ROZHODNUTIE KOMISIE (EÚ) 2025/2405

z 28. novembra 2024

o záväznom daňovom stanovisku SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) – Luxembursko, údajná pomoc spoločnosti Amazon

[oznámené pod číslom C(2024) 8565]

(Iba anglické znenie je autentické)

(Text s významom pre EHP)

EURÓPSKA KOMISIA,

so zreteľom na Zmluvu o fungovaní Európskej únie, a najmä na jej článok 108 ods. 2 prvý pododsek,

so zreteľom na Dohodu o Európskom hospodárskom priestore, a najmä na jej článok 62 ods. 1 písm. a),

po vyzvaní zainteresovaných strán, aby predložili pripomienky v súlade s uvedenými ustanoveniami ([1]), a so zreteľom na tieto pripomienky,

keďže:

1. POSTUP

(1) Komisia listom z 24. júna 2014 zaslala Luxemburskému veľkovojvodstvu (ďalej len „Luxembursko“) žiadosť o informácie týkajúce sa jeho praxe v oblasti záväzných stanovísk v súvislosti so skupinou spoločností Amazon (ďalej len „spoločnosť Amazon“ alebo „skupina Amazon“).

(2) Komisia v uvedenom liste požiadala o všetky záväzné stanoviská vzťahujúce sa na skupinu Amazon, ktoré boli v danom čase v platnosti. Luxembursko e-mailom z 18. júla 2014 požiadalo o predĺženie lehoty na odpoveď na list Komisie, ktoré mu bolo umožnené.

(3) Luxembursko listom zo 4. augusta 2014 odpovedalo na žiadosť Komisie z 24. júna 2014. K svojej odpovedi pripojilo okrem iného list zo 6. novembra 2003 (ďalej len „sporné záväzné stanovisko“ alebo „záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia pre Amazon“), ktorý spoločnosti Amazon.com, Inc. adresovala Administration des contributions directes (ďalej len „luxemburská daňová správa“).

(4) Komisia 7. októbra 2014 rozhodla o začatí formálneho vyšetrovacieho konania podľa článku 108 ods. 2 zmluvy v otázke sporného záväzného stanoviska z dôvodu vážnych pochybností o zlučiteľnosti daného opatrenia s vnútorným trhom (ďalej len „rozhodnutie o začatí konania“) ([2]). V uvedenom rozhodnutí bolo Luxembursko vyzvané, aby predložilo doplňujúce informácie o spornom záväznom stanovisku ([3]).

(5) Luxembursko listom z 21. novembra 2014 predložilo svoje pripomienky k rozhodnutiu o začatí konania. Toto podanie obsahovalo okrem iného správu o transferovom oceňovaní.

(6) Dňa 6. februára 2015 bolo rozhodnutie o začatí konania uverejnené v *Úradnom vestníku Európskej únie* ([4]). Zainteresované strany boli vyzvané, aby k tomuto rozhodnutiu predložili svoje pripomienky.

(7) Komisia listom z 13. februára 2015 zaslala Luxembursku žiadosť o doplňujúce informácie.

(8) Spoločnosť Amazon listom z 5. marca 2015 predložila svoje pripomienky k rozhodnutiu o začatí konania. Pripomienky k rozhodnutiu o začatí konania predložili aj tretie strany.

([1]) Ú. v. EÚ C 44, 6.2.2015, s. 13.
([2]) Došlo k viacerým výmenám o dôverných informáciách, ktoré sa však v tomto oddiele jednotlivo neuvádzajú.
([3]) Ú. v. EÚ C 44, 6.2.2015, s. 30.
([4]) Ú. v. EÚ C 44, 6.2.2015, s. 13.

(9) Luxembursko listom zo 17. marca 2015 čiastočne odpovedalo na žiadosť Komisie o informácie z 13. februára 2015.

(10) Komisia 19. marca 2015 zaslala Luxembursku pripomienky tretích strán k rozhodnutiu o začatí konania.

(11) Komisia 26. marca 2015 informovala Luxembursko, že v súlade s článkom 6a nariadenia Rady (ES) č. 659/1999 ([5]) zistila, že prebiehajúce formálne vyšetrovacie konanie týkajúce sa sporného záväzného stanoviska bolo neúčinné. Komisia na tomto základe a so súhlasom Luxemburska zaslala 26. marca 2015 spoločnosti Amazon žiadosť o informácie, a to v súlade s článkom 6a ods. 6 nariadenia (ES) č. 659/1999.

(12) Spoločnosť Amazon 4. mája 2015 čiastočne odpovedala na žiadosť Komisie o informácie z 26. marca 2015.

(13) Luxembursko listom z 13. mája 2015 predložilo pripomienky k pripomienkam tretích strán k rozhodnutiu o začatí konania.

(14) Spoločnosť Amazon listami z 24. a 31. júla 2015 predložila čiastočnú odpoveď na žiadosť Komisie z 3. júla 2015.

(15) Spoločnosť Amazon listom z 21. augusta 2015 čiastočne odpovedala na žiadosť Komisie z 31. júla 2015, v ktorej Komisia pripomenula spoločnosti Amazon, aby poskytla všetky požadované informácie, najmä úplné informácie o dohodách o duševnom vlastníctve a o novom záväznom stanovisku udelenom spoločnosti Amazon v roku 2014.

(16) Od 30. septembra 2015 do 12. septembra 2017 sa uskutočnili ďalšie výmeny listov a stretnutia Komisie, Luxemburska a spoločnosti Amazon (podrobnejšie informácie sú uvedené v odôvodneniach 27 až 89 rozhodnutia o začatí konania).

(17) Dňa 4. októbra 2017 Komisia ukončila formálne vyšetrovanie prijatím konečného rozhodnutia [rozhodnutie Komisie (EÚ) 2018/859 ([6])], v ktorom sa konštatuje, že záväzné stanovisko pre spoločnosť Amazon predstavuje pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy (ďalej len „rozhodnutie o ukončení konania“). Stanovilo sa, že uvedená pomoc je nezlučiteľná s vnútorným trhom a Luxembursko ju poskytlo neoprávnene v rozpore s článkom 108 ods. 3 zmluvy. Luxembursku bolo nariadené vymáhať sumu nezlučiteľnej a neoprávnenej pomoci, ktorú získala spoločnosť Amazon.

(18) Všeobecný súd 12. mája 2021 zrušil rozhodnutie (EÚ) 2018/859 ([7]).

(19) Komisia podala 22. júla 2021 odvolanie na Súdny dvor, ktorým sa domáhala zrušenia rozsudku Všeobecného súdu z 12. mája 2021.

(20) Súdny dvor 14. decembra 2023 zamietol odvolanie Komisie, a potvrdil tak zrušenie rozhodnutia o ukončení konania (ďalej len „rozsudok vo veci Amazon“) ([8]). Rovnako ako v prípade rozsudku Všeobecného súdu z 12. mája 2021 sa aj týmto rozsudkom ponechalo rozhodnutie o začatí konania nedotknuté. Formálne vyšetrovanie sporného záväzného stanoviska opísané v odôvodnení 42 je preto stále otvorené a je potrebné ho ukončiť.

([5]) Nariadenie Rady (ES) č. 659/1999 z 22. marca 1999 ustanovujúce podrobné pravidlá na uplatňovanie článku 93 Zmluvy o ES (Ú. v. ES L 83, 27.3.1999, s. 1). Nariadenie (ES) č. 659/1999 bolo zrušené a nahradené nariadením Rady (EÚ) 2015/1589 z 13. júla 2025 stanovujúcim podrobné pravidlá na uplatňovanie článku 108 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (Ú. v. EÚ L 248, 24.9.2015, s. 9, ELI: http://data.europa.eu/eli/reg/2015/1589/oj) s účinnosťou od 14. októbra 2015.

([6]) Rozhodnutie Komisie (EÚ) 2018/859 zo 4. októbra 2017 o štátnej pomoci SA.38944 (2014/C ex 2014/NN), ktorú poskytlo Luxembursko spoločnosti Amazon [oznámené pod číslom C(2017) 6740] (Ú. v. EÚ L 153, 15.6.2018, s. 1, ELI: http://data.europa.eu/eli/dec/2018/859/oj).

