

II

(Akty o charakterze nieustawodawczym)

DECYZJE

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)

(Jedynie tekst w języku francuskim 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 ⁽¹⁾ zgodnie z przywołanymi artykułami i uwzględniając otrzymane odpowiedzi,

a także mając na uwadze, co następuje:

1. PROCEDURA

- (1) Pismem z dnia 24 czerwca 2014 r. Komisja skierowała do Luksemburga wezwanie do udzielenia informacji dotyczących jego praktyki w zakresie interpretacji indywidualnych prawa podatkowego stosowanej względem Amazona. W piśmie tym Komisja wezwała Luksemburg do potwierdzenia, że Amazon podlega opodatkowaniu w tym państwie, oraz do określenia zakresu działalności grupy Amazon objętej ulgą podatkową w ramach systemu opodatkowania dotyczącego własności intelektualnej. Ponadto Komisja wezwała do przedstawienia wszystkich interpretacji indywidualnych prawa podatkowego skierowanych do grupy Amazon, które nadal obowiązywały. W wiadomości e-mail z dnia 18 lipca 2014 r. Luksemburg wniósł o przedłużenie terminu wyznaczonego na udzielenie odpowiedzi na pismo Komisji z dnia 24 czerwca 2014 r., na co Komisja wyraziła zgodę ⁽²⁾.
- (2) W dniu 4 sierpnia 2014 r. Luksemburg przekazał swoją odpowiedź na wezwanie Komisji z dnia 24 czerwca 2014 r., do której załączono w szczególności pismo organu ds. podatków bezpośrednich z dnia 6 listopada 2003 r. („luksemburskie organy podatkowe”) skierowane do spółki Amazon.com, Inc. („przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego”), pismo spółki Amazon.com, Inc. z dnia 23 października 2003 r. oraz pismo z dnia 31 października 2003 r. sporządzone przez [Advisor 1] ^(*) w imieniu spółki Amazon.com, Inc. skierowane do luksemburskich organów podatkowych i zawierające wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego (zwane dalej łącznie „wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego”) oraz roczne sprawozdania finansowe spółek Amazon EU Société à responsabilité limitée (zwanej dalej „LuxOpCo”) ⁽³⁾, Amazon Europe Holding Technologies SCS („LuxSCS”) ⁽⁴⁾, Amazon Services Europe Société à responsabilité limitée („ASE”), Amazon Media EU Société à responsabilité limitée („AMEU”) i innych podmiotów należących do luksemburskiej grupy Amazon.

⁽¹⁾ Dz.U. C 44 z 6.2.2015, s. 13.

⁽²⁾ O ile nie wskazano inaczej, Komisja uwzględniła wszystkie wnioski o przedłużenie terminu złożone przez Luksemburg i przez Amazon.

^(*) Informacje poufne.

⁽³⁾ Amazon posługuje się nazwą LuxOpCo we wnioskach o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z dnia 23 października 2003 r. i z dnia 31 października 2003 r.

⁽⁴⁾ Amazon posługuje się nazwą LuxSCS we wnioskach o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z dnia 23 października 2003 r. i z dnia 31 października 2003 r.

- (3) 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”) ⁽⁵⁾. W decyzji tej Luksemburg wezwano do przedstawienia dodatkowych informacji na temat przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego ⁽⁶⁾. Pismami z dni 3 i 5 listopada 2014 r. Luksemburg wniósł o przedłużenie terminu wyznaczonego na udzielenie odpowiedzi na decyzję o wszczęciu postępowania.
- (4) Pismem z dnia 21 listopada 2014 r. Luksemburg przedstawił swoje uwagi dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania. Do tego pisma dołączono w szczególności sprawozdanie dotyczące cen transferowych sporządzone przez [Advisor 2] w imieniu Amazona („sprawozdanie dotyczące cen transferowych”), którego wcześniej nie przekazano Komisji.
- (5) W dniu 6 lutego 2015 r. decyzja Komisji o wszczęciu postępowania została opublikowana w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej* ⁽⁷⁾. Zainteresowane strony wezwano do przedstawienia uwag dotyczących tej decyzji.
- (6) Pismem z dnia 13 lutego 2015 Komisja skierowała do Luksemburga wezwanie do udzielenia dodatkowych informacji. W piśmie tym Komisja zwróciła się również do Luksemburga o upoważnienie jej do bezpośrednich kontaktów z Amazonem w celu uzyskania żądanych informacji, gdyby nie znajdowały się one w posiadaniu Luksemburga. W dniu 24 lutego 2015 r. Luksemburg wniósł o przedłużenie terminu wyznaczonego na udzielenie odpowiedzi na skierowane przez Komisję wezwanie do udzielenia informacji.
- (7) Pismem z dnia 5 marca 2015 r. Amazon przedstawił swoje uwagi dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania. Następujące osoby trzecie przedstawiły również uwagi dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania: Oxfam w dniu 14 stycznia 2015 r., Bundesarbeitskammer w dniu 4 lutego 2015 r., Fedil w dniu 27 lutego 2015 r., Booksellers Association („BA”) w dniu 3 marca 2015 r., Syndicat de la Librairie Française („SLF”, związek zawodowy księgarń francuskich) w dniu 4 marca 2015 r., Fédération européenne et internationale des librairies („EIBF”, europejska i międzynarodowa federacja księgarń) w dniu 4 marca 2015 r., ATOZ S.A. w dniu 5 marca 2015 r., Computer and Communications Industry Association („CCIA”) w dniu 5 marca 2015 r. oraz European Policy Information Center („EPICENTER”) w dniu 5 marca 2015 r. Ponadto zarówno Fédération des éditeurs européens („FEE”, federacja wydawców europejskich), jak i Syndicat des distributeurs de loisirs culturels („SDLC”, związek zawodowy usługodawców w obszarze rekreacji kulturalnej) oświadczyły w dniu 5 marca 2015 r., że popierają stanowisko EIBF.
- (8) W dniu 12 marca 2015 r. Komisja i Luksemburg odbyły spotkanie telekonferencyjne, podczas którego Luksemburg zapewnił Komisję, że będzie w stanie udzielić – najpóźniej do dnia 17 marca 2015 r. – wyczerpującej odpowiedzi na wezwanie Komisji do udzielenia informacji z dnia 13 lutego 2015 r.
- (9) Pismem z dnia 17 marca 2015 r. Luksemburg udzielił częściowej odpowiedzi na wezwanie Komisji do udzielenia informacji z dnia 13 lutego 2015 r. Ponadto wyjaśnił, że nie posiada brakujących informacji, w szczególności dotyczących określonych stosunków umownych między podmiotami należącymi do grupy Amazon w Luksemburgu a osobami trzecimi.
- (10) W dniu 19 marca 2015 r. Komisja przekazała Luksemburgowi uwagi osób trzecich dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania.
- (11) W wiadomości e-mail z dnia 19 marca 2015 r. Amazon przekazał zmienioną i przeformułowaną umowę o podziale kosztów zawartą między spółką LuxSCS a dwoma podmiotami należącymi do grupy Amazon w Stanach Zjednoczonych w dniu 1 stycznia 2005 r., która została ponownie zmieniona i przeformułowana w dniu 2 lipca 2009 r. (ze skutkiem od dnia 5 stycznia 2009 r.), a następnie ponownie zmieniona ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2014 r. ⁽⁸⁾
- (12) W drodze wymiany wiadomości e-mail w dniach 18, 19 i 20 marca 2015 r. Komisja poinformowała Luksemburg, że jego odpowiedź z dnia 17 marca 2015 r. na wezwanie Komisji do udzielenia informacji z dnia 13 lutego 2015 r. jest niepełna, i zwróciła się do niego z kolejnymi pytaniami w celu uzyskania wyjaśnień.

⁽⁵⁾ Odbyło się kilka wymian informacji poufnych, które jednak nie zostały oddzielnie wymienione w niniejszej sekcji.

⁽⁶⁾ Dz.U. C 44 z 6.2.2015, s. 30.

⁽⁷⁾ Dz.U. C 44 z 6.2.2015, s. 13.

⁽⁸⁾ Dokumenty wewnętrzne Amazona: Amended and Restated Agreement to share Costs and Risks of Intangible Development (zmieniona i przeformułowana umowa o podziale kosztów i ryzyka związanych z rozwojem wartości niematerialnych i prawnych) zawarta i wprowadzona w życie w dniu 1 stycznia 2005 r., zmieniona i przeformułowana umowa o podziale kosztów i ryzyka związanych z rozwojem wartości niematerialnych i prawnych zawarta w dniu 2 lipca 2009 r. ze skutkiem od dnia 5 stycznia 2009 r. oraz pierwsza zmiana wprowadzona w zmienionej i przeformułowanej umowie o podziale kosztów i ryzyka związanych z rozwojem wartości niematerialnych i prawnych zawartej w lutym 2014 r. ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2014 r.

