



2025/2405

28.11.2025

DECYZJA KOMISJI (UE) 2025/2405

z dnia 28 listopada 2024 r.

**w sprawie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) –
Luksemburg, domniemana pomoc na rzecz Amazona**

(notyfikowana jako dokument nr C(2024) 8565)

(Jedynie tekst w języku angielskim jest autentyczny)

(Tekst mający znaczenie dla EOG)

KOMISJA EUROPEJSKA,

uwzględniając Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, w szczególności jego art. 108 ust. 2 akapit pierwszy,

uwzględniając Porozumienie o Europejskim Obszarze Gospodarczym, w szczególności jego art. 62 ust. 1 lit. a),

po wezwaniu zainteresowanych stron do przedstawienia uwag zgodnie z przywołanymi artykułami ⁽¹⁾ i uwzględniając otrzymane odpowiedzi,

a także mając na uwadze, co następuje:

1. PROCEDURA

- (1) Pismem z dnia 24 czerwca 2014 r. Komisja skierowała do Wielkiego Księstwa Luksemburga („Luksemburg”) wezwanie do udzielenia informacji dotyczących jego praktyki w zakresie interpretacji indywidualnych prawa podatkowego stosowanej względem grupy przedsiębiorstw Amazon („Amazon” lub „grupa Amazon”).
- (2) W piśmie tym Komisja wezwała do przedstawienia wszystkich interpretacji indywidualnych prawa podatkowego skierowanych do grupy Amazon, które wtedy nadal obowiązywały. W wiadomości e-mail z dnia 18 lipca 2014 r. Luksemburg wniósł o przedłużenie terminu wyznaczonego na udzielenie odpowiedzi na pismo Komisji, na co Komisja wyraziła zgodę.
- (3) W dniu 4 sierpnia 2014 r. Luksemburg odpowiedział na wezwanie Komisji z dnia 24 czerwca 2014 r. Załączył do swojej odpowiedzi między innymi pismo z dnia 6 listopada 2003 r. („przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego” lub „APA w odniesieniu do Amazona”) skierowane do Amazon.com, Inc. przez Administration des contributions directes („luksemburskie organy podatkowe”).
- (4) W dniu 7 października 2014 r. Komisja przyjęła decyzję o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego przewidzianego w art. 108 ust. 2 TFUE w odniesieniu do przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, ponieważ nadal miała poważne wątpliwości dotyczące zgodności tego środka z rynkiem wewnętrznym („decyzja o wszczęciu postępowania”) ⁽²⁾. W decyzji tej Luksemburg wezwano do przedstawienia dodatkowych informacji na temat przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego ⁽³⁾.
- (5) Pismem z dnia 21 listopada 2014 r. Luksemburg przedstawił swoje uwagi dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania. Przekazane informacje zawierały m.in. sprawozdanie dotyczące cen transferowych („sprawozdanie dotyczące cen transferowych”).
- (6) W dniu 6 lutego 2015 r. decyzja Komisji o wszczęciu postępowania została opublikowana w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej ⁽⁴⁾. Zainteresowane strony wezwano do przedstawienia uwag dotyczących tej decyzji.
- (7) Pismem z dnia 13 lutego 2015 r. Komisja skierowała do Luksemburga wezwanie do udzielenia dodatkowych informacji.
- (8) Pismem z dnia 5 marca 2015 r. Amazon przedstawił swoje uwagi dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania. Uwagi na temat decyzji o wszczęciu postępowania przedstawiły również osoby trzecie.

⁽¹⁾ Dz.U. C 44 z 6.2.2015, s. 13.

⁽²⁾ Odkryto kilka wymian informacji poufnych, które jednak nie zostały oddzielnie wymienione w niniejszej sekcji.

⁽³⁾ Dz.U. C 44 z 6.2.2015, s. 30.

⁽⁴⁾ Dz.U. C 44 z 6.2.2015, s. 13.

- (9) Pismem z dnia 17 marca 2015 r. Luksemburg odpowiedział na część kwestii poruszonych w wezwaniu Komisji do udzielenia informacji z dnia 13 lutego 2015 r.
- (10) W dniu 19 marca 2015 r. Komisja przekazała Luksemburgowi uwagi osób trzecich dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania.
- (11) W dniu 26 marca 2015 r. Komisja poinformowała Luksemburg, że zgodnie z art. 6a rozporządzenia Rady (WE) nr 659/1999 ⁽⁵⁾ zasygnalizowała, iż formalne postępowanie wyjaśniające dotyczące przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego było jak dotąd nieskuteczne. Na tej podstawie i za zgodą Luksemburga Komisja, zgodnie z art. 6a ust. 6 rozporządzenia (WE) nr 659/1999, w dniu 26 marca 2015 r. wezwała Amazon do udzielenia informacji („wezwanie do udzielenia informacji dotyczących rynku”).
- (12) W dniu 4 maja 2015 r. Amazon odpowiedział na część kwestii poruszonych w wezwaniu do udzielenia informacji wystosowanym przez Komisję w dniu 26 marca 2015 r.
- (13) Pismem z dnia 13 maja 2015 r. Luksemburg przedstawił uwagi w odniesieniu do uwag osób trzecich dotyczących decyzji o wszczęciu postępowania.
- (14) Pismami z dni 24 i 31 lipca 2015 r. Amazon udzielił częściowej odpowiedzi na wezwanie Komisji z dnia 3 lipca 2015 r.
- (15) Pismem z dnia 21 sierpnia 2015 r. Amazon udzielił częściowej odpowiedzi na wezwanie Komisji z dnia 31 lipca 2015 r., w którym Komisja przypomniła Amazonowi o konieczności przekazania wszystkich żądanych informacji, w szczególności wyczerpujących informacji dotyczących umów w sprawie własności intelektualnej oraz nowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego przyjętej w odniesieniu do Amazona w 2014 r.
- (16) W okresie od 30 września 2015 r. do 12 września 2017 r. miała miejsce dalsza wymiana pism i spotkania między Komisją, Luksemburgiem i Amazonem (więcej szczegółowych informacji można znaleźć w motywach 27–89 decyzji o wszczęciu postępowania).
- (17) W dniu 4 października 2017 r. Komisja zamknęła formalne postępowanie wyjaśniające, przyjmując ostateczną decyzję (decyzja Komisji (UE) 2018/859 ⁽⁶⁾ w której stwierdziła, że interpretacja indywidualna prawa podatkowego dotycząca Amazona stanowi pomoc w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu („decyzja o zamknięciu postępowania”). Uznano, że pomoc ta jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym i została wprowadzona w życie przez Luksemburg niezgodnie z prawem z naruszeniem art. 108 ust. 3 Traktatu. Luksemburg został zobowiązany do odzyskania kwoty pomocy niezgodnej z rynkiem wewnętrznym i niezgodnej z prawem, którą uzyskał Amazon.
- (18) W dniu 12 maja 2021 r. Sąd stwierdził nieważność decyzji (UE) 2018/859 ⁽⁷⁾.
- (19) W dniu 22 lipca 2021 r. Komisja wniosła odwołanie do Trybunału Sprawiedliwości, domagając się uchylenia wyroku Sądu z dnia 12 maja 2021 r.
- (20) W dniu 14 grudnia 2023 r. Trybunał Sprawiedliwości oddalił odwołanie Komisji, a tym samym potwierdził unieważnienie decyzji o zamknięciu postępowania („wyrok w sprawie Amazon”) ⁽⁸⁾. Podobnie jak w wyroku Sądu z dnia 12 maja 2021 r. orzeczenie to nie miało wpływu na decyzję o wszczęciu postępowania. W związku z tym formalne postępowanie wyjaśniające w sprawie przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego opisane w motywie 42 jest nadal w toku i należy je zamknąć.

⁽⁵⁾ Rozporządzenie Rady (WE) nr 659/1999 z dnia 22 marca 1999 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 93 Traktatu WE (Dz.U. L 83 z 27.3.1999, s. 1). Rozporządzenie (WE) nr 659/1999 zostało uchylone i zastąpione rozporządzeniem Rady (UE) 2015/1589 ustanawiającym szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (tekst jednolity) (Dz.U. L 248 z 24.9.2015, s. 9, ELI: <http://data.europa.eu/eli/reg/2015/1589/oj>) ze skutkiem od dnia 14 października 2015 r.