([7]) Spojené veci T-816/17 a T-318/18, Luxembursko a Amazon EU a Amazon.com/Komisia, ECLI:EU:T:2021:252.

([8]) Vec C-457/21 P, Komisia/Amazon.com a i., ELCI:EU:C:2023:985. Súdny dvor dospel k záveru, že Všeobecný súd nesprávne určil relevantný referenčný systém a v dôsledku toho pochybil aj pri analýze kritéria selektívnej výhody v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy (rozsudok vo veci Amazon, body 46 až 50). Súdny dvor napriek tomu konštatoval, že Všeobecný súd mal právo konštatovať, že Komisia nepreukázala existenciu výhody v prospech skupiny Amazon, a na základe toho zrušiť rozhodnutie o ukončení konania (rozsudok vo veci Amazon, body 53 až 58). Vzhľadom na to a na základe nahradenia odôvodnenia Súdny dvor odvolanie v celom rozsahu zamietol (rozsudok vo veci Amazon, bod 59).

2. OPIS OPATRENIA

2.1. Skupina Amazon

(21) Podľa informácií zhromaždených počas formálneho vyšetrovania do skupiny Amazon patrí Amazon.com, Inc. a všetky spoločnosti, nad ktorými má priamu alebo nepriamu kontrolu (ďalej spoločne len „spoločnosť Amazon“ alebo „skupina Amazon“). Spoločnosť Amazon má sídlo v Seattli v štáte Washington v Spojených štátoch amerických (ďalej len „USA“).

(22) Spoločnosť Amazon vykonáva maloobchodné činnosti a poskytuje služby. Spoločnosť Amazon má príjmy aj z iných marketingových a reklamných služieb, akými sú online reklama a zmluvy o spoločnom označovaní kreditných kariet. Spoločnosť Amazon napokon vyrába a predáva hardvérové výrobky, ako sú napríklad zariadenia Amazon Kindle, Amazon Fire a Amazon Echo.

(23) Spoločnosť Amazon spravuje trinásť globálnych webových sídiel vrátane www.amazon.com a šesť európskych webových sídiel: www.amazon.de, www.amazon.co.uk, www.amazon.fr, www.amazon.it, www.amazon.es a www.amazon.nl (ďalej len „webové sídla v EÚ“). Činnosti spoločnosti Amazon sú rozdelené do troch segmentov: činnosti v Severnej Amerike, medzinárodné činnosti a Amazon Web Services (ďalej len „AWS“).

(24) V roku 2016 celosvetový čistý príjem z predaja spoločnosti Amazon dosiahol približne 136 miliárd USD, z toho čistý zisk predstavoval 2,37 miliardy USD. Na celosvetovej úrovni 91 % výnosov spoločnosti Amazon pochádza z jej maloobchodných činností. Segmentu činností v Severnej Amerike zodpovedá 59 % čistého príjmu z predaja, segmentu medzinárodných činností 32 % a segmentu AWS 9 %. V roku 2016 spoločnosť Amazon zamestnávala 314 400 osôb na plný alebo kratší pracovný čas.

2.2. Činnosti spoločnosti Amazon v Európe

(25) Na účely vyšetrovania sú osobitne dôležité dva subjekty luxemburskej skupiny, pokiaľ ide o finančné roky zahŕňajúce obdobie od 1. mája 2006 do 30. júna 2014 (ďalej len „posudzované obdobie“):

— Amazon Europe Holding Technologies SCS (ďalej len „spoločnosť LuxSCS“) – tento subjekt je luxemburskou komanditnou spoločnosťou (*Société en Commandite Simple*). Hoci sa vlastnícka štruktúra v priebehu posudzovaného obdobia zmenila, spoločníkmi spoločnosti LuxSCS boli vždy spoločnosti so sídlom v USA. Počas posudzovaného obdobia mala spoločnosť LuxSCS pôsobiť výlučne ako spoločnosť vlastniaca nehmotný majetok pre činnosti spoločnosti Amazon v Európe, za ktoré zodpovedala spoločnosť LuxOpCo ako hlavný prevádzkovateľ. Spoločnosť LuxSCS mala od svojich dcérskych spoločností prijímať iba pasívne príjmy (licenčné poplatky a úroky). Spoločnosť LuxSCS takisto poskytovala vnútroskupinové úvery spoločnosti LuxOpCo a ďalším spoločnostiam v skupine. Spoločnosť LuxSCS nemala počas posudzovaného obdobia žiadnu fyzickú prítomnosť ani zamestnancov,

— Amazon EU Société à responsabilité limitée (ďalej len „spoločnosť LuxOpCo“) – počas posudzovaného obdobia bola spoločnosť LuxOpCo stopercentnou dcérskou spoločnosťou spoločnosti LuxSCS. Jej úlohou bolo ďalej rozvíjať a vylepšovať obchodný model vychádzajúci zo softvéru, na ktorom sú založené maloobchodné činnosti a služby spoločnosti Amazon v Európe. V priebehu tohto obdobia spoločnosť LuxOpCo plnila úlohu sídla skupiny Amazon v Európe a bola hlavným prevádzkovateľom online maloobchodnej činnosti a poskytovania služieb spoločnosti Amazon v Európe prostredníctvom webových sídiel v EÚ. V roku 2013 čistý konsolidovaný obrat spoločnosti LuxOpCo dosiahol 13 612 449 784 EUR a v roku 2014 to bolo 15 463 362 589 EUR. Počas finančného roku 2013 spoločnosť LuxOpCo zamestnávala v priemere 523 zamestnancov na plný pracovný čas („ekvivalent plného pracovného času“).

2.3. Licenčná zmluva

(26) Spoločnosť LuxOpCo uzatvorila so spoločnosťou LuxSCS licenčnú zmluvu s účinnosťou od 30. apríla 2006 (ďalej len „licenčná zmluva“). Podľa tejto zmluvy spoločnosť LuxOpCo neodvolateľne získala výhradné právo vyvíjať, vylepšovať a používať nehmotný majetok na účely prevádzkovania webových sídiel v EÚ a na akékoľvek iné účely na geografickom území európskych krajín za poplatok (ďalej len „licenčný poplatok“). Akékoľvek duševné vlastníctvo, ktoré vytvorila alebo ďalej vyvíjala spoločnosť LuxOpCo pomocou nehmotného majetku alebo vďaka prístupu k nemu, bolo pripísané spoločnosti LuxSCS. Spoločnosť LuxOpCo musela z vlastnej iniciatívy a na vlastné riziko prijať potrebné opatrenia na ochranu a udržanie nehmotného majetku. Podľa licenčnej zmluvy mala spoločnosť LuxOpCo poskytovať aj podnikové služby v prospech spoločnosti LuxSCS bez nároku na samostatnú odmenu. Spoločnosť LuxOpCo navyše súhlasila s tým, že prevezme všetky riziká súvisiace so všetkými činnosťami, ktoré mala vykonávať v rámci licenčnej zmluvy. Ak spoločnosť LuxOpCo nadobudla duševné vlastníctvo na tie isté účely ako nehmotný majetok nadobudnutý od tretích osôb, musela naň poskytnúť licenciu spoločnosti LuxSCS, a to bez licenčného poplatku.

(27) Licenčná zmluva mala byť účinná po celé obdobie životnosti všetkého nehmotného majetku postúpeného v rámci licencie a bolo možné od nej odstúpiť iba v prípade zmeny riadenia alebo závažného zaťaženia, alebo ak jedna zo strán nenapraví chybu pri plnení tejto zmluvy. Spoločnosť LuxSCS preto nemohla jednostranne vypovedať licenčnú zmluvu. Licenčná zmluva bola zmenená v januári 2010 s účinnosťou od 1. januára 2009. Zmena sa týkala vymedzenia „prevádzkového zisku dosiahnutého v EÚ“ použitého na účely výpočtu licenčného poplatku.

2.4. **Sporné záväzné stanovisko**

(28) Opatrením, ktoré sa posudzuje v tomto rozhodnutí, je list luxemburských daňových orgánov zo 6. novembra 2003 adresovaný spoločnosti Amazon ([9]), ktorým sa schvaľuje mechanizmus transferového oceňovania opísaný v liste spoločnosti Amazon z 23. októbra 2003 adresovanom týmto orgánom a štruktúra skupiny Amazon opísaná v jej listoch z 23. októbra 2003 a 31. októbra 2003 ([10]).