- (13) W dniu 20 marca 2015 r. Luksemburg zgodził się, by Komisja kierowała zapytania bezpośrednio do Amazona. W dniu 26 marca 2015 r. Komisja poinformowała Luksemburg, że zgodnie z art. 6a rozporządzenia Rady (WE) nr 659/1999⁽⁹⁾ zasygnalizowała, iż formalne postępowanie wyjaśniające dotyczące przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego było jak dotąd nieskuteczne. Na tej podstawie oraz za zgodą Luksemburga⁽¹⁰⁾ Komisja – zgodnie z art. 6a ust. 6 rozporządzenia (WE) nr 659/1999 – w dniu 26 marca 2015 r. wezwała Amazon („wezwanie do udzielenia informacji dotyczących rynku”) do dostarczenia jej wszystkich umów zawartych przez Amazon od 2000 r., na mocy których prawa własności intelektualnej Amazona zostały przedmiotem licencji lub były w inny sposób udostępniane („umowy w sprawie własności intelektualnej”), jak również wszelkie umowy o podziale kosztów lub umowy przystąpienia zawarte między spółką LuxSCS a innymi podmiotami należącymi do grupy Amazon. Amazon wezwano również do dostarczenia informacji na temat działalności spółki LuxSCS oraz rachunków finansowych spółek zależnych Amazona poza Luksemburgiem, a także do wyjaśnienia lub uzgodnienia określonych danych finansowych. Ponadto wezwano do udzielenia informacji o ostatnich zmianach struktury prawnej grupy Amazon w Luksemburgu.
- (14) Pismem z dnia 20 kwietnia 2015 r. Luksemburg zwrócił się do Komisji o wyjaśnienie celu spotkania, które odbyła ona z Oxfamem i Eurodadem i o którym Luksemburg nie został poinformowany. Zwrócił się również o niepublikowanie decyzji o wysłaniu wezwania do udzielenia informacji dotyczących rynku.
- (15) W dniu 4 maja 2015 r. Amazon udzielił częściowej odpowiedzi na wezwanie Komisji do udzielenia informacji z dnia 26 marca 2015 r. Amazon potwierdził również, że w 2014 r. dokonano zmiany jego struktury w Luksemburgu i że na tej podstawie Luksemburg wydał nową interpretację indywidualną prawa podatkowego, lecz wyjaśnił, że zmiana ta była nieistotna do celów postępowania wyjaśniającego prowadzonego przez Komisję.
- (16) W dniu 8 maja 2015 r. odbyło się spotkanie Komisji, Luksemburga i Amazona. Pismem z dnia 12 czerwca 2015 r. Amazon przesłał dodatkowe uwagi w następstwie tego spotkania. Amazon dostarczył także wykaz umów w sprawie własności intelektualnej, które nazwał „umowami M.com”, zgodnie z którymi Amazon udostępnił niepowiązanym osobom trzecim własność intelektualną związaną z jego technologią platformy.
- (17) Pismem z dnia 13 maja 2015 r. Luksemburg przedstawił uwagi w odniesieniu do uwag osób trzecich dotyczących decyzji o wszczęciu postępowania.
- (18) Pismem z dnia 3 lipca 2015 r. Komisja przypomniała Amazonowi o konieczności dostarczenia określonych informacji, w szczególności na temat umów w sprawie własności intelektualnej, i zażądała dodatkowych informacji.
- (19) Pismem z dnia 10 lipca 2015 r. (przekazanym ponownie w dniu 23 lipca 2015 r.) Luksemburg przekazał oświadczenie dotyczące nieretroaktywności negatywnej ostatecznej decyzji Komisji.
- (20) Pismami z dni 24 i 31 lipca 2015 r. Amazon udzielił częściowej odpowiedzi na wezwanie Komisji z dnia 3 lipca 2015 r., która zawierała informacje na temat umów M.com. Na podstawie tych odpowiedzi Amazon uznał, że udzielił pełnej odpowiedzi na wezwanie do udzielenia informacji dotyczących umów w sprawie własności intelektualnej, ponieważ zdaniem Amazona żadna inna zawarta przez niego umowa w sprawie własności intelektualnej nie była porównywalna z umową licencyjną dotyczącą własności intelektualnej zawartą między spółką LuxSCS a spółką LuxOpCo w dniu 30 kwietnia 2006 r. („umowa licencyjna”) ⁽¹¹⁾. Amazon wniósł również o przedłużenie terminu wyznaczonego na przekazanie pozostałych informacji wymaganych przez Komisję.
- (21) Pismem z dnia 31 lipca 2015 r. Komisja przypomniała Amazonowi o konieczności przekazania wszystkich pozostałych żądanych informacji, w szczególności wyczerpujących informacji dotyczących wszystkich umów w sprawie własności intelektualnej zawartych przez Amazon od 2000 r. Wezwała również Amazon do przedstawienia nowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, którą Luksemburg przyjął w odniesieniu do Amazona w 2014 r. i o której mowa w piśmie Luksemburga z dnia 4 sierpnia 2014 r. oraz w piśmie Amazona z dnia 4 maja 2015 r.

⁽⁹⁾ Rozporządzenie Rady (WE) nr 659/1999 z dnia 22 marca 1999 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. L 83 z 27.3.1999, s. 1). Rozporządzenie Rady (WE) nr 659/1999 zostało uchylone i zastąpione rozporządzeniem Rady (UE) 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiającym szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. L 248 z 24.9.2015, s. 9) ze skutkiem od dnia 14 października 2015 r. Odesłania do rozporządzenia (WE) nr 659/1999 odczytuje się jako odesłania do rozporządzenia (UE) 2015/1589 i odczytywane są zgodnie z tabelą korelacji zamieszczoną w załączniku II do tego rozporządzenia.

⁽¹⁰⁾ Zob. motyw 13.

⁽¹¹⁾ W dniu 5 marca 2015 r. Amazon przedstawił załącznik 4 do umowy licencyjnej (wraz z ostatnią zmianą umowy licencyjnej w sprawie własności intelektualnej obowiązującą od dnia 1 stycznia 2009 r.).

- (22) Pismem z dnia 21 sierpnia 2015 r. Amazon odpowiedział na wezwanie Komisji, nie udzielając jednak informacji dotyczących pozostałych umów w sprawie własności intelektualnej.
- (23) W dniu 8 września 2015 r. odbyło się spotkanie Komisji i Amazona, o którym poinformowano Luksemburg. Po tym spotkaniu w wiadomości e-mail z dnia 8 września 2015 r. Komisja przypomniała Amazonowi o braku odpowiedzi na wezwanie do udzielenia informacji o umowach w sprawie własności intelektualnej.
- (24) W wiadomości e-mail z dnia 14 września 2015 r. Amazon wyjaśnił, że nie istnieje żadna inna umowa, na mocy której ta sama własność intelektualna, która jest objęta umową licencyjną, była lub będzie udostępniana podmiotom powiązanym lub niepowiązanym. Jednocześnie Amazon poinformował Komisję, że jest w trakcie sporządzania wykazu wewnątrzgrupowych umów w sprawie własności intelektualnej, niezależnie od tego, czy dotyczą one Unii, czy też własności intelektualnej objętej umową licencyjną zawartą między spółką LuxSCS a spółką LuxOpCo. Wykaz ten przekazano Komisji w dniu 17 września 2015 r.
- (25) W wiadomości e-mail z dnia 23 września 2015 r. Amazon przesłał wykaz umów, na mocy których własność intelektualna została przedmiotem licencji udzielanej przez osoby trzecie lub na rzecz osób trzecich.
- (26) W wiadomości e-mail z dnia 29 września 2015 r. Komisja przypomniała Amazonowi o konieczności przedstawienia umów w sprawie własności intelektualnej zgodnie z wezwaniami Komisji z dnia 26 marca i z dnia 3 lipca 2015 r. na podstawie wykazów dostarczonych przez Amazon w dniach 17 i 23 września 2015 r. Ponadto Komisja wezwała Amazon do udzielenia dodatkowych informacji o sprawozdaniach dotyczących podziału kosztów i klientów spółki LuxOpCo w odniesieniu do każdej strony internetowej.
- (27) W wiadomościach e-mail z dnia 30 września i z dni 1, 2, 12, 13, 20 oraz 27 października 2015 r. Amazon udzielił odnośnych informacji.
- (28) W dniu 28 października 2015 r. odbyło się spotkanie Komisji, Luksemburga i Amazona.
- (29) W wiadomości e-mail z dnia 20 listopada 2015 r. Komisja przypomniała Amazonowi o przedmiocie swojego wezwania do udzielenia informacji z dnia 26 marca 2015 r. dotyczącego wewnętrznych i zewnętrznych umów w sprawie własności intelektualnej zawartych przez Amazon i wezwała Amazon do dostarczenia dodatkowych informacji.
- (30) W trakcie spotkania, które odbyło się w dniu 27 listopada 2015 r., spółka, która wniosła o zachowanie anonimowości („spółka X”), dostarczyła Komisji informacje rynkowe w związku z prowadzonym przez nią postępowaniem wyjaśniającym. Podczas konferencji telefonicznej, która odbyła się w dniu 15 stycznia 2016 r., spółka X dostarczyła dodatkowe informacje na temat sektora handlu elektronicznego w Europie. W wiadomości e-mail z dnia 25 stycznia 2016 r. dotyczącej sprawozdania z konferencji telefonicznej spółka X dostarczyła dodatkowe informacje.
- (31) W dniu 30 listopada 2016 r. Amazon przekazał dodatkowe informacje.
- (32) W wiadomości e-mail z dnia 1 grudnia 2015 r. Amazon wniósł o przedłużenie terminu wyznaczonego na udzielenie odpowiedzi na wezwanie Komisji do udzielenia informacji z dnia 20 listopada 2015 r.
- (33) W dniu 4 grudnia 2015 r. Amazon przedstawił informacje, o które Komisja zwróciła się w wiadomości e-mail z dnia 20 listopada 2015 r., i wniósł o przedłużenie terminu wyznaczonego na dostarczenie brakujących odpowiedzi.
- (34) Pismami z dni 10 i 28 grudnia 2015 r. Luksemburg przedstawił uwagi po spotkaniu, które odbyło się w dniu 28 października 2015 r.
- (35) W wiadomości e-mail z dnia 11 grudnia 2015 r. Komisja przypomniała Amazonowi o braku odpowiedzi na wezwanie do udzielenia informacji z dnia 20 listopada 2015 r. i skierowała do Amazona nowe wezwanie do udzielenia informacji z dodatkowymi pytaniami.
- (36) W dniu 18 grudnia 2015 r. Amazon udzielił dodatkowych odpowiedzi na wezwanie Komisji do udzielenia informacji z dnia 20 listopada 2015 r.
- (37) W wiadomości e-mail z dnia 18 grudnia 2015 r. Komisja wezwała Luksemburg do przedstawienia uwag i komentarzy na temat informacji dostarczonych Komisji przez Amazon na tym etapie postępowania wyjaśniającego.