⁽⁶⁾ Decyzja Komisji (UE) 2018/859 z dnia 4 października 2017 r. w sprawie pomocy państwa SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) wdrożonej przez Luksemburg na rzecz Amazona (notyfikowana jako dokument nr C(2017) 6740) (Dz.U. L 153 z 15.6.2018, s. 1, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dec/2018/859/oj>).

⁽⁷⁾ Sprawy połączone T-816/17 i T-318/18, Luksemburg i Amazon EU i Amazon.com/Komisja, ECLI:EU:T:2021:252.

⁽⁸⁾ Sprawa C-457/21 P, Komisja/Amazon.com i in., ECLI:EU:C:2023:985. Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że Sąd błędnie określił odpowiedni system odniesienia i w związku z tym popełnił błąd w analizie kryterium selektywnej korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu (wyrok w sprawie Amazon, pkt 46–50). Zdaniem Trybunału Sprawiedliwości Sąd słusznie stwierdził jednak, że Komisja nie wykazała istnienia korzyści na rzecz grupy Amazon, i w konsekwencji stwierdził nieważność decyzji o zamknięciu postępowania (wyrok w sprawie Amazon, pkt 53–58). W związku z tym, dokonując zmiany uzasadnienia, Trybunał Sprawiedliwości oddalił odwołanie w całości (wyrok w sprawie Amazon, pkt 59).

2. OPIS ŚRODKA

2.1. Grupa Amazon

- (21) Zgodnie z informacjami zebranymi podczas formalnego postępowania wyjaśniającego grupa Amazon obejmuje spółkę Amazon.com, Inc. i wszystkie spółki, które spółka Amazon.com, Inc. kontroluje bezpośrednio lub pośrednio (zwane dalej łącznie „Amazonem” lub „grupą Amazon”). Amazon ma siedzibę w Seattle w stanie Waszyngton w Stanach Zjednoczonych Ameryki.
- (22) Amazon prowadzi działalność w zakresie sprzedaży detalicznej i usług. Amazon uzyskuje dochody również z tytułu innych usług w zakresie wprowadzania do obrotu i usług promocyjnych, takich jak reklama internetowa i umowy związane z kartami kredytowymi we współpracy partnerskiej z inną marką. Ponadto Amazon produkuje i sprzedaje sprzęt elektroniczny, taki jak urządzenia Amazon Kindle, Amazon Fire i Amazon Echo.
- (23) Amazon prowadzi trzynaście stron internetowych na całym świecie, w tym www.amazon.com i sześć europejskich stron internetowych: www.amazon.de, www.amazon.co.uk, www.amazon.fr, www.amazon.it, www.amazon.es i www.amazon.nl („europejskie strony internetowe”). Działalność Amazona dzieli się na trzy segmenty: Ameryki Północnej, międzynarodowy i Amazon Web Services („AWS”).
- (24) W 2016 r. światowa sprzedaż netto Amazona wynosiła około 136 mld USD, a jego zysk netto wynosił 2,37 mld USD. 91 % obrotu Amazona na poziomie globalnym pochodzi z działalności detalicznej. Za 59 % sprzedaży netto odpowiada segment Ameryki Północnej, za 32 % – segment międzynarodowy, a za 9 % – segment AWS. W 2016 r. Amazon zatrudniał 314 400 pracowników w niepełnym lub pełnym wymiarze czasu pracy.

2.2. Działalność Amazona w Europie

- (25) Dwa luksemburskie podmioty należące do grupy mają szczególne znaczenie dla celów postępowania wyjaśniającego w odniesieniu do lat obrotowych obejmujących okres od dnia 1 maja 2006 r. do dnia 30 czerwca 2014 r. („rozpatrywany okres”):
- Amazon Europe Holding Technologies SCS („LuxSCS”) – podmiot ten jest luksemburską spółką komandytową (*Société en Commandite Simple*). Chociaż w rozpatrywanym okresie zmienili się właściciele kapitału, współnikami spółki LuxSCS nadal były spółki będące rezydentami Stanów Zjednoczonych. W rozpatrywanym okresie spółka LuxSCS miała funkcjonować wyłącznie jako spółka posiadająca wartości niematerialne i prawne do celów działalności Amazona w Europie, za którą spółka LuxOpCo odpowiadała jako główny podmiot gospodarczy. Spółka LuxSCS nie miała otrzymywać dochodów pasywnych (opłat licencyjnych i odsetek) od swoich spółek zależnych. Spółka LuxSCS udzielała również pożyczek wewnątrz grupy na rzecz spółki LuxOpCo i innych przedsiębiorstw należących do grupy. W rozpatrywanym okresie spółka LuxSCS nie była fizycznie obecna ani nie zatrudniała pracowników.
 - Amazon EU Société à responsabilité limitée („LuxOpCo”) – w rozpatrywanym okresie spółka LuxOpCo była spółką zależną należącą w całości do spółki LuxSCS. Przewidziano również, że będzie w dalszym ciągu rozwijać i udoskonalać model biznesowy oparty na oprogramowaniu, który stanowi trzon działalności w zakresie sprzedaży detalicznej i usług Amazona w Europie. W odpowiednim okresie spółka LuxOpCo pełniła funkcję siedziby statutowej grupy Amazon w Europie i była głównym podmiotem gospodarczym prowadzącym działalność w zakresie sprzedaży detalicznej przez internet i działalność usługową Amazona w Europie, która odbywała się za pośrednictwem kanału europejskich stron internetowych. W latach 2013 i 2014 skonsolidowane przychody netto ze sprzedaży spółki LuxOpCo wynosiły odpowiednio 13 612 449 784 i 15 463 362 589 EUR. W roku obrotowym 2013 spółka LuxOpCo zatrudniała średnio 523 pracowników w pełnym wymiarze czasu pracy („EPC”).

2.3. Umowa licencyjna

- (26) Ze skutkiem od dnia 30 kwietnia 2006 r. spółka LuxOpCo zawarła z LuxSCS umowę licencyjną („umowa licencyjna”). Zgodnie z tą umową spółka LuxOpCo nieodwołalnie uzyskała wyłączne prawo do rozwoju, udoskonalania i wykorzystywania wartości niematerialnych i prawnych w celu obsługi europejskich stron internetowych i w każdym innym celu realizowanym na obszarze geograficznym „państwa europejskiego” w zamian za opłatę („opłata licencyjna”). Wszystkie prawa własności intelektualnej, które spółka LuxOpCo tworzy lub w dalszym stopniu rozwija za pośrednictwem wartości niematerialnych i prawnych lub dzięki dostępowi do tych wartości, podlegały przeniesieniu na rzecz spółki LuxSCS. Spółka LuxOpCo była zobowiązana do podjęcia – z własnej inicjatywy i na własne ryzyko – środków niezbędnych w celu ochrony i utrzymania wartości niematerialnych i prawnych. W umowie licencyjnej odnoszono się również do świadczenia usług wewnętrznych przez spółkę LuxOpCo na rzecz spółki LuxSCS bez żadnego odrębnego wynagrodzenia na rzecz spółki LuxOpCo. Ponadto spółka LuxOpCo zgodziła się podjąć całe ryzyko związane ze wszystkimi działaniami, za które odpowiadała na mocy umowy licencyjnej. Jeżeli spółka LuxOpCo uzyskałaby prawa własności intelektualnej, aby wykorzystać je w tym samym celu co wartości niematerialne i prawne uzyskane od osób trzecich, byłaby zobowiązana do udzielenia licencji na te prawa spółce LuxSCS bez konieczności uiszczania opłaty licencyjnej.

- (27) Umowa licencyjna obowiązywała przez okres użytkowania wszystkich wartości niematerialnych i prawnych objętych licencją i mogła zostać rozwiązana wyłącznie w przypadku zmiany kontroli lub istotnego obciążenia bądź w sytuacji, w której jedna ze stron nie usunęłaby uchybienia w postaci niewywiązania się z zobowiązań wynikających z tej umowy. W rezultacie spółka LuxSCS nie mogła jednostronnie wypowiedzieć umowy licencyjnej. Umowa licencyjna została zmieniona w styczniu 2010 r. ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2009 r. Zmiana dotyczyła definicji „zysku z działalności operacyjnej osiągniętego w UE”, którą stosowano do celów obliczenia wysokości opłaty licencyjnej.