(29) Spoločnosť Amazon vo svojom liste z 31. októbra 2003 adresovanom luxemburskej daňovej správe („list spoločnosti Amazon z 31. októbra 2003“) žiadala o potvrdenie daňového zaobchádzania so spoločnosťou LuxSCS, s jej spoločníkmi so sídlom v USA a s dividendami prijatými spoločnosťou LuxOpCo v rámci novej predpokladanej štruktúry. V liste je vysvetlené, že spoločnosť LuxSCS ako komanditná spoločnosť nemá mať daňovú subjektivitu odlišnú od svojich spoločníkov a v dôsledku tohto nepodlieha dani z príjmov právnických osôb ani dani z majetku v Luxembursku. Napriek svojej daňovej transparentnosti spoločnosť LuxSCS alebo jej spoločníci v USA mohli byť napriek všetkému zdanení v Luxembursku, ak by sa vzalo do úvahy, že vykonávali svoje činnosti cez stálu prevádzkareň v Luxembursku. V liste sa teda uvádza, že pri spoločnosti LuxSCS ani jej spoločníkoch sa nemohla zvažovať skutočná prítomnosť v Luxembursku (kancelárie, zamestnanci atď.), takže bez stáleho miesta podnikania spoločnosť LuxSCS nemohla mať daňovú subjektivitu oddelenú od svojich spoločníkov ani vykonávať obchodnú činnosť v Luxembursku. Takisto ani jej spoločníci by nemohli mať stálu prevádzkareň v Luxembursku.

(30) Spoločnosť Amazon vo svojom liste z 23. októbra 2003 adresovanom luxemburskej daňovej správe („list spoločnosti Amazon z 23. októbra 2003“) žiadala o záväzné stanovisko, ktoré by potvrdilo zaobchádzanie so spoločnosťou LuxOpCo na účely luxemburskej dane z príjmov právnických osôb. Spoločnosť Amazon v tomto liste vysvetľuje štruktúru spoločnosti zamýšľanú v Európe a žiada o potvrdenie, že mechanizmus transferového oceňovania v súvislosti s licenčnou zmluvou podľa tohto listu zabezpečuje „*primeraný a prijateľný zisk*“ pre spoločnosť LuxOpCo „*v rámci politiky transferového oceňovania a článkov 56 a 164 ods. 3 luxemburského zákona o dani z príjmu*“. Tento list odkazuje na „*ekonomickú analýzu*“ v prílohe, v ktorej sú predstavené „*funkcie a riziká, ktoré mala spoločnosť LuxOpCo prevziať, ako aj povaha a význam nehmotného majetku, ktorý mal byť predmetom licencie na nehmotný majetok*“. Na základe tejto analýzy bol navrhnutý mechanizmus transferového oceňovania, na základe ktorého bola stanovená sadzba ročného poplatku, ktorý mala platiť spoločnosť LuxOpCo spoločnosti LuxSCS za používanie nehmotného majetku.

(31) V tomto rozhodnutí sa posudzuje, či mechanizmus transferového oceňovania schválený v spornom záväznom stanovisku obsahuje selektívnu výhodu, ktorá predstavuje štátnu pomoc.

3. **OPIS UPLATNITEĽNÉHO PRÁVNEHO RÁMCA**

3.1. **Vnútroštátny právny rámec**

(32) Bežné pravidlá súvisiace s daňou z príjmu právnických osôb v Luxembursku sú uvedené v zmenenom zákone zo 4. decembra 1967 o dani z príjmov právnických osôb (*loi modifiée du 4.12.1967 concernant l'impôt sur le revenue*, ďalej len „zákon o dani z príjmov právnických osôb“).

([9]) Pozri odôvodnenie 2.

([10]) Kvôli omeškaniu v reštrukturalizácii európskych činností spoločnosti Amazon spoločnosť Amazon vo svojom liste z 5. decembra 2004 adresovanom luxemburskej daňovej správe požiadala o potvrdenia trvania platnosti sporného záväzného stanoviska. Luxemburská finančná správa vo svojom liste z 23. decembra 2004 trvanie platnosti potvrdila. Sporné záväzné stanovisko, pôvodne schválené na päť rokov, bolo v roku 2010 predĺžené a účinné do júna 2014. Európska štruktúra spoločnosti Amazon, na ktorú sa odkazuje v žiadosti o záväzné stanovisko a ktorá bola potvrdená v spornom záväznom stanovisku, bola zavedená od mája 2006 a platila až do júna 2014, keď bola táto štruktúra zmenená.

(33) V článku 18 ods. 1 zákona o dani z príjmov právnických osôb sa uvádza metóda používaná na stanovenie ročného zisku daňovníka: „Zisk sa určuje ako rozdiel medzi čistými aktívami na konci a čistými aktívami na začiatku vykazovacieho obdobia, zvýšený o výbery podnikovej hotovosti alebo iných aktív daňovníkom na osobné použitie alebo akékoľvek iné použitie, ktorým sa nesledujú záujmy spoločnosti, a znížený o dodatočné príspevky zrealizované počas vykazovacieho obdobia.“

(34) V článku 159 zákona o dani z príjmov právnických osôb sa stanovuje, že pri spoločnostiach s daňovou rezidenciou sa zdaňuje ich celý zisk. V článku 160 zákona o dani z príjmov právnických osôb sa stanovuje, že pri spoločnostiach bez daňovej rezidencie sa zdaňujú ich zdrojové príjmy vymedzené v článku 156 uvedeného zákona. Všetky spoločnosti zdaniteľné v Luxembursku podliehajú od roku 2011 zdaneniu zdaniteľného zisku štandardnou sadzbou 28,80 %.

(35) V článku 164 ods. 3 zákona o dani z príjmov právnických osôb sa stanovuje: „Skryté rozdelenie ziskov patrí do zdaniteľného príjmu. O skryté rozdelenie ziskov ide najmä vtedy, ak akcionár, spoločník alebo zainteresovaná strana priamo alebo nepriamo prijíma výhody od spoločnosti alebo združenia, na ktoré by inak nemal nárok, ak by nebol v takejto pozícii“ ([11]). Komisia v rozhodnutí o začatí konania usúdila (pozri najmä odôvodnenie 59), že článok 164 zákona o dani z príjmov právnických osôb predstavuje v Luxembursku legislatívny základ pre transferové ceny, čím sa vykonával článok 9 Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní, v ktorom sa stanovil princíp nezávislého vzťahu, podľa ktorého sa ceny pri vnútroskupinových transakciách stanovujú v súlade s trhovými cenami (pozri odôvodnenie 40 tohto rozhodnutia).

(36) V novom článku 56a zákona o dani z príjmov právnických osôb sa od 1. januára 2017 výslovne formalizovalo uplatňovanie princípu nezávislého vzťahu v luxemburskom daňovom práve. Potvrdil to Súdny dvor v rozsudku vo veci Amazon: „*[N]ový článok zákona o dani z príjmov ‚výslovne formalizuje uplatňovanie princípu nezávislého vzťahu v luxemburskom daňovom práve‘ až od 1. januára 2017, teda po prijatí predmetného záväzného daňového stanoviska a po jeho predĺžení.*“

3.2. **Usmernenia k transferovému oceňovaniu**

(37) Toto rozhodnutie sa týka záväzného stanoviska, ktorým sa potvrdzuje mechanizmus transferového oceňovania, ktoré sa označuje aj ako záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia. Záväzné stanoviská k stanoveniu metódy ocenenia sú dojednania, ktorými sa pred vnútroskupinovými transakciami stanovuje vhodný súbor kritérií na určenie transferového oceňovania v prípade týchto transakcií v danom období na daňové účely.

(38) V tejto súvislosti sa transferové oceňovanie vzťahuje na ceny účtované za obchodné transakcie medzi rôznymi stranami tej istej skupiny spoločností, najmä na ceny stanovené za tovar predaný alebo služby poskytnuté jednou dcérskou spoločnosťou skupiny spoločností inej dcérskej spoločnosti tej istej skupiny. Transferové oceňovanie sa teda týka rozdelenia zisku medzi rôzne strany tej istej skupiny spoločností.