- (38) W dniach 12 i 15 stycznia 2016 r. Amazon udzielił częściowej odpowiedzi na wezwanie Komisji do udzielenia informacji z dnia 11 grudnia 2015 r. i wniósł o przedłużenie terminu na dostarczenie brakujących odpowiedzi.
- (39) W dniu 18 stycznia 2016 r. Amazon dostarczył dodatkowe informacje.
- (40) W wiadomości e-mail z dnia 19 stycznia 2016 r. Komisja poinformowała Amazon, że nadal nie otrzymała niektórych odpowiedzi na pytania zadane we wcześniejszych wezwaniach do udzielenia informacji. Ponadto Komisja wezwała do udzielenia wyjaśnień i dodatkowych informacji.
- (41) W dniu 22 stycznia 2016 r. Amazon udzielił częściowej odpowiedzi na wezwanie Komisji do udzielenia informacji z dnia 19 grudnia 2015 r. W dniu 28 stycznia 2016 r. Amazon udzielił częściowej odpowiedzi na wezwanie Komisji do udzielenia informacji z dnia 11 grudnia 2015 r. Pismami z dni 5, 15, 19 i 24 lutego 2016 r. Amazon udzielił częściowej odpowiedzi na wezwanie Komisji do udzielenia informacji z dnia 19 stycznia 2016 r.
- (42) W dniu 26 lutego 2016 r. Komisja przesłała Amazonowi przypomnienie, wzywając go do udzielenia odpowiedzi na pytania, które pozostały bez odpowiedzi, zawarte w wezwaniach do udzielenia informacji z dni 20 listopada 2015 r., 11 i 18 grudnia 2015 r. oraz 19 stycznia 2016 r.
- (43) W dniach 4 i 21 marca 2016 r. Amazon udzielił częściowej odpowiedzi na wezwanie Komisji do udzielenia informacji z dnia 11 grudnia 2015 r.
- (44) W wiadomości e-mail z dnia 11 marca 2016 r. Amazon udzielił częściowej odpowiedzi na wezwanie Komisji do udzielenia informacji z dnia 26 lutego 2016 r.
- (45) W wiadomości e-mail z dnia 22 marca 2016 r. Amazon udzielił częściowej odpowiedzi na wezwanie Komisji do udzielenia informacji z dni 19 stycznia i 26 lutego 2016 r.
- (46) W wiadomości e-mail z dnia 8 marca 2016 r. Amazon zgodził się na odstąpienie od wniosków o zachowanie poufności przedstawionych uprzednio w odniesieniu do Luksemburga w piśmie z dnia 22 stycznia 2016 r. w zakresie niektórych dostarczonych informacji i zobowiązał się do przekazania tych informacji Luksemburgowi.
- (47) W dniu 14 marca 2016 r. Amazon potwierdził, że przekazał Luksemburgowi najnowsze informacje, które dostarczył Komisji.
- (48) W dniu 1 kwietnia 2016 r. Komisja zwróciła się do spółki X o wyrażenie zgody na przekazanie Luksemburgowi niektórych informacji rynkowych przekazanych przez tę spółkę. W dniu 5 kwietnia 2016 r. spółka X wyraziła na to zgodę.
- (49) W dniu 8 kwietnia 2016 r. Komisja dowiedziała się od Amazona, jakie informacje przekazał on Luksemburgowi na tym etapie postępowania wyjaśniającego. Komisja poinformowała również Amazon, że nadal nie uzyskała niektórych informacji będących przedmiotem wezwania Komisji do udzielenia informacji z dnia 11 lutego 2015 r. Ponadto Komisja wezwała Amazon do udzielenia wyjaśnień i dodatkowych informacji.
- (50) W wiadomości e-mail z 11 kwietnia 2016 r. Amazon uściślił, jakie informacje przekazał Luksemburgowi.
- (51) Pismem z dnia 18 kwietnia 2016 r. Komisja zwróciła się do Luksemburga z pytaniem, jakie informacje przekazał mu Amazon, i wezwała Luksemburg do przedstawienia uwag na temat tych informacji. Komisja przypomniała ponadto swoją wiadomość e-mail z dnia 18 grudnia 2015 r., w której wezwała Luksemburg do przedstawienia uwag dotyczących dokumentów przekazanych przez Amazon. Ponadto Komisja przekazała Luksemburgowi informacje rynkowe zgodnie z ustaleniami ze spółką X i wezwała Luksemburg do przedstawienia uwag.
- (52) W dniu 22 kwietnia 2016 r. Amazon udzielił częściowej odpowiedzi na wezwanie Komisji do udzielenia informacji z dnia 8 kwietnia 2016 r. i wniósł o przedłużenie terminu wyznaczonego na dostarczenie brakujących odpowiedzi.
- (53) Pismem z dnia 2 maja 2016 r. (przekazanym ponownie w dniu 10 maja 2016 r.) Luksemburg potwierdził otrzymanie informacji dostarczonych przez Amazon na tym etapie postępowania wyjaśniającego i przedstawił uwagi dotyczące pism przekazanych przez Amazon. Jeżeli chodzi o informacje rynkowe spółki X, Luksemburg poinformował Komisję, że przekazał te informacje Amazonowi, ponieważ Amazon ma większą możliwość przedstawienia uwag.