2.4. Kwestionowana interpretacja indywidualna prawa podatkowego

- (28) Środkiem, którego dotyczy niniejsza decyzja, jest pismo luksemburskich organów podatkowych do Amazona z dnia 6 listopada 2003 r. ⁽⁹⁾ zatwierdzające metodę ustalania cen transferowych opisaną w piśmie Amazona z dnia 23 października 2003 r. skierowanym do tych organów oraz strukturę grupy Amazon opisaną w pismach z dnia 23 października 2003 r. i 31 października 2003 r. ⁽¹⁰⁾.
- (29) W piśmie z dnia 31 października 2003 r. skierowanym do luksemburskich organów podatkowych („pismo Amazona z dnia 31 października 2003 r.”) Amazon zwrócił się o potwierdzenie sposobu traktowania podatkowego spółki LuxSCS, jej wspólników posiadających siedzibę w Stanach Zjednoczonych oraz dywidend otrzymanych przez spółkę LuxOpCo w ramach nowoplanowanej struktury. W piśmie tym wyjaśniono, że co do zasady spółka LuxSCS – jako spółka komandytowa – nie jest uznawana za podmiot posiadający odrębną osobowość podatkową od swoich wspólników i że w związku z tym nie podlega ona podatkowi od osób prawnych ani podatkowi od majątku w Luksemburgu. Pomimo przejrzystości podatkowej spółki LuxSCS spółka ta lub jej wspólnicy posiadający siedzibę w Stanach Zjednoczonych mogli jednak nadal podlegać opodatkowaniu w Luksemburgu, gdyby uznano, że prowadzą działalność za pośrednictwem stałego zakładu w Luksemburgu. W piśmie tym wyjaśniono także, że nie można uznać, iż spółka LuxSCS lub jej wspólnicy cechują się faktyczną obecnością w Luksemburgu (posiadają biura, personel itd.) w taki sposób, że w przypadku braku stałego miejsca prowadzenia działalności nie zostałoby uznane, że spółka LuxSCS posiada odrębną osobowość podatkową od swoich wspólników ani że prowadzi działalność handlową w Luksemburgu. Analogicznie nie można uznać, że jej wspólnicy mają stały zakład w Luksemburgu.
- (30) W piśmie z dnia 23 października 2003 r. skierowanym do luksemburskich organów podatkowych („pismo Amazona z dnia 23 października 2003 r.”) Amazon zwrócił się o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, która potwierdzałaby sposób traktowania spółki LuxOpCo do celów luksemburskiego podatku od osób prawnych. W piśmie tym Amazon wyjaśnia planowaną strukturę przedsiębiorstwa w Europie i zwraca się o potwierdzenie, że metoda ustalania cen transferowych w odniesieniu do umowy licencyjnej, którą opisano w tym piśmie, zapewnia spółce LuxOpCo „stosowną i akceptowalną korzyść” „w świetle polityki w zakresie cen transferowych oraz art. 56 i art. 164 ust. 3 luksemburskiej ustawy o podatku dochodowym”. W piśmie tym odniesiono się do załączonej „analizy ekonomicznej”, w której przedstawiono „funkcje, które spółka LuxOpCo miała przejąć, i ryzyko, które miała ona podjąć, a także charakter i zakres wartości niematerialnych i prawnych, które miały być przedmiotem licencji na wartości niematerialne i prawne”. Na podstawie tej analizy zaproponowano metodę ustalania cen transferowych, zgodnie z którą ustalono wysokość rocznej opłaty licencyjnej, którą spółka LuxOpCo miała obowiązek płacić na rzecz spółki LuxSCS z tytułu wykorzystywania wartości niematerialnych i prawnych.
- (31) W niniejszej decyzji oceniono, czy metoda ustalania cen transferowych zatwierdzona w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego zawiera selektywną korzyść stanowiącą pomoc państwa.

3. OPIS MAJĄCYCH ZASTOSOWANIE RAM PRAWNYCH

3.1. Krajowe ramy prawne

- (32) Ogólne zasady dotyczące podatku dochodowego od osób prawnych w Luksemburgu zostały ujęte w zmienionej ustawie z dnia 4 grudnia 1967 r. o podatku dochodowym („ustawa o podatku dochodowym”).

⁽⁹⁾ Motyw 2.

⁽¹⁰⁾ W następstwie opóźnienia we wdrażaniu restrukturyzacji działalności Amazona w Europie Amazon – pismem z dnia 5 grudnia 2004 r. – zwrócił się do luksemburskich organów podatkowych o potwierdzenie utrzymania ważności przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, które tę ważność potwierdziły pismem z dnia 23 grudnia 2004 r. Przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego, początkowo wydana na pięć lat, została przedłużona w 2010 r. i obowiązywała do czerwca 2014 r. Europejska struktura Amazona, którą opisano we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego i potwierdzono w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, została wprowadzona w maju 2006 r. i obowiązywała do czerwca 2014 r., kiedy została zmieniona.

- (33) W art. 18 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym wskazano metodę stosowaną do określenia rocznego zysku podatnika: „zysk stanowi różnicę między zainwestowanymi aktywami netto zgodnie ze stanem na koniec roku obrotowego a zainwestowanymi aktywami netto zgodnie ze stanem na początku roku obrotowego, powiększoną o środki wykorzystane przez podatnika na przestrzeni roku obrotowego i pomniejszoną o dodatkowe wkłady wniesione na przestrzeni roku obrotowego”.
- (34) Zgodnie z art. 159 ustawy o podatku dochodowym podatnicy będący rezydentami są zobowiązani do zapłaty podatku od wszystkich swoich zysków. Art. 160 ustawy o podatku dochodowym stanowi, że spółki niebędące rezydentami są zobowiązane do zapłaty krajowego podatku dochodowego zgodnie z definicją w art. 156 ustawy o podatku dochodowym. Od 2011 r. wszystkie osoby prawne podlegające opodatkowaniu w Luksemburgu są opodatkowane na podstawie swojego dochodu podlegającego opodatkowaniu według standardowej stawki podatkowej 28,80 %.
- (35) Art. 164 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym stanowi: „[u]kryte wypłaty zysków należy zaliczyć do dochodu podlegającemu opodatkowaniu. Ukryta wypłata zysków ma w szczególności miejsce w sytuacji, w której udziałowiec, członek lub osoba zainteresowana otrzymuje, pośrednio albo bezpośrednio, korzyści z przedsiębiorstwa lub stowarzyszenia, których nie otrzymałby w normalnych warunkach, gdyby nie posiadał tego statusu”⁽¹¹⁾. W decyzji o wszczęciu postępowania Komisja uznała – zob. w szczególności motyw 59 – że art. 164 ustawy o podatku dochodowym stanowił podstawę prawną w Luksemburgu dla ustalania cen transferowych, i tym samym wdrożył art. 9 modelowej konwencji OECD, który ustanowił zasadę ceny rynkowej, zgodnie z którą ceny w transakcjach między przedsiębiorstwami należy ustalać zgodnie z cenami rynkowymi (zob. motyw 40 niniejszej decyzji).
- (36) Od dnia 1 stycznia 2017 r. obowiązuje nowy art. 56 bis ustawy o podatku dochodowym, w którym wyraźnie sformalizowano stosowanie zasady ceny rynkowej w luksemburskim prawie podatkowym. Stanowisko to potwierdził Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku w sprawie Amazon: „dopiero od dnia 1 stycznia 2017 r., czyli po wydaniu przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego i po jej przedłużeniu, w nowym artykule ustawy o podatku dochodowym »wyraźnie sformalizowano stosowanie zasady ceny rynkowej w luksemburskim prawie podatkowym«”.

