskevan päätöksen kumoamisen.

([16]) Asia C-399/08 P, komissio v. Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, 39 kohta.

([17]) Asia C-457/21 P, komissio v. Amazon.com ym., ECLI:EU:C:2023:985, 33 kohta. Ks. myös yhdistetyt asiat C-451/21 P ja C-454/21 P, Luxemburg ym. v. komissio, ECLI:EU:C:2023:948, 106 kohta. Ks. myös asia C-172/03, Heiser, ECLI:EU:C:2005:130, 40 kohta.

([18]) Yhdistetyt asiat C-78/08–C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2009:417, 49 kohta ja 64–65 kohta. Kolmivaiheisen tuen valikoivuuden arviointimenetelmän tarkoituksena on saada selville niissä etua antavissa verotuksellisissa toimenpiteissä piilevä valikoivuus, joista jokainen yritys voi näennäisesti hyötyä. Ks. yhdistetyt asiat C-649/20 P, C-658/20 P ja C-662/20 P, Espanja ym. v. komissio, ECLI:EU:C:2023:60, 48 kohta.

([19]) Yhdistetyt asiat C-78/08–C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2009:417, 65 kohta.

([20]) Yhdistetyt asiat C-885/19 P ja C-898/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe v. komissio, ECLI:EU:C:2022:859.

([21]) Asia C-457/21 P, komissio v. Amazon.com ym., ECLI:EU:C:2023:985. Ks. myös tuomion 41–50 ja 53–58 kohdassa esitetyt perustelut.

(92) SEUT-sopimuksen 266 artiklan mukaan komission on toteutettava tarvittavat toimenpiteet Amazon-tuomion täytäntöön panemiseksi.

(93) Unionin tuomioistuimen Amazon-tuomiossa tekemät päätelmät ovat suoraan merkityksellisiä aloittamispäätöksessä esitettyjen kiistanalaista verotuspäätöstä koskevien epäilyjen arvioinnin kannalta. Esitetyt epäilyt perustuivat erityisesti valikoivan edun olemassaoloa koskevaan arviointiin, jossa käytetyn viitejärjestelmän osalta oletettiin, että OECD:n mallisopimuksen 9 artiklassa vahvistettu markkinaehtoperiaate oli sisällytetty Luxemburgin verolainsäädäntöön. Sama menettely perustui myös olettamukseen siitä, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat sovellettavissa Luxemburgin verojärjestelmään.

(94) Komissio totesi aloittamispäätöksessä erityisesti, että OECD:n mallisopimuksen 9 artikla oli sisällytetty Luxemburgin verolainsäädäntöön tuloverolain 164 §:llä. Komissio päätteli, että mikä tahansa tulos, joka poikkeaa kyseisessä sopimuksessa ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa vahvistetusta markkinaehtoperiaatteesta ja alentaa veron perustetta, merkitsisi etua asianomaiselle verovelvolliselle ([22]).

(95) Toisin sanoen aloittamispäätöksessä esitetty alustava päätelmä kiistanalaisen veropäätöksen valtiontukiluonteesta oli seurausta OECD:n mallisopimuksessa ja siirtohinnoitteluohjeissa vahvistetusta markkinaehtoperiaatteesta poikkeamisesta tai sen epäasianmukaisesta soveltamisesta.

(96) Komissio toteaa lisäksi, että aloittamispäätöksen johdanto-osan 63–76 kappaleessa esitetyt kuusi yksityiskohtaista epäilystä, joita käsitellään tämän päätöksen 4 jaksossa, perustuivat OECD:n mallisopimuksen 9 artiklassa vahvistettuun markkinaehtoperiaatteeseen, sellaisena kuin sitä on tulkittu OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa.

(97) Komissio myöntää kuitenkin, että Amazon-tuomion 54 kohdassa unionin tuomioistuin totesi, että valikoivan edun osoittamiseksi tehtävän kolmivaiheisen testin yhteydessä voidaan viitekehystä määritettäessä soveltaa ainoastaan kansalliseen lainsäädäntöön sisällytettyjä periaatteita. Tuomioistuin katsoi, että ”ainoastaan tämän [markkinaehto] periaatteen sisällyttäminen sellaisenaan kansalliseen oikeuteen, mikä edellyttää vähintään, että kansallisessa oikeudessa viitataan nimenomaisesti kyseiseen periaatteeseen, mahdollistaisi sen, että komissio voisi soveltaa kyseistä periaatetta arvioidessaan SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valikoivan edun olemassaoloa”.