- (54) W wiadomości e-mail z dnia 2 maja 2016 r. Amazon udzielił częściowej odpowiedzi i przyznał, że nie dostarczył odpowiedzi na pytania zawarte w wezwaniu Komisji do udzielenia informacji z dnia 8 kwietnia 2016 r., jak wskazano w piśmie z dnia 22 kwietnia 2016 r.
- (55) W wiadomości e-mail z dnia 17 maja 2016 r. Komisja uściśliła zakres informacji, których wcześniej zażądała od Amazona, i przypomniała, że nadal nie otrzymała informacji będących przedmiotem wezwań do udzielenia informacji z dni 11 grudnia 2015 r. i 8 kwietnia 2016 r.
- (56) W wiadomości e-mail z dnia 24 maja 2016 r. Amazon udzielił odpowiedzi na wiadomość e-mail Komisji z dnia 17 maja 2016 r.
- (57) W dniu 26 maja 2016 r. odbyło się spotkanie Komisji, Luksemburga i Amazona. Podczas odnośnego spotkania oraz w projekcie sprawozdania z tego spotkania Komisja zadała Amazonowi dodatkowe pytania. Pismem z dnia 20 czerwca 2016 r. Amazon udzielił odpowiedzi na te pytania.
- (58) Pismem z dnia 21 czerwca 2016 r. Amazon przedstawił swoje uwagi dotyczące informacji rynkowych przekazanych przez spółkę X. Wniósł również o uzyskanie dostępu do wszystkich informacji przekazanych przez spółkę X, a także o ujawnienie jej tożsamości.
- (59) W dniu 7 lipca 2016 r. Komisja przekazała Amazonowi swoje uwagi dotyczące zmienionego sprawozdania ze spotkania, które odbyło się w dniu 26 maja 2016 r. Ponadto Komisja wezwała Amazon do udzielenia dodatkowych informacji.
- (60) W wiadomości e-mail z dnia 22 lipca 2016 r. Amazon udzielił częściowej odpowiedzi na wezwanie Komisji do udzielenia informacji z dnia 7 lipca 2016 r. W swojej odpowiedzi Amazon poinformował Komisję o postanowieniu zabezpieczającym chroniącym dokumenty wykorzystywane w postępowaniu przed Federalnym Sądem Podatkowym Stanów Zjednoczonych. W związku z tym Amazon zasugerował przedstawienie okrojonej wersji dokumentów, ponieważ dysponował tymi dokumentami.
- (61) W wiadomości e-mail z dnia 27 lipca 2016 r. Komisja przypomniała Amazonowi o brakujących informacjach, o których mowa w jej wezwaniu do udzielenia informacji z dnia 7 lipca 2016 r., i zgodziła się na tymczasowe otrzymanie okrojonej wersji dokumentów przedstawionych w toku postępowania przed Federalnym Sądem Podatkowym Stanów Zjednoczonych. Ponadto Komisja wezwała Amazon do udzielenia wyjaśnień i dodatkowych informacji.
- (62) W wiadomości e-mail z dnia 29 lipca 2016 r. Amazon udzielił częściowej odpowiedzi na wezwanie Komisji do udzielenia informacji z dnia 7 lipca 2016 r. i wniósł o przedłużenie terminu wyznaczonego na dostarczenie brakujących odpowiedzi. Pismem z dnia 12 sierpnia 2016 r. Amazon udzielił częściowej odpowiedzi na wezwanie Komisji do udzielenia informacji z dni 7 i 27 lipca 2016 r.
- (63) W wiadomości e-mail z dnia 19 sierpnia 2016 r. Komisja wezwała Amazon do udzielenia wyjaśnień i dodatkowych informacji dotyczących odpowiedzi Amazona na wezwanie do udzielenia informacji z dnia 7 lipca 2016 r.
- (64) W wiadomości e-mail z dnia 19 sierpnia 2016 r. oraz ponownie – w piśmie z dnia 22 sierpnia 2016 r. – Komisja skierowała do Amazona wezwanie do udzielenia informacji w celu otrzymania wszystkich dokumentów w okrojonej wersji wykorzystywanych w postępowaniu przed Federalnym Sądem Podatkowym Stanów Zjednoczonych.
- (65) W dniu 26 sierpnia 2016 r. Amazon udzielił częściowej odpowiedzi na wezwanie Komisji do udzielenia informacji z dnia 7 lipca 2016 r. i wniósł o przedłużenie terminu wyznaczonego na uzupełnienie odpowiedzi.
- (66) W wiadomości e-mail z dnia 30 sierpnia 2016 r. Amazon poinformował Komisję o uwzględnieniu wniosku o uzyskanie dostępu do dokumentów wykorzystywanych w postępowaniu przed Federalnym Sądem Podatkowym Stanów Zjednoczonych i zapowiedział, że wkrótce przekazane zostaną dokumenty w wersji nieokrojonej.
- (67) W dniu 9 września 2016 r. Amazon udzielił częściowej odpowiedzi na wezwanie Komisji do udzielenia informacji z dnia 19 sierpnia 2016 r.
- (68) W dniu 30 września 2016 r. Amazon przedłożył dokumenty w wersji nieokrojonej przedstawione w toku postępowania przed Federalnym Sądem Podatkowym Stanów Zjednoczonych zgodnie z wezwaniem Komisji z dnia 22 sierpnia 2016 r.
- (69) W wiadomościach e-mail z dni 7 i 19 grudnia 2016 r. Komisja wezwała Amazon do udzielenia dodatkowych informacji na temat postępowania przed Federalnym Sądem Podatkowym Stanów Zjednoczonych. W dniu 20 grudnia 2016 r. Amazon przekazał swoją odpowiedź.

- (70) W dniu 21 grudnia 2016 r. Komisja skierowała do Amazona wezwanie do udzielenia informacji, na które udzielił on częściowej odpowiedzi w dniu 20 stycznia 2017 r. W wiadomości e-mail z dnia 2 lutego 2017 r. Komisja przekazała Amazonowi dodatkowe wyjaśnienia dotyczące jej wezwania do udzielenia informacji z dnia 21 grudnia 2016 r. W dniach 6, 8 i 27 lutego oraz w dniu 6 marca 2017 r. Amazon dostarczył Komisji dodatkowe informacje i częściowe odpowiedzi. W wiadomości e-mail z dnia 13 marca 2017 r. Komisja przypomniała Amazonowi o konieczności przekazania brakujących informacji.
- (71) W dniu 14 marca 2017 r. Komisja skierowała do Amazona wezwanie do udzielenia informacji.
- (72) W wiadomości e-mail z dnia 24 marca 2017 r. Amazon przekazał Komisji opinię Federalnego Sądu Podatkowego Stanów Zjednoczonych z dnia 23 marca 2017 r.
- (73) W wiadomości e-mail z dnia 27 marca 2017 r. Komisja wezwała Amazon do udzielenia dodatkowych informacji dotyczących opinii Federalnego Sądu Podatkowego Stanów Zjednoczonych.
- (74) W dniu 28 marca 2017 r. Amazon zwrócił się do Komisji o przedłużenie terminu na udzielenie odpowiedzi z powodu postępowania poprocesowego toczącego się w Stanach Zjednoczonych.
- (75) W wiadomości e-mail z dnia 4 kwietnia 2017 r. Amazon udzielił częściowej odpowiedzi na wezwanie Komisji do udzielenia informacji z dnia 14 marca 2017 r.
- (76) W wiadomości e-mail z dnia 7 kwietnia 2017 r. Komisja poinformowała Luksemburg i Amazon, że musi odrzucić wniosek Amazona o uzyskanie pełnego dostępu do dokumentów przekazanych przez spółkę X.
- (77) W dniu 11 kwietnia 2017 r. Amazon udzielił kolejnej częściowej odpowiedzi na wezwanie Komisji do udzielenia informacji z dnia 14 marca 2017 r. i wniósł o przedłużenie terminu wyznaczonego na przekazanie określonych brakujących części swojej odpowiedzi.
- (78) W wiadomości e-mail z 12 kwietnia 2017 r. Amazon udzielił Komisji częściowej odpowiedzi.
- (79) W dniu 17 kwietnia 2017 r. Amazon przedstawił dodatkowe informacje na temat postępowania poprocesowego toczącego się w Stanach Zjednoczonych.
- (80) W dniu 18 maja 2017 r. Amazon przekazał inną częściową odpowiedź, a zatem uzupełnił swoją odpowiedź na wezwanie Komisji do udzielenia informacji z dnia 14 marca 2017 r.
- (81) W wiadomości e-mail z dnia 19 maja 2017 r. Komisja skierowała do Amazona wezwanie do udzielenia informacji.
- (82) W dniu 29 maja 2017 r. Amazon przedstawił Komisji odnośne dodatkowe informacje.
- (83) W wiadomości e-mail z dnia 7 czerwca 2017 r. Amazon przekazał swoją odpowiedź na wezwanie Komisji do udzielenia informacji z dnia 19 maja 2017 r.
- (84) W wiadomości e-mail z dnia 14 czerwca 2017 r. Komisja wezwała Amazon do potwierdzenia, że wszystkie informacje dostarczone Komisji przez Amazon w latach 2016 i 2017 przekazano również Luksemburgowi, a także wezwała Luksemburg do przedstawienia uwag na temat informacji dostarczonych Komisji przez Amazon na tym etapie postępowania wyjaśniającego. W dniu 19 czerwca 2017 r. Amazon potwierdził, że przekazał Luksemburgowi wszystkie informacje, które dostarczył Komisji w latach 2016 i 2017. W wiadomości e-mail z dnia 21 czerwca 2017 r. Luksemburg potwierdził otrzymanie wszystkich dokumentów, które Amazon przekazał Komisji w latach 2016 i 2017, i oświadczył, że nie ma dalszych uwag na temat dokumentów przekazanych Komisji przez Amazon w latach 2016 i 2017, z wyjątkiem pism przekazanych przez Amazon w dniach 30 września 2016 r. i 20 stycznia 2017 r.
- (85) W dniu 22 czerwca 2017 r. odbyło się spotkanie Komisji, Luksemburga i Amazona.
- (86) W dniu 6 lipca 2017 r. Luksemburg przedstawił uwagi dotyczące dokumentów przekazanych przez Amazon w dniach 30 września 2016 r. i 20 stycznia 2017 r.
- (87) W dniu 6 lipca 2017 r. Komisja skierowała do Amazona wezwanie do udzielenia informacji, na które Amazon udzielił odpowiedzi w dniach 10 i 27 lipca oraz 4 i 7 sierpnia 2017 r.

- (88) W wiadomości e-mail z dnia 9 sierpnia 2017 r. Komisja skierowała do Amazona wezwanie do udzielenia informacji, na które Amazon udzielił odpowiedzi w dniu 7 września 2017 r.
- (89) W dniu 12 września 2017 r. Luksemburg potwierdził w wiadomości e-mail, że nie ma dalszych uwag dotyczących dokumentów przekazanych przez Amazon w dniach 10 i 27 lipca, 4 i 7 sierpnia oraz 7 września 2017 r.