3.2. Wytyczne dotyczące cen transferowych

- (37) Niniejsza decyzja dotyczy interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, która zatwierdza metodę ustalania cen transferowych, zwaną również uprzednim porozumieniem cenowym („APA”). APA to porozumienia, które określają – przed transakcjami wewnątrz grupy – odpowiedni zestaw kryteriów służących do ustalania cen transferowych dla tych transakcji w określonym czasie do celów podatkowych.
- (38) W tym kontekście ceny transferowe odnoszą się do cen stosowanych w transakcjach handlowych między różnymi częściami tej samej grupy przedsiębiorstw, w szczególności cen ustalonych dla towarów sprzedawanych lub usług świadczonych przez jedną jednostkę zależną grupy przedsiębiorstw na rzecz innej jednostki zależnej tej samej grupy. Ceny transferowe dotyczą zatem alokacji zysku między różnymi częściami tej samej grupy przedsiębiorstw.
- (39) Korporacje wielonarodowe płacą podatki w jurysdykcjach, w których obowiązują różne stawki podatkowe. Zysk po opodatkowaniu odnotowany na poziomie grupy przedsiębiorstw jest sumą zysków po opodatkowaniu w każdym kraju, w którym podlega opodatkowaniu. W związku z tym – zamiast maksymalizować zysk deklarowany w każdym kraju – korporacje wielonarodowe mają zachętę finansową, by przy alokacji zysków do poszczególnych przedsiębiorstw należących do grupy przedsiębiorstw przypisywać możliwie jak największą część zysków do krajów, w których obowiązują niższe stawki podatkowe, i jak najmniejszej części zysku do krajów, w których obowiązują wyższe stawki podatkowe.
- (40) Aby osiągnąć sprawiedliwe opodatkowanie, ustanowiono uzgodniony na szczeblu międzynarodowym standard ustalania cen transferowych. W związku z tym art. 9 modelowej konwencji OECD ustanawia tzw. zasadę ceny rynkowej, zgodnie z którą ceny w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązanymi powinny być ustalane w sposób odpowiadający warunkom rynkowym. Zasadę ceny rynkowej szczegółowo opisano w wytycznych OECD w sprawie cen transferowych⁽¹²⁾ („wytyczne OECD”).

⁽¹¹⁾ Luksemburskie organy podatkowe wyjaśniły stosowanie przepisów art. 164 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym wobec spółek finansowych w okólnikach nr 164/2 z dnia 28 stycznia 2011 r. i nr 164/2 bis z dnia 8 kwietnia 2011 r., które zostały zastąpione okólnikiem Dyrektora ds. Składek LIR nr 56/1–56 bis/1 z dnia 27 grudnia 2016 r. dotyczącym traktowania podatkowego spółek przeprowadzających transakcje finansowe wewnątrz grupy.

⁽¹²⁾ Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations), OECD, 2010.

4. POWODY WSZCZĘCIA FORMALNEGO POSTĘPOWANIA WYJAŚNIAJĄCEGO

- (41) W decyzji o wszczęciu postępowania Komisja wyraziła poważne wątpliwości co do zgodności przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z rynkiem wewnętrznym. W szczególności wątpliwości co do tego, czy metoda ustalania cen transferowych zatwierdzona w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego doprowadziła do uiszczania opłaty licencyjnej zgodnej z zasadą ceny rynkowej na rzecz spółki LuxSCS i wynagrodzenia wolnorynkowego na rzecz spółki LuxOpCo.
- (42) W decyzji o wszczęciu postępowania Komisja zauważyła, że w drodze przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego luksemburskie organy podatkowe zatwierdziły metody ustalania cen transferowych zaproponowane przez Amazona we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego na podstawie art. 164 ustawy o podatku dochodowym, które – zdaniem Komisji – wdrożyły art. 9 modelowej konwencji OECD i wprowadziły zasadę ceny rynkowej do prawa luksemburskiego. Zgodnie z tą zasadą, aby uniknąć sytuacji, w której transakcja prowadziłaby do unikania opodatkowania, cena transferowa musi być porównywalna z ceną, która zostałaby ustalona między niezależnymi podmiotami na podstawie tradycyjnej metody, zgodnie z którą dochód podlegający opodatkowaniu został obliczony na podstawie różnicy między dochodami i kosztami spółki. Każdy wynik odbiegający od tego wyniku i obniżający podstawę opodatkowania skutkował przyznaniem korzyści podatkowej danemu podatnikowi.
- (43) W związku z tym w decyzji o wszczęciu postępowania Komisja uznała, że zatwierdzenie metody ustalania cen transferowych, która nie odzwierciedlała wyniku rynkowego i faworyzowała konkretne przedsiębiorstwo, należy uznać za selektywne na pierwszy rzut oka. To selektywne traktowanie wynikałoby z odstępstwa lub niewłaściwego zastosowania zasady ceny rynkowej, określonej w modelowej konwencji OECD oraz wytycznych OECD, a także włączonej do prawa krajowego zgodnie z art. 164 ustawy o podatku dochodowym.
- (44) Na tej podstawie w decyzji o wszczęciu postępowania Komisja wyraziła następujące wątpliwości, które odnoszą się wyłącznie do legalności przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w świetle zasady ceny rynkowej określonej w modelowej konwencji OECD i wytycznych OECD oraz włączonej do prawa krajowego na podstawie art. 164 ustawy o podatku dochodowym.
- (45) Po pierwsze, zdaniem Komisji wydaje się, że przedmiotową interpretację indywidualną prawa podatkowego przyznano w sytuacji braku sprawozdania dotyczącego cen transferowych, które potwierdzałoby rynkowy charakter metody zgodnie z wytycznymi OECD. Komisja zauważyła następnie, że interpretację tę przyznano w terminie jedenastu dni roboczych od dnia otrzymania wniosku.
- (46) Po drugie, Komisja wstępnie uznała, że metoda ustalania cen transferowych zatwierdzona w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego nie wydaje się opierać na powszechnie uznanych metodach obliczania cen transferowych określonych w wytycznych OECD.
- (47) Po trzecie, Komisja ustaliła, że wbrew zaleceniom zawartym w pkt 6.16 wytycznych OECD z 1995 r. i 2010 r. uiszczanie opłaty zatwierdzonej w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego nie było związane z produkcją, sprzedażą ani zyskami. Opłatę obliczano raczej jako zysk rezydualny z tytułu transakcji wewnątrz grupy spółki LuxOpCo określony poprzez odjęcie bieżącej rentowności związanej z funkcjami spółki LuxOpCo od zysku rzeczywiście odnotowanego przez tę spółkę.
- (48) Po czwarte, zgodnie z wytycznymi OECD Komisja miała wątpliwości co do faktu, czy właściwe jest uznanie, iż spółka LuxOpCo pełniła mniej złożone funkcje niż spółka LuxSCS. Na podstawie opisu funkcji pełnionych przez spółkę LuxOpCo i ryzyka ponoszonego przez tę spółkę wydaje się, że jej funkcje i ryzyko są faktycznie mniej złożone niż w przypadku spółki LuxSCS. Szczególne funkcje związane z wartościami niematerialnymi i prawnymi Amazona, z tytułu których spółka LuxSCS rzekomo otrzymuje wynagrodzenie, nie zostały opisane we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego ani też przez luksemburskie organy podatkowe w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Ponadto, choć zgodnie z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego spółka LuxSCS miała zachować wszelkie ryzyko związane z posiadaniem przedmiotowej własności intelektualnej, nie określono, jakie ryzyko spółka LuxSCS miała ponosić w związku z posiadaniem wartości niematerialnych i prawnych, w szczególności w porównaniu z ryzykiem związanym z prowadzeniem działalności gospodarczej, jakie ponosi spółka LuxOpCo.