(39) Nadnárodné spoločnosti platia dane v jurisdikciách, ktoré majú rôzne daňové sadzby. Zisk po zdanení zaznamenaný na úrovni skupiny spoločností je súčtom ziskov po zdanení v každej krajine, v ktorej podlieha zdaneniu. Preto namiesto maximalizácie zisku priznaného v každej krajine majú nadnárodné spoločnosti pri rozdeľovaní zisku jednotlivým spoločnostiam skupiny spoločností finančnú motiváciu rozdeliť čo najviac zisku do jurisdikcií s nízkym zdanením a čo najmenej zisku do jurisdikcií s vysokým zdanením.

(40) Na dosiahnutie spravodlivého zdanenia bola zavedená medzinárodne dohodnutá norma na stanovenie transferových cien. V článku 9 Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní sa stanovuje tzv. princíp nezávislého vzťahu, podľa ktorého sa ceny pri vnútroskupinových transakciách stanovujú v súlade s trhovými cenami. Princíp nezávislého vzťahu je podrobnejšie opísaný v smernici OECD o transferovom oceňovaní ([12]).

([11]) Uplatnenie článku 164 ods. 3 zákona o dani z príjmov právnických osôb na finančné spoločnosti bolo upresnené luxemburskou daňovou správou v obežníkoch č. 164/2 z 28. januára 2011 a č. 164/2a z 8. apríla 2011, ktoré boli nahradené obežníkom riaditeľa pre odvody podľa zákona o dani z príjmov právnických osôb č. 56/1 – 56a/1 z 27. decembra 2016, daňové zaobchádzanie s právnickými osobami vykonávajúcimi vnútroskupinové finančné transakcie.

([12]) Smernica OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní, OECD, 2010.

4. DÔVODY NA ZAČATIE FORMÁLNEHO VYŠETROVACIEHO KONANIA

(41) Komisia vo svojom rozhodnutí o začatí konania vyjadrila vážne pochybnosti o zlučiteľnosti sporného záväzného stanoviska s vnútorným trhom, a to najmä pokiaľ ide o to, či mechanizmus transferového oceňovania schválený v spornom záväznom stanovisku viedol k zaplateniu nezávislého trhového licenčného poplatku spoločnosti LuxSCS a k nezávislej trhovej odmene spoločnosti LuxOpCo.

(42) Komisia vo svojom rozhodnutí o začatí konania uviedla, že sporným záväzným stanoviskom luxemburské daňové orgány schválili mechanizmy transferového oceňovania, ktoré navrhla spoločnosť Amazon v žiadosti o záväzné stanovisko, a to na základe článku 164 zákona o dani z príjmov právnických osôb, ktorým sa podľa Komisie vykonával článok 9 Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní a do luxemburského práva sa zakotvil princíp nezávislého vzťahu. Na základe tohto princípu, aby sa zabránilo vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam, transferová cena musí byť porovnateľná s cenou, ku ktorej by sa dospelo medzi nezávislými subjektmi na základe tradičnej metódy, podľa ktorej sa zdaniteľný zisk vypočítava na základe rozdielu medzi príjmami a nákladmi spoločnosti. Každý výsledok, ktorý sa odchyľoval od tohto výsledku a znižoval základ dane, mal za následok poskytnutie výhody príslušnému daňovníkovi.

(43) Komisia sa preto vo svojom rozhodnutí o začatí konania domnievala, že schválenie mechanizmu transferového oceňovania, ktorý neodráža trhový výsledok a ktorým sa zvýhodňuje konkrétny podnik, sa musí považovať *prima facie* za selektívne. Toto selektívne zaobchádzanie by vyplývalo z odchýlky od princípu nezávislého vzťahu alebo z nesprávneho uplatňovania uvedeného princípu, ako je stanovený v Modelovej zmluve OECD o zdaňovaní a smernici OECD o transferovom oceňovaní a začlenený do vnútroštátneho práva podľa článku 164 zákona o dani z príjmov právnických osôb.

(44) Na základe toho Komisia vo svojom rozhodnutí o začatí konania vzniesla nasledujúce pochybnosti, ktoré sa týkajú výlučne zákonnosti sporného záväzného stanoviska z hľadiska princípu nezávislého vzťahu, ako je stanovený v Modelovej zmluve OECD o zdaňovaní a smernici OECD o transferovom oceňovaní a začlenený do vnútroštátneho práva podľa článku 164 zákona o dani z príjmov právnických osôb.

(45) Po prvé, Komisia uviedla, že sporné záväzné stanovisko bolo zrejme vydané bez správy o transferovom oceňovaní, ktorá by potvrdzovala nezávislú povahu mechanizmu na základe smernice OECD o transferovom oceňovaní. Ďalej Komisia poznamenala, že toto záväzné stanovisko bolo vydané v lehote jedenástich pracovných dní odo dňa prijatia žiadosti.

(46) Po druhé, Komisia predbežne dospela k záveru, že mechanizmus transferového oceňovania schválený v spornom záväznom stanovisku sa nezdá byť založený na žiadnej z bežne akceptovaných metód transferového oceňovania stanovených v smernici OECD o transferovom oceňovaní.

(47) Po tretie, Komisia zistila, že na rozdiel od odporúčaní v bode 6.16 smernice OECD z roku 1995 a 2010 platba licenčného poplatku schváleného v spornom záväznom stanovisku nesúvisela s výrobou, predajom ani so ziskom. Namiesto toho sa licenčný poplatok vypočítal ako zostatkový zisk z vnútroskupinových transakcií spoločnosti LuxOpCo, ktorý bol stanovený na základe odpočítania bežnej návratnosti pripísateľnej funkciám spoločnosti LuxOpCo od jej skutočného zaznamenaného zisku.

(48) Po štvrté, v nadväznosti na smernicu OECD o transferovom oceňovaní sa Komisia pýtala, či bola správna domnienka, že spoločnosť LuxOpCo vykonávala menej zložité funkcie ako spoločnosť LuxSCS. Na základe opisu funkcií vykonávaných spoločnosťou LuxOpCo a rizík, ktoré jej vznikli, sa zdá, že tieto funkcie a riziká boli v skutočnosti zložitejšie než funkcie a riziká spoločnosti LuxSCS. Špecifické funkcie súvisiace s nehmotným majetkom, za ktoré je spoločnosť LuxSCS údajne odmeňovaná, neboli opísané v žiadosti o záväzné stanovisko, a neopísala ich ani luxemburská daňová správa v spornom záväznom stanovisku. Okrem toho, hoci podľa žiadosti o záväzné stanovisko mala spoločnosť LuxSCS prevziať všetky riziká spojené s vlastníctvom tohto duševného vlastníctva, uvedené riziká, ktoré mala prevziať spoločnosť LuxSCS počas držby nehmotného majetku, neboli špecifikované, a to najmä v porovnaní s podnikateľskými rizikami, ktoré prevzala spoločnosť LuxOpCo.

(49) Po piate, Komisia usúdila, že [4 – 6] % prirážka k prevádzkovým nákladom pri uplatnení transakčnej metódy čistého obchodného rozpätia podľa smernice OECD o transferovom oceňovaní, ktorá bola schválená v spornom záväznom stanovisku za funkcie vykonávané spoločnosťou LuxOpCo, bola relatívne nízka. A to najmä vzhľadom na to, že funkcie spoločnosti LuxOpCo boli prezentované tak, že predstavujú ústredné a strategické obchodné rozhodovanie, v rámci ktorého sa sústreďuje podnikateľské riziko celého európskeho trhu. Okrem toho nebolo vysvetlené použitie minimálnej a maximálnej hranice na stanovenie nezávislej trhovej odmeny spoločnosti LuxOpCo, ktoré mala v skutočnosti prednosť pred mechanizmom transferového oceňovania založeným na prevádzkových nákladoch. Komisia napokon spochybnila, či bol výber nepriamej metódy transferového oceňovania na stanovenie odmeny spoločnosti LuxOpCo opodstatnený vzhľadom na to, že v smernici OECD o transferovom oceňovaní sa uprednostňuje používanie priamych metód na stanovenie primeranej úrovne zdaniteľných ziskov.