2. KONTEKST FAKTYCZNY I PRAWNY

2.1. OPIS BENEFICJENTA PRZEDMIOTOWEJ INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ PRAWA PODATKOWEGO

2.1.1. GRUPA AMAZON

- (90) 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.
- (91) Amazon prowadzi działalność w zakresie sprzedaży detalicznej i usług.
- (92) Działalność Amazona w zakresie sprzedaży detalicznej polega na sprzedaży klientom – za pośrednictwem kanału stron internetowych – gamy produktów, takich jak książki, płyty DVD, materiały audiowizualne, elektroniczne produkty konsumpcyjne, komputery, artykuły gospodarstwa domowego, narzędzia, sprzęt, telefony komórkowe itp., oraz treści, takich jak nagrania muzyczne w formacie cyfrowym, książki elektroniczne, gry itp., które Amazon kupuje od dostawców w celu odsprzedaży⁽¹²⁾. Amazon realizuje zamówienia klientów na wiele sposobów, w szczególności za pośrednictwem kanału własnych międzynarodowych i północnoamerykańskich centrów i sieci obsługi zamówień, poprzez umowy o podwykonawstwo i umowy partnerstwa dotyczące obsługi zamówień w określonych państwach oraz poprzez dostawę w formie cyfrowej⁽¹³⁾.
- (93) Działalność usługowa Amazona obejmuje działalność w ramach programów osób trzecich zwanych „Third-Party Seller Programs” („programy sprzedawców zewnętrznych”), takich jak Marketplace i Merchants@Amazon, dzięki którym Amazon umożliwia innym (mniejszym) przedsiębiorstwom i osobom prywatnym (Marketplace) oraz średnim i dużym sprzedawcom detalicznym (Merchants@Amazon) oferowanie swoich produktów na sprzedaż na stronach internetowych Amazona. Produkty handlowców zewnętrznych są umieszczane na stronach internetowych Amazona. W zamian za to uczestniczące przedsiębiorstwa i osoby prywatne płacą Amazonowi prowizję⁽¹⁴⁾. Odnośnie przedsiębiorstwa zewnętrzne i odnośnie sprzedawcy zewnętrzni mogą również wysyłać swoje zapasy do Amazona; Amazon przechowuje je w swoich magazynach⁽¹⁵⁾, umieszcza na wszystkich swoich stronach internetowych, odbiera, pakuje i dostarcza na adres klienta (działanie „wysłane przez Amazon”) ⁽¹⁶⁾.
- (94) 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. Amazon oferował wcześniej swoje usługi, funkcje i technologie w zakresie handlu elektronicznego do obsługi stron internetowych innych przedsiębiorstw, które sprzedawały swoje produkty pod marką Amazon i jego adresem URL w ramach programu „Merchant.com”. W ramach programu sklepów licencjonowanych (zwanego „Syndicated Stores”) Amazon oferował wcześniej swoje usługi, funkcje i technologie w zakresie handlu elektronicznego do obsługi stron internetowych innych przedsiębiorstw, które sprzedawały swoje produkty pod inną nazwą handlową i innym adresem URL⁽¹⁷⁾. Obydwa programy stopniowo wycofano⁽¹⁸⁾.
- (95) Ponadto Amazon produkuje i sprzedaje sprzęt elektroniczny, taki jak urządzenia Amazon Kindle, Amazon Fire i Amazon Echo.
- (96) 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 i www.amazon.es („europejskie strony internetowe”) oraz www.amazon.nl⁽¹⁹⁾. Działalność Amazona dzieli się na trzy segmenty: Ameryki Północnej, międzynarodowy i Amazon Web Services („AWS”) ⁽²⁰⁾.

⁽¹²⁾ Sprawozdanie roczne spółki Amazon.com, Inc. za 2016 r., s. 18.

⁽¹³⁾ Sprawozdanie roczne spółki Amazon.com, Inc. za 2016 r., s. 3.

⁽¹⁴⁾ Sprawozdanie roczne spółki Amazon.com, Inc. za 2003 r., s. 5.

⁽¹⁵⁾ Obsługa zamówień odpowiada procesowi, który przedsiębiorstwo rozpoczyna, gdy otrzymuje zamówienie na produkt. Obejmuje przechowywanie, zlokalizowanie zamówionego artykułu, jego opakowanie i wysyłkę (bezpośrednio lub za pośrednictwem osób trzecich).

⁽¹⁶⁾ [https://services.amazon.com/fulfillment-by-amazon/\[D\]s.htm/ref=asus_fba_hnav](https://services.amazon.com/fulfillment-by-amazon/[D]s.htm/ref=asus_fba_hnav)

⁽¹⁷⁾ Sprawozdanie roczne spółki Amazon.com, Inc. za 2002 r., s. 2. Zob. również sprawozdanie dotyczące cen transferowych, s. 6 i 7.

⁽¹⁸⁾ Akta postępowania poprocesowego dotyczącego Amazona w wersji skróconej, s. 81, pkt 253.

⁽¹⁹⁾ Termin „europejskie strony internetowe” stosowany w całej niniejszej decyzji nie obejmuje strony www.amazon.nl, ponieważ stronę tę uruchomiono po okresie rozpatrywanym w niniejszej decyzji.

⁽²⁰⁾ Sprawozdanie roczne spółki Amazon.com, Inc. za 2016 r., s. 3.

- (97) Sprzedaż w segmencie Ameryki Północnej obejmuje głównie sprzedaż detaliczną produktów konsumpcyjnych (w tym prowadzoną przez sprzedawców zewnętrznych) oraz subskrypcji za pośrednictwem kanału stron internetowych ukierunkowanych na Amerykę Północną, takich jak www.amazon.com, www.amazon.ca i www.amazon.com.mx. Segment ten obejmuje również sprzedaż eksportową z tych stron internetowych.
- (98) Sprzedaż w segmencie międzynarodowym obejmuje głównie sprzedaż detaliczną produktów konsumpcyjnych (w tym prowadzoną przez sprzedawców zewnętrznych) oraz subskrypcji za pośrednictwem kanału międzynarodowych stron internetowych, takich jak www.amazon.com.au, www.amazon.com.br, www.amazon.cn, www.amazon.in, www.amazon.co.jp, europejskich stron internetowych oraz www.amazon.nl. Segment ten obejmuje również sprzedaż eksportową z tych międzynarodowych stron internetowych (w tym sprzedaż eksportową z tych stron na rzecz klientów w Stanach Zjednoczonych, Meksyku i Kanadzie), z wyjątkiem sprzedaży eksportowej z północnoamerykańskich stron internetowych Amazona.
- (99) Segment AWS obejmuje sprzedaż na skalę światową komputerów, zasobów pamięci komputerowej, baz danych i innych ofert usług dla przedsiębiorstw typu start-up, przedsiębiorstw, organów publicznych i instytucji szkolnictwa wyższego. Za pośrednictwem AWS Amazon zapewnia dostęp do infrastruktur technologicznych, które są przeznaczone do różnych rodzajów działalności.
- (100) W 2016 r. światowa sprzedaż netto Amazona wynosiła około 136 mld USD, a jego zysk netto wyniósł 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 ⁽²¹⁾.

2.1.2. DZIAŁALNOŚĆ AMAZONA W EUROPIE

- (101) Przed majem 2006 r. Amazon prowadził swoje europejskie strony internetowe za pośrednictwem amerykańskiej spółki zależnej należącej w całości do spółki Amazon.com, Inc.: Amazon.com International Sales, Inc. („AIS”). Spółka AIS zarządzała we własnym imieniu działalnością w zakresie sprzedaży detalicznej na europejskich stronach internetowych Amazona (wówczas: www.amazon.de, www.amazon.co.uk i www.amazon.fr), natomiast inna amerykańska spółka należąca do grupy, Amazon International Marketplace, Inc. („AIM”), zarządzała we własnym imieniu działalnością usługową na tych stronach internetowych. Spółka AIM sama była wyłącznym udziałowcem spółki ASE ustanowionej w 2003 r., która działała jako pośrednik w zakresie działalności usługowej prowadzonej na europejskich stronach internetowych. Ponadto spółki zależne należące w całości do Amazona, które miały siedziby w Zjednoczonym Królestwie, w Niemczech i we Francji („europejskie przedsiębiorstwa powiązane”) ⁽²²⁾, świadczyły określone usługi na rzecz europejskich stron internetowych, np. usługi polecenia klientów ⁽²³⁾.
- (102) W maju 2006 r. rozpoczęto restrukturyzację działalności Amazona w Europie opisaną we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego („restrukturyzacja z 2006 r.”). W latach obrotowych obejmujących okres od dnia 1 maja 2006 r. do dnia 30 czerwca 2014 r. („rozpatrywany okres”) obowiązywała struktura przedstawiona na wykresie 1. W lipcu 2014 r. Amazon zrestrukturyzował swoją działalność w Europie („restrukturyzacja z 2014 r.”). Restrukturyzacja z 2014 r. i działalność Amazona w Europie prowadzona w późniejszym czasie nie są przedmiotem niniejszej decyzji.