- (49) Po piąte, Komisja uznała, że marża zysku w wysokości [4–6] % kosztów operacyjnych przy zastosowaniu metody marży transakcyjnej netto („MMTN”) na podstawie wytycznych OECD, która została zatwierdzona w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w odniesieniu do funkcji pełnionych przez spółkę LuxOpCo, była stosunkowo niska. W szczególności, mając na uwadze, że funkcje spółki LuxOpCo przedstawiono jako centralny i strategiczny proces podejmowania decyzji handlowych, koncentrujący się na ryzyku biznesowym całego rynku europejskiego. Ponadto nie wyjaśniono zastosowania dolnej i górnej granicy w celu określenia wynagrodzenia wolnorynkowego spółki LuxOpCo, które faktycznie przeważało nad metodą ustalania cen transferowych opartą na kosztach operacyjnych. Komisja wyraziła również wątpliwość, czy wybór metody pośredniej ustalania cen transferowych w celu określenia wynagrodzenia spółki LuxOpCo był uzasadniony, biorąc pod uwagę, że w wytycznych OECD preferowano stosowanie bezpośrednich metod ustalania odpowiedniego poziomu dochodu podlegającego opodatkowaniu.
- (50) Po szóste, Komisja zauważyła, że chociaż przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego została wydana w 2003 r., wydaje się, że nadal obowiązywała w 2014 r. Komisja zauważyła, że okres ten był znacznie dłuższy niż czas obowiązywania interpretacji indywidualnych prawa podatkowego wydanych w innych państwach członkowskich. Komisja wyraziła wątpliwości co do tego, czy prawidłowe było uznanie wynagrodzenia zaakceptowanego w orzeczeniu za zgodne z zasadą ceny rynkowej ponad dziesięć lat później, bez jakiegokolwiek przeglądu ani obowiązku powiadomienia administracji, w przypadku gdyby w międzyczasie doszło do zmiany jakichkolwiek krytycznych okoliczności.
- (51) W świetle tych wątpliwości w swojej decyzji o wszczęciu postępowania Komisja doszła do tymczasowego wniosku, że przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego przyznała Amazonowi selektywną korzyść w wyniku uiszczania opłaty licencyjnej na rzecz spółki LuxSCS i wynagrodzenia na rzecz spółki LuxOpCo, które odbiegały od wyniku zgodnego z zasadą ceny rynkowej. Ponieważ wszystkie pozostałe warunki przewidziane w art. 107 ust. 1 TFUE zostały spełnione oraz z uwagi na brak oczywistej podstawy pozwalającej uznać tę pomoc za zgodną z rynkiem wewnętrznym na podstawie art. 107 ust. 2 lub 3 TFUE, Komisja stwierdziła wstępnie, że przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego stanowiła pomoc państwa niezgodną z rynkiem wewnętrznym.

5. UWAGI WŁADZ LUKSEMBURSKICH DOTYCZĄCE DECYZJI O WSZCZĘCIU POSTĘPOWANIA

5.1. W sprawie domniemanych wad prawnych w decyzji o wszczęciu postępowania

- (52) Luksemburg uznał, że decyzja o wszczęciu postępowania obarczona jest wieloma wadami prawnymi.
- (53) Po pierwsze, Luksemburg stwierdził, że decyzja narusza jego suwerenne kompetencje w zakresie podatku bezpośredniego. Jego zdaniem Komisja przekroczyła przysługujące jej uprawnienia w zakresie pomocy państwa, opracowując, a następnie narzucając własną wykładnię zasady ceny rynkowej.
- (54) Luksemburg zwrócił szczególną uwagę na specyfikę i złożoność cen transferowych. Zgodnie z wytycznymi OECD krajowe organy podatkowe muszą dysponować marginesem swobody w celu dokonywania wykładni przepisów podatkowych w konkretnym przypadku i rozstrzygania, czy zastosowana metoda obliczania cen transferowych prowadzi do uzyskania akceptowalnej ceny transferowej. Luksemburg stwierdził, że otrzymał potwierdzenie, iż jego praktyka w zakresie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego była właściwa i zgodna z kodeksem postępowania w zakresie opodatkowania przedsiębiorstw oraz z wytycznymi OECD.
- (55) Po drugie, Luksemburg stwierdził, że precedensy, na których oparła się Komisja w decyzji o wszczęciu postępowania, różnią się od przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w zakresie, w jakim dotyczą one systemów zawierających elementy prowadzące do przyznania korzyści niezależnie od konkretnej sytuacji podatników.
- (56) Po trzecie, Luksemburg stwierdził, że decyzja o wszczęciu postępowania nie zawierała żadnej analizy selektywności, a w szczególności nie określono w niej systemu opodatkowania odniesienia ani grupy podatników odniesienia, z którymi należy porównać traktowanie podatkowe Amazona. W związku z tym nie stwierdzono żadnego odstępstwa od systemu opodatkowania odniesienia zastosowanego do Amazona ani nie stwierdzono żadnej korzyści.
- (57) Jeżeli chodzi o właściwe ramy odniesienia, Luksemburg stwierdził, że są to krajowe przepisy podatkowe, a w szczególności art. 164 ust. 3 i art. 18 ustawy o podatku dochodowym. Luksemburg podkreślił, że przedmiotową interpretację indywidualną prawa podatkowego należy oceniać w świetle odpowiednich obowiązujących ram regulacyjnych i warunków gospodarczych panujących w czasie przyznania środka, tj. w 2003 r. Luksemburg zauważył, że w tamtym czasie wytyczne OECD z 2010 r. nie istniały i w prawie luksemburskim nie było odniesienia do wytycznych OECD z 1995 r.

- (58) Po czwarte, Luksemburg stwierdził, że Komisja nie określiła jakiejkolwiek kategorii przedsiębiorstw, które byłyby faworyzowane za pośrednictwem środka. Jeżeli chodzi o grupę podatników odniesienia, Luksemburg uznał, że wyłącznie podatnicy podlegający przepisom dotyczącym cen transferowych i praktyce dotyczącej interpretacji indywidualnych prawa podatkowego znajdowaliby się w porównywalnej sytuacji prawnej i faktycznej.

5.2. W sprawie wątpliwości wyrażonych w decyzji o wszczęciu postępowania

- (59) Luksemburg odniósł się również szczególnie do wątpliwości wyrażonych przez Komisję w decyzji o wszczęciu postępowania dotyczących zgodności przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z zasadą ceny rynkowej zgodnie z wytycznymi OECD.
- (60) Po pierwsze, zdaniem Luksemburga obawa Komisji, że przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego została wydana bez przeprowadzenia wymaganej analizy ekonomicznej, jest bezpodstawna, ponieważ sprawozdanie dotyczące cen transferowych zostało przygotowane w celu uzasadnienia metody ustalania cen transferowych zaproponowanej we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego.
- (61) Luksemburg wyjaśnił, że działalność w zakresie handlu elektronicznego charakteryzuje się niskimi marżami przy silnej konkurencji, dlatego też strategia Amazona polegała na wyróżnieniu się dzięki innowacjom technologicznym. W związku z tym wartości niematerialne i prawne uznawano za kluczowe źródło tworzące wartość działalności Amazona.
- (62) Luksemburg stwierdził, że przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego zatwierdza metodę ustalania cen transferowych opartą na MMTN w celu określenia wysokości opłaty licencyjnej na warunkach rynkowych uiszczanej przez spółkę LuxOpCo na rzecz spółki LuxSCS, która jest zgodna z ramami regulacyjnymi Luksemburga obowiązującymi w czasie przyznania środka. MMTN jest metodą obliczania cen transferowych, która odpowiada właściwym luksemburskim przepisom i praktyce administracyjnej w dziedzinie cen transferowych. Przyjęcie MMTN przez luksemburskie organy podatkowe odzwierciedlało analizę funkcjonalną zawartą w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych. W związku z tym spółkę LuxOpCo uznano za najmniej złożony podmiot w porównaniu ze spółką LuxSCS i w sposób należyty wybrano ją na stronę testowaną. Inne metody przyniosłyby bardziej niewiarygodne wyniki. W świetle powyższego Luksemburg oświadczył, że nie należało uznać, że w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego przyjęto „najniższy możliwy wynik” wobec spółki LuxOpCo.
- (63) Po trzecie, w odpowiedzi na wątpliwości wyrażone przez Komisję w decyzji o wszczęciu postępowania, zgodnie z którymi opłata licencyjna uiszczana przez spółkę LuxOpCo na rzecz spółki LuxSCS nie jest związana z produkcją, sprzedażą ani z zyskami, Luksemburg potwierdził, że opłatę licencyjną obliczono faktycznie jako zysk rezydualny. Luksemburg stwierdził, że taki wynik był jednak nierozłącznie związany z MMTN, a zatem był zgodny z analizami funkcji i ryzyka.
- (64) Po czwarte, Luksemburg uznał, że dochód z tytułu finansowania spółki LuxOpCo, który faktycznie otrzymała w każdym roku rozpatrywanego okresu, był w pełni zgodny z zasadą ceny rynkowej.
- (65) Po piąte, jeżeli chodzi o wątpliwość wyrażoną w odniesieniu do znaczenia górnej i dolnej granicy wynagrodzenia spółki LuxOpCo, Luksemburg argumentował, że dolna granica gwarantowała dodatnie wynagrodzenie rosnące wraz z rozwojem działalności. Co więcej, te dolne i górne granice stanowiły zachętę dla spółki LuxOpCo do zarządzania działalnością w sposób skuteczny. Ze względu na to, że marża uzyskana przez spółkę LuxOpCo w latach 2006–2013 wynosiła średnio [3,5–4] % (*), a zatem w każdym roku mieściła się w granicach rozstępu międzykwartylowego, Luksemburg stwierdza, że dolne i górne granice nie miały żadnego rzeczywistego i praktycznego wpływu.
- (66) Luksemburg dodał, że nie ustanowiono granic podstawy opodatkowania, która zwiększała się w zależności od rozszerzania działalności i inwestycji Amazona w Unii. Marżę na wynagrodzenie stosowano do wszystkich kosztów operacyjnych spółki LuxOpCo, a nie tylko do kosztów, które spółka ta ponosiła w Luksemburgu.