(98) Lisäksi Amazon-tuomion 55 kohdassa unionin tuomioistuin totesi, että komissio oli määritellyt viitekehyksen virheellisesti menettelyn päättämistä koskevassa päätöksessä, koska markkinaehtoperiaatetta ei ollut tuolloin sisällytetty kansalliseen lainsäädäntöön. Tuomioistuin katsoi seuraavaa: ”Kuten komissio itse totesi – – tuloverolain uusi pykälä ’virallistaa nimenomaisesti markkinaehtoperiaatteen soveltamisen Luxemburgin verolainsäädännössä’ vasta 1.1.2017 alkaen eli kyseessä olevan verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun ja sen voimassaolon jatkamisen jälkeen. On siis osoitettu, että edellisessä kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä mainittu edellytys ei täyttynyt, kun asianomainen jäsenvaltio toteutti toimenpiteen, jonka komissio katsoi valtiontueksi, joten komissio ei voinut soveltaa tätä periaatetta taannehtivasti riidanalaisessa päätöksessä.”

(99) Edellä esitetyn päätelmän mukaisesti komissio katsoo, että aloittamispäätöksessä esitetyt epäilyt on sivuutettava. Kiistanalainen veropäätös annettiin 6 päivänä marraskuuta 2003 eli ajankohtana, jolloin markkinaehtoperiaatetta ei vielä ollut sisällytetty Luxemburgin verolainsäädäntöön, kuten Amazontuomiosta ilmenee.

(100) Kuten Amazon-tuomiossa muistutettiin, virheet määritettäessä sääntöjä, joita sovelletaan tosiasiallisesti merkityksellisen kansallisen oikeuden nojalla, ja näin ollen määritettäessä yleistä verojärjestelmää, jonka perusteella kiistanalaista veropäätöstä oli arvioitava, tekee väistämättä koko valikoivan edun olemassaoloa koskevasta päättelystä virheellisen ([23]).

([22]) Komissio viittasi tältä osin valtiontukiasiaan C 49/2001, luxemburgilaiset koordinointikeskukset (EUVL L 170, 9.7.2003, s. 20).
([23]) Asia C-457/21 P, komissio v. Amazon.com ym., ECLI:EU:C:2023:985, 37 kohta.

(101) Näin ollen komissio ei voi todeta aloittamispäätöksessä esitettyjen epäilyjen tai niiden perustelujen pohjalta, että Luxemburg olisi kiistanalaisella veropäätöksellä myöntänyt valikoivaa etua Amazonille. Komissio ei myöskään arvioinut aloittamispäätöksessä valikoivan edun olemassaoloa minkään muun viitejärjestelmän perusteella eikä esittänyt epäilyjä tuen olemassaolosta mistään muista valikoivan edun olemassaoloon liittyvistä syistä.

(102) Tämän vuoksi komission on tässä päätöksessä sivuutettava aloittamispäätöksessä esitetyt epäilyt valikoivan edun olemassaolosta. Koska SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdan mukaisen valtiontuen olemassaololle asetetut edellytykset ovat kumulatiivisia, kyseisessä säännöksessä vahvistettuja muita kriteerejä ei ole tarpeen arvioida.

11. **PÄÄTELMÄT**

(103) Edellä esitetyt seikat huomioon ottaen komissio katsoo, ettei Luxemburgin Amazonin hyväksi tekemä kiistanalainen veropäätös ollut SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea,

ON TEHNYT TÄMÄN PÄÄTÖKSEN:

1 artikla

Luxemburgin suurherttuakunnan verohallinnon 6 päivänä marraskuuta 2003 tekemä kiistanalainen veropäätös ei ollut SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea.

2 artikla

Tämä päätös on osoitettu Luxemburgin suurherttuakunnalle.

Tehty Brysselissä 28 päivänä marraskuuta 2024.

Komission puolesta
Margrethe VESTAGER
Johtava varapuheenjohtaja