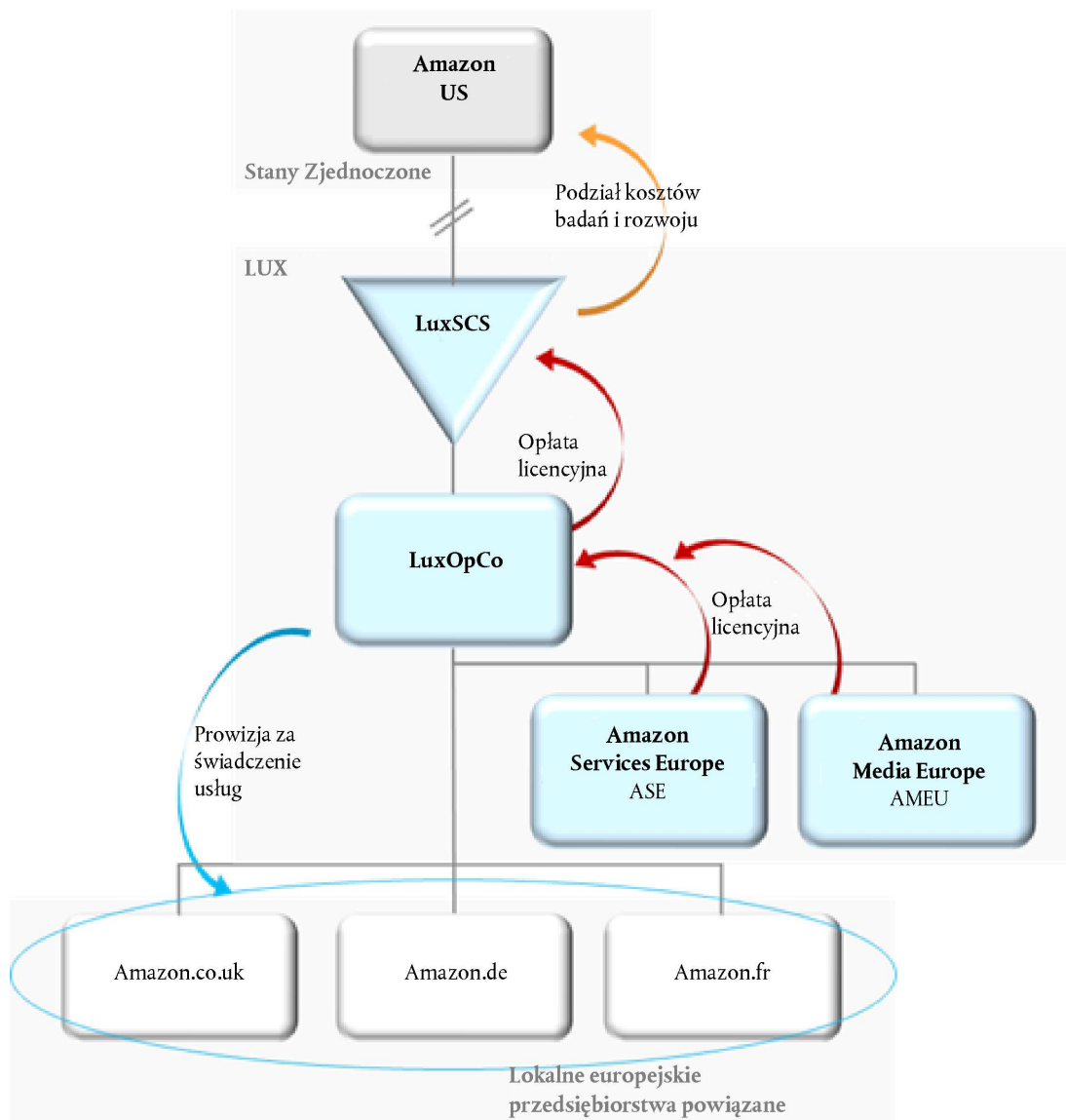
⁽²¹⁾ Sprawozdanie roczne spółki Amazon.com, Inc. za 2016 r., s. 4 i 67.

⁽²²⁾ Termin „lokalne europejskie przedsiębiorstwa powiązane” stosowany w całej niniejszej decyzji obejmuje Amazon.co.uk Ltd., Amazon.fr SARL, Amazon.fr Logistique SAS, Amazon.de GmbH i Amazon Logistik GmbH, które wszystkie były lokalnymi europejskimi przedsiębiorstwami powiązаныmi na dzień 1 maja 2006 r.

⁽²³⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych, s. 12.

Wykres 1

Struktura europejskich podmiotów Amazona w latach 2006–2014



2.1.2.1. Spółka LuxSCS

- (103) LuxSCS jest luksemburską spółką komandytową. Chociaż w rozpatrywanym okresie zmienili się właściciele kapitału, współnikami spółki LuxSCS nadal były spółki będące rezydentami Stanów Zjednoczonych⁽²⁴⁾. Od momentu powstania spółki w 2004 r. jej współnikami były spółki: Amazon Europe Holding, Inc. (komplementariusz), Amazon.com International Sales, Inc. i Amazon.com International Marketplace, Inc. W maju 2006 r. spółki ACI Holdings, Inc. i Amazon.com, Inc. zastąpiły Amazon.com International Marketplace, Inc. jako współnicy spółki LuxSCS. Od września 2009 r. współnikami spółki LuxSCS były spółki: Amazon Europe Holding, Inc. (komplementariusz), Amazon.com International Sales, Inc. i Amazon.com, Inc.⁽²⁵⁾
- (104) 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⁽²⁶⁾. Jak wyjaśnił Amazon w piśmie z dnia 20 kwietnia 2006 r. skierowanym do luksemburskich organów podatkowych, działalność spółki LuxSCS ograniczała się „wyłącznie do posiadania” wartości niematerialnych i prawnych oraz udziałów w spółce LuxOpCo. „Ograniczona liczba umów prawnych”

⁽²⁴⁾ Pismo Amazona z dnia 5 marca 2015 r.: załącznik 6.

⁽²⁵⁾ Pismo Amazona z dnia 5 marca 2015 r.: załącznik 6.

⁽²⁶⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych, s. 13: „As of the Restructuring Date, LuxSCS' principal activities will be limited to those of an intangible holding company and a participant in the ongoing development of the Intangibles through the CSA. Additionally, LuxSCS will license the Intangibles to LuxOpCo, subject to the Intangibles License, and will receive royalty payments pursuant to this license”.

zawartych przez spółkę LuxSCS dotyczyła umów „niezbędnych do funkcjonowania struktury luksemburskiej”. Spółka LuxSCS nie miała otrzymywać dochodów pasywnych (opłat licencyjnych i odsetek) od swoich spółek zależnych⁽²⁷⁾. Spółka LuxSCS udzielała również pożyczek wewnątrz grupy na rzecz spółki LuxOpCo i innych przedsiębiorstw należących do grupy⁽²⁸⁾. W rozpatrywanym okresie spółka LuxSCS nie była fizycznie obecna ani nie zatrudniała pracowników.

- (105) W 2005 r. spółka LuxSCS podpisała umowy licencyjne i umowy przeniesienia w odniesieniu do istniejących praw własności intelektualnej („License and Assignment Agreement For Pre-existing Intellectual Property”, zwana dalej „umową przystąpienia”) ze spółką Amazon Technologies, Inc. („ATI”) ⁽²⁹⁾ i zawarła umowę o podziale kosztów z dwoma podmiotami należącymi do grupy Amazon z siedzibą w Stanach Zjednoczonych: A9.com, Inc. („A9”) i ATI ⁽³⁰⁾. Ponadto spółka LuxSCS zawarła umowę licencyjną dotyczącą praw własności intelektualnej i umowę przeniesienia praw własności intelektualnej („Intellectual Property Assignment and License Agreement”) ze spółkami Amazon.co.uk Ltd., Amazon.fr SARL i Amazon.de GmbH, na mocy której spółka LuxSCS otrzymała znaki towarowe zastrzeżone i prawa własności intelektualnej do europejskich stron internetowych, które były w posiadaniu wspomnianych europejskich przedsiębiorstw powiązanych do dnia 30 kwietnia 2006 r. ⁽³¹⁾
- (106) Dzięki umowie przystąpienia i umowie o podziale kosztów spółka LuxSCS uzyskała prawo do wykorzystywania i sublicencjonowania określonych praw własności intelektualnej Amazona i powstałych w oparciu o te prawa utworów zależnych („wartości niematerialne i prawne”) ⁽³²⁾ – znajdujących się w posiadaniu spółek A9, ATI i samej spółki LuxSCS ⁽³³⁾ oraz rozwijanych przez te spółki. Spółka LuxSCS uzyskała wspomniane prawa do wykorzystywania wartości niematerialnych i prawnych w celu obsługi europejskich stron internetowych oraz w każdym innym celu realizowanym na terytorium Europy ⁽³⁴⁾. W zamian za to spółka LuxSCS miała dokonywać płatności z tytułu przystąpienia (wskazanych w tabeli 11) oraz ponosić roczny udział w kosztach związanych z programem rozwoju określonym w umowie o podziale kosztów (udział ten przedstawiono w tabeli 12) ⁽³⁵⁾. Zgodnie z umową o podziale kosztów spółka LuxSCS miała podjąć wszelkie środki w celu zapobieżenia ingerencjom w wartości niematerialne i prawne, na które spółki A9 i ATI udzieliły jej licencji ⁽³⁶⁾. Ponadto, jak wyjaśniono w zmienionej i przeformułowanej umowie o podziale kosztów z 2009 r., zobowiązała się ona do przejścia funkcji i podjęcia ryzyka, o których mowa w załączniku B („Exhibit B”) do umowy o podziale kosztów ⁽³⁷⁾.
- (107) Zgodnie z umową o podziale kosztów wartości niematerialne i prawne obejmowały: (i) „wszelkie prawa własności intelektualnej na całym świecie”, które posiadają lub którymi w inny sposób dysponują spółki ATI i LuxSCS, a także niektóre prawa własności intelektualnej należące do spółki A9 ⁽³⁸⁾; (ii) wszelkie takie prawa własności intelektualnej stanowiące przedmiot licencji, przeniesienia lub cesji na rzecz odnośnych stron; oraz

⁽²⁷⁾ Pismo Amazona z dnia 20 kwietnia 2006 r. skierowane do luksemburskich organów podatkowych (sporządzone przez doradcę podatkowego Amazona, [Advisor 1]), s. 2: „EHT [LuxSCS], a wholly owned indirect subsidiary of Amazon.com Inc was created for the purpose of holding and developing intellectual property (by way of financial contribution only). [...] EHT [LuxSCS] has an activity limited to the mere holding of Amazon's EU intellectual property, the shares in AEU and has concluded a limited number of legal agreements necessary for the Luxembourg structure to operate (as described under point 1.2 below). EHT [LuxSCS] will only receive passive income from its subsidiaries (interest and royalties)”. W pkt 1.2 tego pisma opisano umowy, o których mowa w motywie 105.