(*) Informacje poufne.

- (67) Po szóste, jeżeli chodzi o okres obowiązywania przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, Luksemburg wyjaśnił, że początkowo przewidywano, że interpretacja ta będzie obowiązywać przez okres pięciu lat obrotowych od rozpoczęcia działalności Amazona w Luksemburgu, które faktycznie miało miejsce w 2006 r. ⁽¹³⁾ W związku z tym początkowo przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego miała obowiązywać do 2011 r. Luksemburg wyjaśnił ponadto, że zgodnie z jego ówczesną praktyką administracyjną interpretacje indywidualne prawa podatkowego dotyczące cen transferowych zmieniano na ogół jedynie w przypadku znaczącej zmiany modelu działalności gospodarczej lub warunków rynkowych Luksemburg dodał, że w wyniku kryzysu z 2008 r. wynagrodzenie za porównywalną działalność (sprzedaż detaliczna przez internet) było poddane bardzo silnemu naciskowi, a marże operacyjne na działalność Amazona ciągle spadały. W świetle tych elementów Luksemburg stwierdził, że rewizja oceny doprowadziłaby prawdopodobnie do obniżenia wynagrodzenia spółki LuxOpCo.

6. UWAGI ZAINTERESOWANYCH STRON DOTYCZĄCE DECYZJI O WSZCZĘCIU POSTĘPOWANIA

6.1. Uwagi Amazona

- (68) W swoich uwagach Amazon skoncentrował się na domniemanych wadach prawnych i wątpliwościach wyrażonych przez Komisję w decyzji o wszczęciu postępowania.
- (69) Odnosząc się do domniemanych wad prawnych, Amazon stwierdził, że w decyzji o wszczęciu postępowania Komisja nie określiła poprawnie ram odniesienia ani nie udowodniła selektywności środka. Zdaniem Amazona przedmiotową interpretację indywidualną prawa podatkowego należało przeanalizować pod kątem szczególnego przepisu prawa krajowego lub praktyki administracyjnej, a nie pod kątem całego systemu podatku od osób prawnych. W związku z tym właściwymi ramami odniesienia, aby ocenić przedmiotową interpretację indywidualną prawa podatkowego, są zasada ceny rynkowej zdefiniowana w art. 164 ust. 3 i art. 18 ustawy o podatku dochodowym i właściwa praktyka administracyjna, w ramach której stosuje się omawiane przepisy. Ponadto zdaniem Amazona problem związany z pomocą państwa mógłby mieć miejsce tylko wtedy, gdyby przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego odbiegała od zwykłej interpretacji i stosowania zasady ceny rynkowej w Luksemburgu, co zdaniem Amazona nie miało miejsca w przypadku przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Ponadto Amazon argumentował, że Komisja nie udowodniła selektywności środka.
- (70) W odniesieniu do wątpliwości wyrażonych przez Komisję w decyzji o wszczęciu postępowania komentarze Amazona odpowiadają w dużym stopniu uwagom przedstawionym przez Luksemburg, w zakresie, w jakim Amazon także stwierdził, że do wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego dołączono sprawozdanie dotyczące cen transferowych oraz że wniosek ten poddano dogłębnej analizie.
- (71) Amazon oświadczył ponadto, że wybrana metoda obliczania cen transferowych, to znaczy metoda podziału zysków rezydualnych, jest zgodna nie tylko z wytycznymi OECD, ale także z luksemburskimi zasadami i praktykami administracyjnymi dotyczącymi obliczania cen transferowych ⁽¹⁴⁾.
- (72) Amazon dodał, że wkład spółki LuxSCS obejmuje nie tylko udzielanie sublicencji dotyczących wartości niematerialnych i prawnych, ale także przejęcie czynników ryzyka związanych z działalnością spółki LuxOpCo.
- (73) Amazon argumentował ponadto, że zastosowanie metody porównywalnej ceny niekontrolowanej nie było odpowiednie w danych okolicznościach. Amazon twierdził, że w każdym razie luksemburskie organy podatkowe muszą rozpocząć swoją ocenę cen transferowych w oparciu o metodę wybraną przez podatnika. Amazon przypomniał również, że w wyniku zastosowania metody określania cen transferowych zamiast konkretnej ceny otrzymuje się na ogół szereg wartości, ponieważ ceny transferowe nie są nauką ścisłą i obliczanie cen transferowych wymaga rozważań.
- (74) Amazon bronił także okresu obowiązywania przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, przedstawiając sprawozdanie dotyczące cen transferowych *ex post*, którego wykonanie zlecił w 2012 r. („sprawozdanie w sprawie cen transferowych *ex post* z 2012 r.”). W sprawozdaniu tym przedstawiono dwa zaktualizowane zbiory danych przedsiębiorstw: jeden oparty na danych z lat 2004–2006 i drugi z lat 2008–2010, które zdaniem Amazona potwierdziły, że wynagrodzenie spółki LuxOpCo mieściło się w zakresie pełnej konkurencji w całym rozpatrywanym okresie.

⁽¹³⁾ Pismem z dnia 5 grudnia 2004 r. Amazon poinformował Luksemburg, że restrukturyzacja zakończy się w 2006 r. i w związku z tym zwrócił się prośbą, aby przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego była stosowana w pierwszych pięciu latach działalności począwszy od tej daty. Dnia 23 grudnia 2004 r. Luksemburg potwierdził, że wskazany termin nie miał wpływu na porozumienie z dnia 6 listopada 2003 r., o ile zachowane zostały pozostałe warunki wniosku z dnia 23 października 2003 r.

⁽¹⁴⁾ Na poparcie tego argumentu Amazon odnosi się do interpretacji indywidualnych prawa podatkowego wydanych przez Luksemburg i opublikowanych przez ICJ. Wśród tych interpretacji Amazon wyróżnił 97, które według niego opierają się na metodzie podziału zysków rezydualnych i zgodnie z którymi, w ramach umów dotyczących finansowania, przyznano zwroty, które nie są wyjątkowe, to znaczy stały zysk, podmiotowi luksemburskiemu, podczas gdy zysk rezydualny przypisano posiadaczowi instrumentu finansowania.

6.2. Uwagi przekazane przez inne zainteresowane strony

- (75) EPICENTER⁽¹⁵⁾, Computer & Communications Industry Association („CCIA”), ATOZ i Fedil przedłożyły swoje uwagi, w których zgłosiły szereg zastrzeżeń. Zdaniem EPICENTER w decyzji o wszczęciu postępowania nie uwzględniono właściwego marginesu swobody, który jest nierozdzielnie związany z praktyką dotyczącą cen transferowych, i stwierdził, że odwołując się do zasad pomocy państwa w celu zajęcia się szkodliwą konkurencją podatkową, Komisja przekroczyła swoje uprawnienia w zakresie podatku bezpośredniego. Zarówno ATOZ, jak i Fedil twierdziły, że uwzględnienie zasad OECD dotyczących ustalania cen transferowych do celów oceny pomocy państwa nie było właściwe, ponieważ zasady te nie były wówczas włączone do luksemburskiego ustawodawstwa.
- (76) Oxfam, Booksellers Association of the United Kingdom & Ireland Ltd., Europejska i Międzynarodowa Federacja Księgarni, le syndicat de la librairie française (związek zawodowy księgarni francuskich), Federacja Wydawców Europejskich oraz le Syndicat des Distributeurs de Loisirs Culturels (związek zawodowy usługodawców w obszarze rekreacji kulturalnej) i Bundesarbeitskammer poparły argumenty Komisji albo z zadowoleniem przyjęły dochodzenia Komisji w sprawie pomocy państwa.