(50) Po šieste, Komisia poznamenala, že hoci sporné záväzné stanovisko bolo vydané v roku 2003, zdá sa, že bolo stále v platnosti aj v roku 2014. Komisia poznamenala, že takéto obdobie trvania je oveľa dlhšie než obdobie trvania záväzných stanovísk uzavretých v iných členských štátoch. Vyjadrila pochybnosti o tom, či je správne považovať odmenu prijatú v spornom záväznom stanovisku za takú, ktorá je naďalej v súlade s princípom nezávislého vzťahu, aj po viac ako desiatich rokoch bez akéhokoľvek preskúmania alebo povinnosti informovať správu v prípade, že medzičasom došlo k zmene kritických okolností.

(51) Vzhľadom na tieto pochybnosti Komisia vo svojom rozhodnutí o začatí konania dospela k predbežnému záveru, že sporným záväzným stanoviskom sa poskytla spoločnosti Amazon selektívna výhoda v dôsledku platby licenčného poplatku pre spoločnosť LuxSCS a odmeny pre spoločnosť LuxOpCo, ktoré sa odchýlili od nezávislého trhového výsledku. Vzhľadom na to, že boli splnené všetky ďalšie podmienky článku 107 ods. 1 zmluvy a nedosiahla sa viditeľná zhoda s článkom 107 ods. 2 alebo 3 zmluvy, Komisia dospela k predbežnému záveru, že sporné záväzné stanovisko predstavuje štátnu pomoc, ktorá je nezlučiteľná s vnútorným trhom.

5. PRIPOMIENKY LUXEMBURSKÝCH ORGÁNOV K ROZHODNUTIU O ZAČATÍ KONANIA

5.1. K údajným právnym nezrovnalostiam v rozhodnutí o začatí konania

(52) Luxembursko usúdilo, že rozhodnutie o začatí konania znehodnocujú viaceré právne nezrovnalosti.

(53) Po prvé, Luxembursko usúdilo, že rozhodnutie zasahuje do jeho zvrchovaných právomocí v oblasti priameho zdaňovania. Domnievalo sa najmä, že Komisia prekročila svoje právomoci v oblasti štátnej pomoci tým, že vytvorila a následne uplatnila svoj vlastný výklad princípu nezávislého vzťahu.

(54) Luxembursko venovalo osobitnú pozornosť osobitnej povahe a zložitosti transferového oceňovania. Podľa smernice OECD o transferovom oceňovaní vnútroštátne daňové úrady potrebujú určitú mieru voľnej úvahy na výklad daňových pravidiel v konkrétnom prípade a rozhodnutie, či použitá metodika transferového oceňovania vedie k prijateľnej transferovej cene. Luxembursko tvrdilo, že dostalo potvrdenie o tom, že jeho prax v oblasti záväzných stanovísk je primeraná a je v súlade s kódexom správania pri zdaňovaní podnikov a so smernicou OECD o transferovom oceňovaní.

(55) Po druhé, Luxembursko tvrdilo, že precedensy, na ktoré sa Komisia odvoláva v rozhodnutí o začatí konania, sa líšia od sporného záväzného stanoviska, pretože sa týkajú systémov obsahujúcich prvky vedúce k poskytnutiu výhody, a to bez ohľadu na konkrétnu situáciu daňovníkov.

(56) Po tretie, Luxembursko tvrdilo, že rozhodnutie o začatí konania neobsahovalo žiadnu analýzu selektívnosti a konkrétnejšie sa v ňom neidentifikoval referenčný daňový systém ani skupina referenčných daňovníkov, s ktorými by sa malo porovnať daňové zaobchádzanie v prípade spoločnosti Amazon. V dôsledku toho sa nezaznamenala žiadna odchýlka od referenčného daňového systému uplatňovaného na spoločnosť Amazon ani žiadna výhoda.

(57) Pokiaľ ide o správny referenčný rámec, Luxembursko usúdilo, že ním sú vnútroštátne daňové právne predpisy a najmä článok 164 ods. 3 a článok 18 zákona o dani z príjmov právnických osôb. Luxembursko trvalo na tom, aby sa sporné záväzné stanovisko posúdilo so zreteľom na príslušný regulačný rámec a hospodárske okolnosti prevládajúce v čase poskytnutia opatrenia, a to v roku 2003. Luxembursko uviedlo, že v tom čase neexistovala smernica OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010 a luxemburské právo sa neodvolávalo na smernicu OECD o transferovom oceňovaní z roku 1995.

(58) Po štvrté, Luxembursko usúdilo, že Komisia neidentifikovala žiadnu kategóriu podnikov, ktorým by opatrenie poskytovalo výhodu. Pokiaľ ide o skupinu referenčných daňovníkov, Luxembursko usúdilo, že len daňovníci, ktorí podliehajú pravidlám o transferovom oceňovaní a jeho praxi v oblasti záväzných stanovísk, by sa nachádzali v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii.

5.2. **K pochybnostiam vyjadreným v rozhodnutí o začatí konania**

(59) Luxembursko konkrétne reagovalo aj na pochybnosti, ktoré Komisia vyjadrila v rozhodnutí o začatí konania, týkajúce sa zlučiteľnosti sporného záväzného stanoviska s princípom nezávislého vzťahu v súlade so smernicou OECD o transferovom oceňovaní.

(60) Po prvé, Luxembursko argumentovalo, že obava Komisie, že sporné daňové rozhodnutie bolo vydané bez požadovanej ekonomickej analýzy, je neopodstatnená, keďže bola vypracovaná správa o transferovom oceňovaní s cieľom odôvodniť mechanizmus transferového oceňovania navrhovaný v žiadosti o záväzné stanovisko.

(61) Luxembursko vysvetlilo, že vzhľadom na to, že online maloobchodný predaj je činnosť s nízkymi maržami v prostredí silnej konkurencie, stratégiou spoločnosti Amazon bolo odlíšiť sa prostredníctvom technologickej inovácie. V dôsledku toho sa nehmotný majetok považoval za základný zdroj tvorby hodnoty činností spoločnosti Amazon.

(62) Luxembursko tvrdilo, že v spornom záväznom stanovisku bola pre mechanizmus transferového oceňovania schválená transakčná metóda čistého obchodného rozpätia na stanovenie výšky nezávislých trhových licenčných poplatkov platených spoločnosťou LuxOpCo spoločnosti LuxSCS, čo je v súlade s regulačným rámcom Luxemburska platným v čase vydania opatrenia. Transakčná metóda čistého obchodného rozpätia je metóda transferového oceňovania, ktorá zodpovedá luxemburským pravidlám a správnej praxi v oblasti transferového oceňovania. Luxemburská daňová správa prijatím transakčnej metódy čistého obchodného rozpätia zohľadnila funkčnú analýzu uvedenú v správe o transferovom oceňovaní. Spoločnosť LuxOpCo sa tak považovala za menej zložitý subjekt v porovnaní so spoločnosťou LuxSCS, preto bolo vhodné vybrať ju ako skúmanú stranu. Iné metódy by mali za následok nestálejšie výsledky. Vzhľadom na uvedené skutočnosti Luxembursko tvrdilo, že sporné záväzné stanovisko nemožno považovať za také, ktoré pripúšťa „najnižší možný výsledok“ pre spoločnosť LuxOpCo.

(63) Po tretie, v odpovedi na pochybnosti vyjadrené Komisiou v rozhodnutí o začatí konania, že licenčný poplatok platený spoločnosťou LuxOpCo spoločnosti LuxSCS nesúvisí s výrobou, predajom ani so ziskom, Luxembursko potvrdilo, že tento licenčný poplatok bol vypočítaný ako zostatkový zisk. Luxembursko sa domnievalo, že takýto výsledok bol však súčasťou uplatnenia transakčnej metódy čistého obchodného rozpätia, a preto bol v súlade s funkčnou analýzou a analýzou rizík.