⁽²⁸⁾ Roczne sprawozdania finansowe spółki LuxSCS za lata 2005–2013. W rozpatrywanym okresie zwiększył się wolumen pożyczek wewnątrzgrupowych udzielonych przez spółkę LuxSCS na rzecz spółki LuxOpCo i w 2013 r. osiągnął kwotę [2–2,5] mld EUR. Innym przedsiębiorstwem należącym do grupy, które skorzystało z ograniczonego finansowania udzielanego przez spółkę LuxSCS, była spółka Amazon Eurasia Holding Sarl ([20–30] mln EUR w 2013 r.).

⁽²⁹⁾ „License Agreement For Pre-existing Intellectual Property” i „Assignment Agreement For Pre-existing Intellectual Property” (umowa licencyjna dotycząca istniejących praw własności intelektualnej i umowa przeniesienia istniejących praw własności intelektualnej), obydwie zawarte przez spółki LuxSCS i ATI w dniu 1 stycznia 2005 r.

⁽³⁰⁾ „Amended and restated agreement to share costs and risks of intangible development” (zmieniona i przeformułowana umowa o podziale kosztów i ryzyka związanych z rozwojem wartości niematerialnych i prawnych zawarta przez spółki LuxSCS, ATI i A9 w dniu 1 stycznia 2005 r.). Umowa o podziale kosztów sprzed umowy o podziale kosztów z 2005 r. została zawarta między spółkami LuxSCS a A9 i weszła w życie w dniu 7 czerwca 2004 r. Umowa o podziale kosztów została zmieniona i przeformułowana ze skutkiem od dnia 5 stycznia 2009 r., a następnie ponownie zmieniona i przeformułowana ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2014 r.

⁽³¹⁾ „Intellectual Property Assignment and License Agreement” (umowa licencyjna dotycząca praw własności intelektualnej i umowa przeniesienia praw własności intelektualnej) zawarta przez spółki LuxSCS, Amazon.fr SARL, Amazon.de GmbH i Amazon.co.uk, Ltd. w dniu 30 kwietnia 2006 r.

⁽³²⁾ Zgodnie z pkt 1.8 umowy o podziale kosztów pojęcie „utworów zależnych” (*derivative works*) oznacza wszystkie nowe utwory stworzone przez stronę umowy o podziale kosztów lub na jej rzecz na podstawie istniejącego wcześniej materiału, który stanowi przedmiot własności intelektualnej drugiej strony, lub w oparciu o dostęp do takiej własności intelektualnej bądź w wyniku jej wykorzystania („any and all new works created by or for one Party [to the CSA] from preexisting material contained within, or as a result of access to or use of another Party's intellectual property, [...]”).

⁽³³⁾ Umowa o podziale kosztów, sekcja 6 pt. „License and Ownership”. Jak wyjaśniono w pkt 6.4 umowy o podziale kosztów, poza licencjami dotyczącymi wartości niematerialnych i prawnych, których spółki A9 i ATI udzieliły spółce LuxSCS na mocy umowy o podziale kosztów, spółka LuxSCS zachowała tytuł i prawo własności wszystkich wartości niematerialnych i prawnych, w które wniosła wkład.

⁽³⁴⁾ Umowa o podziale kosztów, pkt 1.13 dotyczący „przedmiotu licencji” („Licensed Purpose”).

⁽³⁵⁾ Umowa o podziale kosztów, sekcja 4 pt. „Development Cost Allocation” (podział kosztów rozwoju) i sekcja 5 pt. „Payments” (płatności).

⁽³⁶⁾ Umowa o podziale kosztów, pkt 9.12.

⁽³⁷⁾ Umowa o podziale kosztów obowiązująca w dniu 5 stycznia 2009 r., pkt 2.3.

⁽³⁸⁾ Jak wyjaśniono w sekcji 1.1 umowy o podziale kosztów, prawa własności intelektualnej, które należą do A9 i podlegają umowie o podziale kosztów, ograniczają się do praw własności intelektualnej w zakresie technologii wyszukiwania i nawigacji w handlu elektronicznym, które posiada lub którymi w inny sposób dysponuje A9.

(iii) powstałe w oparciu o te prawa własności intelektualnej utwory zależne przeniesione na rzecz jednej ze stron zgodnie z umową o podziale kosztów. Wartości niematerialne i prawne obejmują co do zasady trzy kategorie własności intelektualnej o następujących nazwach: (i) „technologia”⁽³⁹⁾; (ii) „dane klientów”⁽⁴⁰⁾; oraz (iii) „znaki towarowe zastrzeżone”⁽⁴¹⁾. Nie obejmują nazw domen internetowych⁽⁴²⁾.

2.1.2.2. Spółka LuxOpCo i jej spółki zależne

- (108) W rozpatrywanym okresie spółka LuxOpCo była spółką zależną należącą w całości do spółki LuxSCS⁽⁴³⁾. W ramach restrukturyzacji z 2006 r. przewidziano, że od tamtej pory spółka ta przejmie funkcje, które wcześniej pełniły spółki AIS i AIM⁽⁴⁴⁾. Przewidziano również, że będzie w dalszym ciągu rozwijać i stale udoskonalać model biznesowy oparty na oprogramowaniu, który stanowi trzon działalności w zakresie sprzedaży detalicznej i usług Amazona w Europie⁽⁴⁵⁾. Zgodnie z planami w odnośnym 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⁽⁴⁶⁾. Ponadto spółka LuxOpCo miała zarządzać procesem podejmowania decyzji strategicznych w odniesieniu do działalności w zakresie sprzedaży detalicznej i usług prowadzonej za pośrednictwem europejskich stron internetowych, a także głównymi fizycznymi elementami działalności w zakresie sprzedaży detalicznej⁽⁴⁷⁾. Przewidziano, że spółka ta określi strategię i kierunki, zgodnie z którymi produkty będą prezentowane lub sprzedawane na europejskich stronach internetowych, strategię ustalania cen i merchandisingu sprzedawanych produktów lub ofert usług, a także niektóre zaproponowane działania promocyjne i programy reklamowe na europejskich stronach internetowych. Miała również odpowiadać za podejmowanie strategicznych decyzji dotyczących wyboru handlowców zewnętrznych i kategorii produktów, a także za usługi w zakresie wprowadzania do obrotu skierowane do osób trzecich. Ponadto spółka LuxOpCo miała zarządzać wszystkimi aspektami obsługi zamówień⁽⁴⁸⁾.
- (109) W rozpatrywanym okresie spółka LuxOpCo odnotowała w swoich księgach rachunkowych obrót uzyskany zarówno z tytułu sprzedaży produktów, jak i z tytułu usług w zakresie obsługi zamówień. Nabywała od dostawców z różnych państw towary przeznaczone do odsprzedaży, które następnie były wysyłane klientom końcowym dokonującym zakupów na europejskich stronach internetowych. Spółka LuxOpCo była oficjalnym sprzedawcą⁽⁴⁹⁾ zapasów Amazona na europejskich stronach internetowych; była ich właścicielem i ponosiła ryzyko strat⁽⁵⁰⁾. Była również odpowiedzialna za towary wysłane przez przedsiębiorstwa trzecie i osoby prywatne bezpośrednio do magazynów⁽⁵¹⁾.
- (110) Spółka LuxOpCo pełniła również funkcję zarządzania zasobami finansowymi⁽⁵²⁾ i posiadała (bezpośrednio lub pośrednio) udziały w spółkach ASE, AMEU i europejskich przedsiębiorstwach powiązanych, które świadczyły różne usługi wewnątrz grupy w celu wsparcia działalności spółki LuxOpCo.

⁽³⁹⁾ Chodzi przede wszystkim o technologię dla platformy oprogramowania Amazona, wygląd europejskich stron internetowych, katalogi, funkcje wyszukiwania i nawigacji, proces logistyczny, obsługę zamówień, obsługę klienta i funkcje personalizacji. Aby uzyskać więcej szczegółowych informacji, zob. motyw 174 i nast.

⁽⁴⁰⁾ Chodzi o zgromadzone dane na temat produktów i klientów, w szczególności opinie klientów, opinie redaktorów, informacje na temat produktów, imiona, nazwiska i nazwy klientów, historię zakupów i inne dane. Jak wyjaśnił Amazon w piśmie z dnia 21 sierpnia 2015 r., spółka LuxSCS nabyła własność prawną danych klientów europejskich zgromadzonych przez Amazon Int'l Sales, Inc. i Amazon Int'l Marketplace, Inc. w ramach restrukturyzacji działalności w Europie. Następnie spółka LuxOpCo rozszerzyła bazę danych klientów i nią zarządzała.

⁽⁴¹⁾ Tj. znak towarowy zastrzeżony, nazwa handlowa, styl, logo, prezentacja Amazona i związane z nimi wartości niematerialne i prawne.