7. INFORMACJE PRZEDSTAWIONE PRZEZ SPÓŁKĘ X

- (77) Spółka X, konkurent Amazona prowadzący działalność w zakresie sprzedaży detalicznej przez internet na rynku unijnym, która nie chciała ujawniać swojej tożsamości, przedstawiła Komisji informacje na temat rynku w związku z dochodzeniem. Wyjaśniła, że głównymi czynnikami, które sprawiają, że przedsiębiorstwo stanie się dobrze prosperującym i trwałym operatorem handlu elektronicznego, są baza klientów i marketing. Głównymi aktywami gwarantującymi rozszerzenie działalności na tym rynku są zatem solidna baza danych klientów i zdolność finansowa pozwalająca prowadzić znaczne inwestycje w zakresie marketingu. Przedsiębiorstwo X podkreśliło również, że Amazon prowadził bardzo agresywną strategię inwestowania w technologię i marketing, uzyskując tym samym przewagę konkurencyjną, której ciężko dorównać.

8. UWAGI WŁADZ LUKSEMBURSKICH DOTYCZĄCE UWAG OSÓB TRZECICH I INFORMACJI PRZEDSTAWIONYCH PRZEZ SPÓŁKĘ X

- (78) Pismem z dnia 20 kwietnia 2015 r. władze luksemburskie zgodziły się z uwagami przedstawionymi przez Amazon, FEDIL, CCIA, ATOZ i EPICENTER, uznając jednak, że pozostałe uwagi dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania nie są istotne w niniejszej sprawie.
- (79) Dnia 2 maja 2016 r. władze luksemburskie przedstawiły swoje uwagi dotyczące informacji przekazanych przez spółkę X. Luksemburg stwierdził, że Amazon, jako operator rynku, miał lepsze warunki, aby wypowiadać się na temat tych informacji.

9. PISMA UZUPEŁNIAJĄCE AMAZONA

- (80) W pismach uzupełniających Amazon przedstawił informacje uzupełniające mające na celu uzasadnienie oświadczenia, zgodnie z którym wynagrodzenie spółek LuxSCS i LuxOpCo zatwierdzone w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego było zgodne z luksemburskim systemem podatkowym.
- (81) Ponadto Amazon ma wątpliwości, czy spółkę X można faktycznie porównać ze spółką LuxOpCo, i argumentował, że informacji przedstawionych przez spółkę X nie należało brać pod uwagę, ponieważ nie były one dostępne w momencie wydawania przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego.
- (82) Jeżeli chodzi o koncentrację działalności Amazona w zakresie sprzedaży detalicznej przez internet na technologii, Amazon argumentuje, że innowacje technologiczne stanowią centralny element jego zorientowanego na usługi modelu biznesowego w zakresie handlu elektronicznego i mają ogromne znaczenie dla działalności gospodarczej.
- (83) Jeżeli chodzi o krytyczne zagrożenia dla działalności europejskiej Amazona, Amazon określił następujące zagrożenia: (i) konkurencja w handlu elektronicznym, (ii) przyjmowanie (brak przyjmowania) przez klientów nowych produktów, usług i technologii oraz (iii) lokalne warunki gospodarcze i polityczne oraz zmiany ram prawnych.
- (84) W pismach uzupełniających Amazon przedstawił swoje uwagi dotyczące postępowania toczącego się przed Federalnym Sądem Podatkowym Stanów Zjednoczonych i nowe sprawozdanie dotyczące cen transferowych. Pisma uzupełniające przedstawiono w celu uzasadnienia stawki opłaty licencyjnej, jaką spółka LuxSCS otrzymała w rozpatrywanym okresie, natomiast późniejsze sprawozdanie *ex post* miało na celu uzasadnienie, że wynagrodzenie spółki LuxOpCo było zgodne z zasadą ceny rynkowej.

⁽¹⁵⁾ EPICENTER jest niezależną inicjatywą skupiającą sześć wiodących w Unii Europejskiej ośrodków analitycznych. Ośrodek ten ma na celu dostarczanie informacji na potrzeby debaty dotyczącej europejskiej polityki oraz promowanie zasad wolnego społeczeństwa poprzez wykorzystywanie wiedzy fachowej na temat gospodarki, którą posiadają jej członkowie.

10. OCENA

- (85) Zgodnie z art. 107 ust. 1 TFUE wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi.
- (86) Zgodnie z orzecznictwem sądów Unii ⁽¹⁶⁾, aby środek mógł zostać uznany za pomoc w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu, muszą być spełnione łącznie następujące warunki: (i) środek można przypisać państwu i musi on być finansowany z zasobów państwowych; (ii) musi on przynosić korzyść beneficjentowi środka; (iii) korzyść ta musi być selektywna oraz (iv) środek musi zakłócać lub grozić zakłóceniem konkurencji i mieć potencjał wpływania na wymianę handlową między państwami członkowskimi.
- (87) Do celów niniejszej decyzji konieczne jest w szczególności dalsze zbadanie istnienia selektywnej korzyści.
- (88) Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem warunek dotyczący selektywnej korzyści wymaga „ustalenia, czy w ramach danego systemu prawnego rozpatrywany środek krajowy może sprzyjać »niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów« w porównaniu z innymi, znajdującymi się, w świetle celu przyświecającego temu systemowi, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej i tym samym poddanymi odmiennemu traktowaniu, które zasadniczo można uznać za dyskryminacyjne” ⁽¹⁷⁾.
- (89) W szczególności Trybunał Sprawiedliwości opracował trójstopniową analizę służącą określeniu, czy konkretny środek podatkowy jest selektywny ⁽¹⁸⁾. W pierwszej kolejności identyfikuje się powszechny lub zwykły system podatkowy obowiązujący w danym państwie członkowskim. Stanowi to „system odniesienia”. Po drugie ustala się, czy środek podatkowy objęty postępowaniem stanowi odstępstwo od tego systemu w zakresie, w jakim rozróżnia podmioty gospodarcze, które w świetle celów tego systemu znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Jeżeli środek stanowi odstępstwo od systemu odniesienia, następnie – w ramach trzeciego etapu analizy – określa się, czy środek jest uzasadniony charakterem lub ogólną strukturą systemu odniesienia. Środek podatkowy stanowiący wyjątek od stosowania systemu odniesienia może być uzasadniony, jeżeli zainteresowane państwo członkowskie jest w stanie wykazać, że środek ten wynika bezpośrednio z zasad leżących u podstaw jego systemu podatkowego ⁽¹⁹⁾. W takim przypadku środek podatkowy nie jest selektywny. Ciężar dowodu podczas tego trzeciego etapu spoczywa na państwie członkowskim.
- (90) W wyroku w sprawie FIAT ⁽²⁰⁾ Trybunał Sprawiedliwości doprecyzował, w jaki sposób należy określić odpowiedni system odniesienia. Trybunał Sprawiedliwości wskazał, że przy określaniu systemu odniesienia Komisja nie powinna brać pod uwagę parametrów i zasad zewnętrznych w stosunku do danego krajowego systemu podatkowego. Dokładniej rzecz ujmując, w pkt 96 wyroku w sprawie FIAT Trybunał Sprawiedliwości uznał, że „[w] ramach badania istnienia selektywnej korzyści podatkowej w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE i w celu ustalenia obciążenia podatkowego, które normalnie powinno ponosić dane przedsiębiorstwo, parametry i zasady zewnętrzne w stosunku do danego krajowego systemu podatkowego mogą być zatem brane pod uwagę tylko wówczas, gdy system ten wyraźnie się do nich odnosi”.
- (91) W świetle tych zasad, przywołanych w pkt 44 wyroku w sprawie Amazon, Trybunał Sprawiedliwości potwierdził w pkt 58 tego wyroku ⁽²¹⁾ stwierdzenie Sądu, zgodnie z którym Komisja nie wykazała w decyzji o zamknięciu postępowania istnienia korzyści na rzecz grupy Amazon w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu. Trybunał Sprawiedliwości utrzymał zatem w mocy unieważnienie decyzji o zamknięciu postępowania.