(64) Po štvrté, Luxembursko tvrdilo, že skutočný finančný výnos spoločnosti LuxOpCo dosiahnutý počas každého roka posudzovaného obdobia bol úplne v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

(65) Po piate, pokiaľ ide o pochybnosť vyjadrenú vo vzťahu k relevantnosti minimálnej a maximálnej hranice odmeny spoločnosti LuxOpCo, Luxembursko uviedlo, že minimálnou hranicou sa zabezpečilo kladné odmeňovanie, zvyšujúce sa v súlade s rozširovaním obchodných činností. Minimálna a maximálna hranica navyše podporili spoločnosť LuxOpCo pri efektívnom riadení činností. Vzhľadom na to, že marža dosiahnutá spoločnosťou LuxOpCo v období rokov 2006 až 2013 bola v priemere [3,5 – 4] % (*) a každý rok bola v medzikvartilovom rozpätí, Luxembursko dospelo k záveru, že minimálna ani maximálna hranica nemala žiadny skutočný a praktický vplyv.

(66) Luxembursko ďalej argumentovalo, že zdaniteľný základ nemal maximálnu hranicu a zvyšoval sa v súlade s expanziou a investíciami spoločnosti Amazon v EÚ. Marža odmeny sa uplatnila na všetky prevádzkové náklady spoločnosti LuxOpCo, a nielen na jej prevádzkové náklady v Luxembursku.

(*) Dôverné informácie.

(67) Po šieste, pokiaľ ide o obdobie trvania sporného záväzného stanoviska, Luxembursko vysvetlilo, že pôvodne sa predpokladalo, že bude platiť päť účtovných období od dátumu začiatku činností spoločnosti Amazon v Luxembursku, pričom tieto činnosti v skutočnosti začali v roku 2006 ([13]). V dôsledku toho bolo sporné stanovisko spočiatku platné do roku 2011. Luxembursko ďalej vysvetlilo, že v súlade s vtedajšou správnou praxou sa záväzné stanoviská v oblasti transferového oceňovania vo všeobecnosti upravovali iba v prípade významnej zmeny modelu činnosti alebo trhových podmienok. Luxembursko dodalo, že po kríze v roku 2008 boli odmeny za porovnateľné činnosti (online maloobchodný predaj) pod značným tlakom a prevádzkové marže spoločnosti Amazon neustále klesali. Na základe týchto skutočností Luxembursko usúdilo, že preskúmanie mechanizmu oceňovania by pravdepodobne viedlo k zníženiu odmeny spoločnosti LuxOpCo.

6. PRIPOMIENKY ZAINTERESOVANÝCH STRÁN K ROZHODNUTIU O ZAČATÍ KONANIA

6.1. Pripomienky spoločnosti Amazon

(68) Spoločnosť Amazon sa vo svojich pripomienkach zamerala na údajné právne nezrovnalosti a na pochybnosti vyjadrené Komisiou v rozhodnutí o začatí konania.

(69) Pokiaľ ide o údajné právne nezrovnalosti, spoločnosť Amazon argumentovala, že Komisia v rozhodnutí o začatí konania správne nevymedzila referenčný rámec a nepreukázala selektívnosť opatrenia. Podľa spoločnosti Amazon by sa sporné záväzné stanovisko malo preskúmať na základe osobitného vnútroštátneho predpisu a/alebo správnej praxe, a nie na základe systému dane z príjmov právnických osôb ako celku. Z tohto dôvodu je správnym referenčným rámcom na posúdenie sporného záväzného stanoviska princíp nezávislého vzťahu, ako je vymedzený v článku 164 ods. 3 a článku 18 zákona o dani z príjmov právnických osôb, ako aj zodpovedajúca správna prax, ktorou sa uplatňujú príslušné ustanovenia. Podľa spoločnosti Amazon by navyše mohol vzniknúť problém v oblasti štátnej pomoci iba vtedy, ak by sa sporné záväzné stanovisko odchýlilo od bežného výkladu a uplatňovania princípu nezávislého vzťahu v Luxembursku, k čomu podľa spoločnosti Amazon v prípade sporného záväzného stanoviska nedošlo. Spoločnosť Amazon okrem toho tvrdila, že Komisia nepreukázala selektívnosť opatrenia.

(70) Pokiaľ ide o pochybnosti, ktoré Komisia vyjadrila v rozhodnutí o začatí konania, pripomienky spoločnosti Amazon sa vo veľkej miere zhodujú s pripomienkami Luxemburska, keďže spoločnosť takisto uviedla, že k žiadosti o záväzné stanovisko bola pripojená správa o transferovom oceňovaní a že táto žiadosť bola dôkladne preskúmaná.

(71) Spoločnosť Amazon ďalej argumentovala, že zvolená metóda transferového oceňovania, konkrétne metóda delenia zostatkového zisku, je nielen v súlade so smernicou OECD o transferovom oceňovaní, ale aj s luxemburskými pravidlami a správnou praxou v oblasti transferového oceňovania ([14]).

(72) Spoločnosť Amazon dodala, že príspevky spoločnosti LuxSCS nespočívajú len v udeľovaní sublicencií k nehmotnému majetku, ale aj v prevzatí rizík spojených s činnosťou spoločnosti LuxOpCo.

(73) Spoločnosť Amazon ďalej argumentovala, že uplatnenie metódy porovnateľnej nekontrolovanej ceny nebolo za daných okolností vhodné. Spoločnosť Amazon tvrdila, že v každom prípade musí luxemburská daňová správa začať analyzovať transferové ceny na základe metódy zvolenej daňovníkom. Spoločnosť Amazon takisto pripomenula, že výsledkom uplatňovania akejkoľvek metódy transferového oceňovania je zvyčajne skôr rozsah výsledkov než presná cena, keďže transferové oceňovanie nie je presná veda a vyžaduje sa pri ňom úsudok.

(74) Spoločnosť Amazon obhajovala aj obdobie trvania sporného záväzného stanoviska predložením správy *ex post* o transferovom oceňovaní, ktorú si nechala vypracovať v roku 2012 („správa *ex post* o transferovom oceňovaní z roku 2012“). V tejto správe boli uvedené dva aktualizované súbory údajov o spoločnosti: jeden založený na údajoch z rokov 2004 – 2006 a druhý z rokov 2008 – 2010, ktorými sa podľa spoločnosti Amazon potvrdilo, že odmena spoločnosti LuxOpCo sa počas posudzovaného obdobia pohybovala v rozpätí hodnôt v rámci nezávislého vzťahu.

([13]) Listom z 5. decembra 2004 spoločnosť Amazon informovala Luxembursko, že reštrukturalizácia sa v plnom rozsahu dokončí až v roku 2006, a požiadala, aby sa sporné záväzné stanovisko uplatňovalo počas prvých piatich rokov od uvedeného dátumu. Luxembursko 23. decembra 2004 potvrdilo, že uvedené oneskorenie neovplyvní dohodu zo 6. novembra 2003 za predpokladu, že ostatné podmienky žiadosti z 23. októbra 2003 zostanú zachované.

([14]) Spoločnosť Amazon ilustruje tento argument odkazom na záväzné stanoviská vydané Luxemburskom a uverejnené Medzinárodným konzorciom investigatívnych novinárov. Medzi týmito záväznými stanoviskami spoločnosť Amazon identifikovala 97, ktoré podľa nej vychádzajú z metódy delenia zostatkového zisku a ktoré v rámci dohôd o financovaní pripisujú neunikátnu návratnosť, konkrétne pevnú finančnú maržu, luxemburskému subjektu, pričom zostatkový zisk sa pripisuje držiteľovi nástroja na financovanie.

6.2. **Pripomienky ďalších zainteresovaných strán**

(75) EPICENTER ([15]), Computer & Communications Industry Association (ďalej len „CCIA“), ATOZ a Fedil predložili svoje pripomienky, v ktorých vyjadrili viaceré obavy. Centrum EPICENTER uviedlo, že v rozhodnutí o začatí konania sa nebral do úvahy vhodný priestor na voľné uváženie, ktoré je súčasťou praxe transferového oceňovania, a usúdilo, že Komisia prekročila svoje zákonné právomoci v oblasti priamych daní tým, že na riešenie škodlivej daňovej konkurencie použila pravidlá štátnej pomoci. Spoločnosť ATOZ aj zväz Fedil tvrdili, že na účely posúdenia štátnej pomoci nebolo správne brať do úvahy pravidlá transferového oceňovania OECD, keďže v tom čase neboli súčasťou luxemburského práva.

(76) Organizácia Oxfam, združenie Booksellers Association of the United Kingdom & Ireland Ltd., Európska a medzinárodná federácia kníhkupcov, le syndicat de la librairie française, Federácia európskych vydavateľov a le Syndicat des Distributeurs de Loisirs Culturels a Bundesarbeitskammer buď podporili argumenty Komisie, alebo privítali vyšetrovania Komisie týkajúce sa štátnej pomoci.

7. **INFORMÁCIE POSKYTNUTÉ SPOLOČNOSŤOU X**

(77) Spoločnosť X, ktorá je konkurentom spoločnosti Amazon v oblasti online maloobchodného predaja na trhu EÚ a ktorá nechcela zverejniť svoju totožnosť, poskytla Komisii v súvislosti s vyšetrovaním informácie o trhu. Vysvetlila, že hlavnými hnacími silami úspešného a trvalého online maloobchodného predaja sú klienti a marketing, takže kľúčovými aktívami na zabezpečenie rastu na tomto trhu sú spoľahlivá databáza klientov a finančná schopnosť realizovať významné investície do marketingu. Spoločnosť X takisto zdôraznila, že spoločnosť Amazon pomerne agresívne investovala do technológií a marketingu, čím získala výhody, ktorým je náročné konkurovať.

8. **PRIPOMIENKY LUXEMBURSKÝCH ORGÁNOV TÝKAJÚCE SA PRIPOMIENOK TRETÍCH STRÁN A INFORMÁCIÍ POSKYTNUTÝCH SPOLOČNOSŤOU X**

(78) Luxemburské orgány listom z 20. apríla 2015 súhlasili s pripomienkami, ktoré predložili spoločnosť Amazon, FEDIL, CCIA, ATOZ a EPICENTER, pričom usúdili, že ďalšie pripomienky predložené v rámci reakcie na rozhodnutie o začatí konania nie sú v tomto prípade relevantné.

(79) Luxembursko 2. mája 2016 predložilo svoje pripomienky týkajúce sa príspevku spoločnosti X. Uviedlo, že spoločnosť Amazon ako účastník trhu má lepšie predpoklady na to, aby sa vyjadrila k príspevku spoločnosti X.

9. **ĎALŠIE OZNÁMENIE SPOLOČNOSTI AMAZON**

(80) Vo svojich ďalších oznámeniach spoločnosť Amazon poskytla doplňujúce informácie s cieľom odôvodniť, že odmeny spoločností LuxSCS a LuxOpCo schválené v spornom záväznom stanovisku sú v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

(81) Spoločnosť Amazon ďalej spochybňuje, či je spoločnosť X skutočne porovnateľná so spoločnosťou LuxOpCo, a tvrdí, že informácie, ktoré poskytla, nemali byť zohľadnené, pretože v čase vydania sporného daňového rozhodnutia neboli k dispozícii.

(82) Pokiaľ ide o technologicky zamerané činnosti online maloobchodného predaja spoločnosti Amazon, spoločnosť Amazon tvrdí, že technologické inovácie sú základom jej obchodného modelu online predaja orientovaného na služby a majú pre jej podnikanie mimoriadny význam.

(83) Pokiaľ ide o kritické hrozby pre európske činnosti spoločnosti Amazon, spoločnosť Amazon uviedla tieto: i) konkurencia v oblasti elektronického obchodu; ii) (nedostatočné) prijatie nových produktov, služieb a technológií zákazníkmi a iii) miestne hospodárske a politické podmienky a zmeny právneho rámca.

(84) V ďalšom oznámení spoločnosť Amazon predložila vyhlásenie k postupu federálneho daňového súdu USA a novú vypracovanú správu o transferovom oceňovaní. Uvedené vyhlásenie sa poskytlo na podporu sadzby licenčných poplatkov, ktoré spoločnosť LuxSCS prijala v posudzovanom období, zatiaľ čo uvedenou správou ex post sa malo podporiť to, že odmena spoločnosti LuxOpCo bola v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

([15]) Centrum EPICENTER sa prezentuje ako nezávislá iniciatíva, ktorá spája šesť popredných think-tankov v Európskej únii. Cieľom centra je poskytovať informácie v záujme diskusie o európskych politikách a podporovať zásady slobodnej spoločnosti sústreďovaním ekonomických odborných znalostí jeho členov.

10. **POSUDZOVANIE**

(85) Podľa článku 107 ods. 1 zmluvy pomoc poskytovaná v akejkoľvek forme členským štátom alebo zo štátnych prostriedkov, ktorá narúša hospodársku súťaž alebo hrozí narušením hospodárskej súťaže tým, že zvýhodňuje určitých podnikateľov alebo poskytovanie určitých druhov tovaru, je nezlučiteľná s vnútorným trhom, pokiaľ ovplyvňuje obchod medzi členskými štátmi.

(86) Ako konštatovali súdy Únie ([16]), na klasifikáciu určitého opatrenia ako štátnej pomoci v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy sa preto vyžaduje splnenie všetkých týchto podmienok: i) opatrenie musí byť pripísateľné štátu a financované zo štátnych prostriedkov; ii) jeho príjemcovi sa ním musí poskytovať určitá výhoda; iii) táto výhoda musí byť selektívna a iv) opatrenie musí narúšať hospodársku súťaž alebo hroziť narušením hospodárskej súťaže a mať potenciál ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi.

(87) Na účely tohto rozhodnutia je potrebné najmä ďalej skúmať prítomnosť selektívnej výhody.

(88) Podľa ustálenej judikatúry sa v prípade podmienky selektívnej výhody „predpokladá zistenie, či v rámci danej právnej úpravy je dotknuté vnútroštátne opatrenie také, že zvýhodňuje ‚určité podniky alebo výrobu určitých druhov tovaru' pred inými, ktoré sa vzhľadom na cieľ sledovaný uvedenou úpravou nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii a sú tak vystavené odlišnému zaobchádzaniu, ktoré v podstate možno kvalifikovať ako diskriminačné" ([17]).

(89) Konkrétnejšie Súdny dvor vytvoril analýzu zahŕňajúcu tri kroky s cieľom stanoviť, či je určité daňové opatrenie selektívne ([18]). Prvým krokom je identifikácia bežného alebo normálneho daňového režimu uplatniteľného v danom členskom štáte. To predstavuje „referenčný systém". Po druhé, stanoví sa, či dotknuté daňové opatrenie predstavuje odchýlku od tohto systému tým, že sa pri ňom rozlišuje medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sú vzhľadom na vlastné ciele systému v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii. Ak opatrenie predstavuje odchýlku od referenčného systému, potom sa v treťom kroku analýzy stanoví, či je toto opatrenie odôvodnené na základe povahy alebo všeobecnej schémy referenčného systému. Daňové opatrenie, ktoré predstavuje odchýlku od uplatnenia referenčného systému môže byť odôvodnené, ak dotknutý členský štát môže preukázať, že toto opatrenie vyplýva priamo zo základných alebo z hlavných zásad daného daňového systému ([19]). V takomto prípade nie je daňové opatrenie selektívne. Dôkazné bremeno v tomto treťom kroku spočíva na členskom štáte.

(90) Súdny dvor v rozsudku vo veci FIAT ([20]) ďalej objasnil spôsob určenia príslušného referenčného systému. Súdny dvor uviedol, že Komisia by pri určovaní referenčného systému nemala zohľadňovať parametre a pravidlá, ktoré nepatria do vnútroštátneho daňového systému. Konkrétne v bode 96 rozsudku vo veci FIAT Súdny dvor konštatoval, že „[p]*ri preskúmaní existencie selektívnej daňovej výhody v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy a na účely preukázania daňového zaťaženia, ktoré za bežných okolností musí znášať podnik, teda nemožno zohľadniť parametre a pravidlá, ktoré nepatria do dotknutého vnútroštátneho daňového systému, ibaže by na ne tento vnútroštátny daňový systém výslovne odkazoval*".

(91) Vzhľadom na tieto zásady, ktoré sú pripomenuté v bode 44 rozsudku vo veci Amazon, Súdny dvor v bode 58 uvedeného rozsudku ([21]) potvrdil zistenie Všeobecného súdu, podľa ktorého Komisia v rozhodnutí o ukončení konania nepreukázala existenciu selektívnej výhody v prospech skupiny Amazon v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy. Súdny dvor preto potvrdil zrušenie rozhodnutia o ukončení konania.