⁽¹⁶⁾ Wyrok w sprawie C-399/08 P, Komisja/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, pkt 39.

⁽¹⁷⁾ Sprawa C-457/21 P, Komisja/Amazon.com i in., ECLI:EU:C:2023:985, pkt 33. Zob. również sprawy połączone C-451/21 P oraz C-454/21 P, Luksemburg i in./Komisja, ECLI:EU:C:2023:948, pkt 106. Zob. C-172/03, Heiser, ECLI:EU:C:2005:130, pkt 40.

⁽¹⁸⁾ Sprawy połączone od C-78/08 do C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2009:417, pkt 49 i 64–65. Ta trójstopniowa metoda analizy selektywności pomocy została opracowana w celu ujawnienia ukrytej selektywności korzystnych środków podatkowych, które pozornie są dostępne dla każdego przedsiębiorstwa: zob. sprawy połączone C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P, Hiszpania i in./Komisja, ECLI:EU:C:2023:60, pkt 48.

⁽¹⁹⁾ Sprawy połączone od C-78/08 do C-80/08 Paint Graphos, ECLI:EU:C:2009:417, pkt 65.

⁽²⁰⁾ Sprawy połączone C-885/19 P i C-898/19 P, Komisja/Fiat Chrysler Finance Europe, ECLI:EU:C:2022:859.

⁽²¹⁾ Sprawa C-457/21 P, Komisja/Amazon.com i in., ECLI:EU:C:2023:985; zob. również uzasadnienie przedstawione w pkt 41–50 i 53–58.

- (92) Zgodnie z art. 266 Traktatu do Komisji należy zatem wprowadzenie niezbędnych środków w celu wykonania wyroku w sprawie Amazon.
- (93) Ustalenia Trybunału Sprawiedliwości zawarte w wyroku w sprawie Amazon mają bezpośrednie znaczenie dla oceny wątpliwości wyrażonych w decyzji o wszczęciu postępowania w odniesieniu do przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Wątpliwości te opierały się w szczególności na analizie istnienia selektywnej korzyści wynikającej z systemu odniesienia, który zakładał włączenie zasady ceny rynkowej OECD, o której mowa w art. 9 modelowej konwencji OECD, do luksemburskiego prawa podatkowego. To samo podejście opierało się na możliwości zastosowania wytycznych OECD w luksemburskim systemie podatkowym.
- (94) W szczególności, w decyzji o wszczęciu postępowania Komisja zauważyła, że uznano art. 164 ustawy o podatku dochodowym za włączający art. 9 modelowej konwencji OECD do krajowego prawa podatkowego. Komisja stwierdziła, że wszelkie wyniki, które odbiegały od zasady ceny rynkowej wyrażonej w tej konwencji i wytycznych OECD i które obniżyły podstawę opodatkowania, skutkowały przyznaniem korzyści zainteresowanemu podatnikowi ⁽²²⁾.
- (95) Innymi słowy, wstępna kwalifikacja przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego jako pomocy państwa, określona w decyzji o wszczęciu postępowania, wynikała z odstępstwa lub błędnego zastosowania zasady ceny rynkowej określonej w modelowej konwencji OECD i wytycznych OECD.
- (96) Komisja zauważa ponadto, że sześć szczegółowych wątpliwości wyrażonych w motywach 63–76 decyzji o wszczęciu postępowania i przywołanych w sekcji 4 niniejszej decyzji opierało się na założeniu zasady ceny rynkowej wynikającej z art. 9 modelowej konwencji OECD zgodnie z wykładnią zawartą w wytycznych OECD.
- (97) Komisja przyznaje jednak, że w pkt 54 wyroku w sprawie Amazon Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, iż do celów ustalenia ram odniesienia w ramach trzyetapowego testu mającego na celu wykazanie istnienia selektywnej korzyści można zastosować jedynie zasady ustanowione w prawie krajowym. Trybunał Sprawiedliwości stwierdził zatem, że „jedynie włączenie tej zasady [ceny rynkowej] jako takiej do prawa krajowego, co wiąże się co najmniej ze spełnieniem wymogu, aby prawo to odnosiło się wyraźnie do tej zasady, pozwoliłoby Komisji na zastosowanie tej zasady w ramach oceny istnienia selektywnej korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE”.
- (98) Ponadto w pkt 55 wyroku w sprawie Amazon Trybunał Sprawiedliwości orzekł, że Komisja popełniła błąd w decyzji o zamknięciu postępowania, ustanawiając ramy odniesienia, ponieważ zasada ceny rynkowej nie jest umocowana w prawie krajowym. W istocie Trybunał stwierdził, że „[j]ak sama Komisja przyznała [...] dopiero od dnia 1 stycznia 2017 r., czyli po wydaniu przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego i po jej przedłużeniu, w nowym artykule ustawy o podatku dochodowym »wyraźnie sformalizowano stosowanie zasady ceny rynkowej w luksemburskim prawie podatkowym«. Zostało zatem ustalone, że wymóg przypomniany w orzecznictwie przytoczonym w poprzednim punkcie nie był spełniony w momencie przyjęcia przez dane państwo członkowskie środka, który Komisja uznała za pomoc państwa, wobec czego instytucja ta nie mogła zastosować tej zasady z mocą wsteczną w spornej decyzji”.
- (99) W świetle tego wniosku Komisja uznaje, że wątpliwości podniesione w decyzji o wszczęciu postępowania należy oddalić. Z uwagi na fakt, że przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego pochodzi z dnia 6 listopada 2003 r., została ona przyjęta w czasie, gdy zasada ceny rynkowej nie została jeszcze włączona do luksemburskiego prawa podatkowego, jak wynika z wyroku w sprawie Amazon.
- (100) Jak przypomniano w wyroku w sprawie Amazon, błędy w określeniu przepisów rzeczywiście mających zastosowanie na podstawie właściwego prawa krajowego, a zatem przy określeniu tak zwanego „normalnego” opodatkowania, w świetle którego należy ocenić przedmiotową interpretację indywidualną prawa podatkowego, siłą rzeczy podważają całość rozumowania dotyczącego istnienia selektywnej korzyści ⁽²³⁾.

⁽²²⁾ Komisja odniosła się do sprawy dotyczącej pomocy państwa C 49/2001, centra koordynacyjne w Luksemburgu, Dz.U. L 170 z 9.7.2003, s. 20.

⁽²³⁾ Sprawa C-457/21 P, Komisja/Amazon.com i in., ECLI:EU:C:2023:985, pkt 37.

- (101) W związku z tym ani konkretne wątpliwości podniesione w decyzji o wszczęciu postępowania, ani przedstawione w niej uzasadnienie nie pozwalają Komisji na ustalenie, że w drodze przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego Luksemburg przyznał Amazonowi selektywną korzyść. W decyzji tej Komisja nie oceniła istnienia selektywnej korzyści w świetle żadnego innego systemu odniesienia ani nie wyraziła wątpliwości co do istnienia pomocy z innych powodów związanych z istnieniem selektywnej korzyści.
- (102) W niniejszej decyzji Komisja musi zatem odrzucić wątpliwości wyrażone w decyzji o wszczęciu postępowania co do istnienia selektywnej korzyści. Ponieważ kryteria umożliwiające stwierdzenie istnienia pomocy państwa na podstawie art. 107 ust. 1 Traktatu należy spełnić łącznie, nie istnieje potrzeba badania pozostałych kryteriów określonych w tym przepisie.

11. WNIOSEK

- (103) W związku z powyższym Komisja stwierdza, że przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego wydana przez Luksemburg na rzecz Amazona nie stanowi pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu,

PRZYJMUJE NINIEJSZĄ DECYZJĘ:

Artykuł 1

Przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego wydana przez organy podatkowe Wielkiego Księstwa Luksemburga w dniu 6 listopada 2003 r. na rzecz Amazona nie stanowiła pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu.

Artykuł 2

Niniejsza decyzja skierowana jest do Wielkiego Księstwa Luksemburga.

Sporządzono w Brukseli dnia 28 listopada 2024 r.

W imieniu Komisji
Margrethe VESTAGER
Wiceprzewodnicząca wykonawcza