([16]) Vec C-399/08 P, Komisia/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, bod 39.

([17]) Vec C-457/21 P, Komisia/Amazon.com a i., ECLI:EU:C:2023:985, bod 33. Pozri aj spojené veci C-451/21 P a C-454/21 P, Luxembursko a i./Komisia, ECLI:EU:C:2023:948, bod 106. Ďalej pozri vec C-172/03, Heiser, ECLI:EU:C:2005:130, bod 40.

([18]) Spojené veci C-78/08 až C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2009:417, body 49 a 64 – 65. Táto trojkroková metóda analýzy selektívnosti pomoci bola navrhnutá s cieľom odhaliť skrytú selektívnosť zvýhodňujúcich daňových opatrení, ktoré sú zjavne dostupné každému podniku: pozri spojené veci C-649/20 P, C-658/20 P, C-662/20 P, Španielsko a i./Komisia, ECLI:EU:C:2023:60, bod 48.

([19]) Spojené veci C-78/08 až C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2009:417, bod 65.

([20]) Spojené veci C-885/19 P a C-898/19 P, Komisia/Fiat Chrysler Finance Europe, ECLI:EU:C:2022:859.

([21]) Vec C-457/21 P, Komisia/Amazon.com a i., ECLI:EU:C:2023:985: pozri aj odôvodnenie uvedené v bodoch 41 až 50 a 53 až 58.

(92) Podľa článku 266 zmluvy je preto povinnosťou Komisie prijať opatrenia potrebné na dosiahnutie súladu s rozsudkom vo veci Amazon.

(93) Zistenia Súdneho dvora v rozsudku vo veci Amazon sú skutočne priamo relevantné pre posúdenie pochybností uvedených v rozhodnutí o začatí konania, pokiaľ ide o sporné záväzné stanovisko. Tieto pochybnosti vychádzali najmä z analýzy existencie selektívnej výhody založenej na referenčnom systéme, v rámci ktorej je sa predpokladalo začlenenie princípu nezávislého vzťahu podľa OECD, ako sa uvádza v článku 9 Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní, do luxemburského daňového práva. Ten istý prístup sa zakladal na uplatniteľnosti smernice OECD o transferovom oceňovaní v rámci luxemburského daňového systému.

(94) Komisia konkrétne v rozhodnutí o začatí konania uviedla, že článok 164 zákona o dani z príjmov právnických osôb sa považuje za článok, ktorým sa do vnútroštátneho daňového práva začleňuje článok 9 Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní. Komisia dospela k záveru, že akýkoľvek výsledok, ktorý sa odchyľuje od princípu nezávislého vzťahu, ako je vyjadrený v danej modelovej zmluve a v smernici OECD o transferovom oceňovaní, a znižuje základ dane, má za následok poskytnutie výhody príslušnému daňovníkovi ([22]).

(95) Inými slovami, predbežná kvalifikácia sporného záväzného stanoviska ako štátnej pomoci, ako bolo uvedené v rozhodnutí o začatí konania, vyplynula z odchýlky od princípu nezávislého vzťahu, ako sa stanovuje v Modelovej zmluve OECD o zdaňovaní a v smernici OECD o transferovom oceňovaní, alebo z jeho nesprávneho uplatnenia.

(96) Komisia okrem toho poznamenáva, že šesť podrobných pochybností vyjadrených v odôvodneniach 63 až 76 rozhodnutia o začatí konania a pripomenutých v oddiele 4 tohto rozhodnutia bolo založených na predpoklade princípu nezávislého vzťahu odvodeného z článku 9 Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní, ako sa vykladá v smernici OECD o transferovom oceňovaní.

(97) Komisia však uznáva, že v bode 54 rozsudku vo veci Amazon Súdny dvor uviedol, že na účely určenia referenčného rámca v kontexte trojkrokového testu na preukázanie existencie selektívnej výhody možno uplatniť len princípy začlenené do vnútroštátneho práva. Súdny dvor tak konštatoval, že "*…iba začlenenie tohto princípu [nezávislého vzťahu] ako takého do vnútroštátneho práva, ktoré si vyžaduje minimálne to, aby vnútroštátne právo výslovne odkazovalo na uvedený princíp, umožňuje Komisii uplatniť tento princíp v rámci posúdenia existencie selektívnej výhody v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy*".

(98) Súdny dvor ďalej v bode 55 rozsudku vo veci Amazon rozhodol, že Komisia v rozhodnutí o ukončení konania nesprávne stanovila referenčný rámec, keďže princíp nezávislého vzťahu nebol zakotvený vo vnútroštátnom práve. V zásade dospel k záveru, že „[a]*ko však Komisia sama uznala […], nový článok zákona o dani z príjmov ‚výslovne formalizuje uplatňovanie princípu nezávislého vzťahu v luxemburskom daňovom práve' až od 1. januára 2017, teda po prijatí predmetného záväzného daňového stanoviska a po jeho predĺžení. Je teda preukázané, že požiadavka pripomenutá judikatúrou citovanou v predchádzajúcom bode nebola splnená v čase, keď dotknutý členský štát prijal opatrenie, o ktorom sa Komisia domnievala, že predstavuje štátnu pomoc, takže táto inštitúcia nemohla tento princíp uplatniť retroaktívne v spornom rozhodnutí*".

(99) Vzhľadom na tento záver sa Komisia domnieva, že pochybnosti uvedené v rozhodnutí o začatí konania sa musia vypustiť. Keďže sporné záväzné stanovisko pochádza zo 6. novembra 2003, bolo prijaté v čase, keď princíp nezávislého vzťahu ešte nebol začlenený do luxemburského daňového práva, ako vyplýva z rozsudku vo veci Amazon.

(100) Ako sa poznamenalo v rozsudku vo veci Amazon, chyby, ku ktorým došlo pri určení skutočne uplatniteľných pravidiel podľa príslušného vnútroštátneho práva, a teda pri určení „normálneho" zdanenia, vzhľadom na ktoré by sa malo posudzovať sporné záväzné stanovisko, nevyhnutne spôsobujú vadu celého odôvodnenia týkajúceho sa existencie selektívnej výhody ([23]).

([22]) Komisia sa odvolala na vec C 49/2001 v oblasti štátnej pomoci, luxemburské koordinačné centrá (Ú. v. EÚ L 170, 9.7.2003, s. 20).
([23]) Vec C-457/21 P, Komisia/Amazon.com a i., ECLI:EU:C:2023:985, bod 37.

(101) V dôsledku toho ani konkrétne pochybnosti uvedené v rozhodnutí o začatí konania, ani v ňom uvedené základné odôvodnenie neumožňujú Komisii preukázať, že Luxembursko sporným záväzným stanoviskom poskytlo spoločnosti Amazon selektívnu výhodu. Komisia v uvedenom rozhodnutí neposúdila existenciou selektívnej výhody so zreteľom na žiadny iný referenčný systém ani nevyjadrila pochybnosti vo vzťahu k existencii pomoci z iných dôvodov súvisiacich s existenciou selektívnej výhody.

(102) V tomto rozhodnutí preto Komisia musí vypustiť pochybnosti vyjadrené v rozhodnutí o začatí konania, pokiaľ ide o existenciu selektívnej výhody. Keďže kritériá pre zistenie existencie štátnej pomoci na základe článku 107 ods. 1 zmluvy sú kumulatívne, nie je potrebné skúmať ostatné kritériá stanovené v uvedenom ustanovení.

11. **ZÁVER**

(103) Komisia na základe uvedených skutočností konštatuje, že sporné záväzné stanovisko vydané Luxemburskom v prospech spoločnosti Amazon nepredstavuje štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy,

PRIJALA TOTO ROZHODNUTIE:

Článok 1

Sporné záväzné stanovisko vydané daňovou správou Luxemburského veľkovojvodstva 6. novembra 2003 v prospech spoločnosti Amazon nepredstavovalo štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy.

Článok 2

Toto rozhodnutie je určené Luxemburskému veľkovojvodstvu.

V Bruseli 28. novembra 2024

Za Komisiu
Margrethe VESTAGER
výkonná podpredsedníčka