⁽⁴²⁾ Pkt 1.1, 1.4 i 1.11 umowy o podziale kosztów stanowią, co następuje: „Notwithstanding the foregoing, the parties expressly agree that the [...] [Intangibles] does not include any World Wide Web domain names”.

⁽⁴³⁾ Jak wyjaśnił Amazon w piśmie z dnia 12 czerwca 2015 r., spółka LuxSCS przekazała spółce Amazon Europe Core S.à r.l. swój udział w spółce LuxOpCo w dniu 16 grudnia 2013 r.

⁽⁴⁴⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych, s. 12.

⁽⁴⁵⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych, s. 30.

⁽⁴⁶⁾ Pismo Amazona z dnia 13 listopada 2015 r., pkt 6, oraz dokument wewnętrzny Amazona: pismo Amazona z dnia 14 kwietnia 2006 r. skierowane do luksemburskich organów podatkowych, s. 2.

⁽⁴⁷⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych, s. 30.

⁽⁴⁸⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych, s. 13.

⁽⁴⁹⁾ Oficjalny sprzedawca jest podmiotem, który posiada towary i oferuje je na sprzedaż oraz odpowiada za pobieranie i płatność podatku od wartości dodanej.

⁽⁵⁰⁾ Izba Gmin (House of Commons) Parlamentu Zjednoczonego Królestwa, „Report on HMRC's 2011-2012 Accounts” (sprawozdanie dotyczące rozliczeń organów podatkowych i celných Zjednoczonego Królestwa, HMRC, za lata 2011–2012), pisemne dowody spółki Amazon EU Sarl z dnia 13 listopada 2012 r. przedstawione przez Andrew Cecila (dyrektora ds. polityki publicznej Unii, LuxOpCo, Luksemburg): „Amazon EU Sarl owns the inventory, earns the profits associated with the selling these products to end customers and bears the risk of any loss. From Luxembourg, Amazon EU Sarl processes and settles payments from its European customers”. Dostępne na stronie <https://publications.parliament.uk/pa/cm201213/cmselect/cmpublic/writev/716/m03.htm>

⁽⁵¹⁾ Pismo Amazona z dnia 22 marca 2016 r., s. 1 i 2, oraz załącznik E do tego pisma.

⁽⁵²⁾ Spółka LuxOpCo odpowiadała za centralizowane zarządzanie zasobami finansowymi i zarządzanie płynnymi aktywami finansowymi w ramach działalności Amazona w Europie; zob. dokument wewnętrzny Amazona: „Luxembourg Headquarters – Overview”, s. 11–17, oraz dokument wewnętrzny Amazona: „Pre & Post Goldcrest Balance Sheet Analysis”, s. 1, a także dokument wewnętrzny Amazona: „Advance Tax Agreement” (interpretacja indywidualna prawa podatkowego), pismo Amazona skierowane do p. [...] z dnia 2 kwietnia 2014 r., pkt 11, oraz dokument wewnętrzny Amazona: „EU Policies and Procedures Manual” z dnia 1 maja 2006 r., s. 3.

- (111) W rozpatrywanym okresie spółki ASE i AMEU, które obie były rezydentami Luksemburga, stanowiły wraz z LuxOpCo, z punktu widzenia luksemburskiego systemu opodatkowania, grupę zintegrowaną pod względem podatkowym, w ramach której spółka LuxOpCo odgrywała rolę spółki integrującej⁽⁵³⁾. Zgodnie z luksemburskim prawem podatkowym te luksemburskie spółki będące rezydentami nie były zatem traktowane jako odrębne podmioty, lecz płaciły swoje podatki w sposób skonsolidowany, tj. tak jak gdyby były jednym i tym samym podatnikiem⁽⁵⁴⁾.
- (112) Po restrukturyzacji z 2006 r. przewidziano, że spółka ASE będzie w dalszym ciągu świadczyć usługi na rzecz spółki LuxOpCo⁽⁵⁵⁾. W rozpatrywanym okresie zarządzała ona serwisem Amazona dla sprzedawców zewnętrznych w Unii, tj. Marketplace. Marketplace umożliwia małym przedsiębiorstwom i osobom prywatnym oferowanie produktów za pośrednictwem europejskich stron internetowych Amazona. Serwis ten umożliwiał również wysyłanie Amazonowi zapasów, które były przechowywane w jego centrach obsługi zamówień, przy czym Amazon zarządzał następnie odbiorem, opakowywaniem i dostawą produktów w całej Europie. W rozpatrywanym okresie spółka AMEU zarządzała cyfrową działalnością Amazona w Unii (która obejmuje np. sprzedaż plików MP3 oraz e-booków).
- (113) W latach 2013 i 2014 skonsolidowane przychody netto ze sprzedaży spółki LuxOpCo wynosiły odpowiednio 13 612 449 784 EUR i 15 463 362 589 EUR. W roku obrotowym 2013 spółka LuxOpCo zatrudniała średnio 523 pracowników w pełnym wymiarze czasu pracy („EPC”), spółka ASE – 63 EPC, a spółka AMEU – 5 EPC. Pracownicy spółek LuxOpCo, ASE i AMEU zajmowali przede wszystkim stanowiska strategicznego zarządzania, których celem było zarządzanie całą działalnością Amazona w Europie i jej koordynacja⁽⁵⁶⁾.
- (114) Po restrukturyzacji z 2006 r. przewidziano, że europejskie przedsiębiorstwa powiązane będą w dalszym ciągu świadczyć na rzecz spółki LuxOpCo te same usługi na potrzeby europejskich stron internetowych, które świadczyły wcześniej na rzecz spółek AIS i AIM⁽⁵⁷⁾. W rezultacie w rozpatrywanym okresie europejskie przedsiębiorstwa powiązane świadczyły usługi w zakresie polecenia klientów w odniesieniu do europejskich stron internetowych, zapewniając świadczenie usług na rzecz klientów i handlowców, usług wsparcia (np. pomocy w zakresie wprowadzania do obrotu, pomocy w lokalizacji i dostosowywaniu, pomocy w badaniach i rozwoju), a także usług w zakresie obsługi zamówień⁽⁵⁸⁾. Europejskie przedsiębiorstwa powiązane opracowywały lokalną treść na potrzeby europejskich stron internetowych i wspierały internetowych sprzedawców detalicznych w zarządzaniu sprzedażą internetową zgodnie z wymaganiami spółki LuxOpCo. Wsparcie w zakresie obsługi klienta polegało na świadczeniu przedsprzedażowych i posprzedażowych usług pomocy klientom za pośrednictwem poczty elektronicznej, telefonu, rozmów *on line* i wszelkich innych środków komunikacji zgodnie z wymaganiami spółki LuxOpCo w celu zaspokojenia potrzeb klientów. Usługi wsparcia obejmowały wsparcie ogólne i wsparcie administracyjne. Ponadto europejskie przedsiębiorstwa powiązane pomagały również w zwracaniu się do operatorów innych lokalnych stron internetowych z prośbą o promocję europejskich stron internetowych wśród ich klientów („programy partnerskie”).
- (115) Europejskie przedsiębiorstwa powiązane świadczyły usługi na rzecz spółki LuxOpCo zgodnie z „umowami o świadczenie usług” zawartymi w dniu 1 maja 2006 r. między każdym przedsiębiorstwem powiązanym a spółką LuxOpCo⁽⁵⁹⁾. Świadcząc wspomniane usługi na rzecz spółki LuxOpCo, europejskie przedsiębiorstwa powiązane działały we własnym imieniu, lecz nie ponosiły żadnego ryzyka ani w odniesieniu do sprzedaży, ani w odniesieniu do zapasów⁽⁶⁰⁾. Zgodnie z umowami o świadczenie usług europejskie przedsiębiorstwa powiązane

⁽⁵³⁾ Pismo Amazona z dnia 14 kwietnia 2006 r. skierowane do luksemburskich organów podatkowych, s. 2.

⁽⁵⁴⁾ W ramach systemu integracji podatkowej spółka dominująca może podlegać opodatkowaniu jako grupa z jedną spółkę zależną lub ich większą liczbą. Do celów podatku od osób prawnych oznacza to, że spółki zależne uważa się za zintegrowane pod względem podatkowym ze spółką dominującą. Aby móc skorzystać z systemu integracji podatkowej, spółka dominująca musi posiadać, bezpośrednio lub pośrednio, udział wynoszący co najmniej 95 % w kapitale zakładowym danej spółki zależnej; ponadto zarówno integrująca spółka dominująca, jak i jej spółki zależne muszą być spółkami kapitałowymi będącymi rezydentami w Luksemburgu, które w pełni podlegają podatkowi od osób prawnych. Integracja musi obejmować co najmniej pięć lat obrotowych (zob. art. 164 bis ustawy o podatku dochodowym).

⁽⁵⁵⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych, s. 12.

⁽⁵⁶⁾ Pismo Amazona z dnia 6 marca 2017 r., załącznik 28a.

⁽⁵⁷⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych, s. 12.

⁽⁵⁸⁾ Zob. sekcja 2.3.3.3.

⁽⁵⁹⁾ Dokumenty wewnętrzne Amazona: „Amended and Restated Service Agreement” między spółkami LuxOpCo i Amazon.fr SARL, „Amended and Restated Service Agreement” między spółkami LuxOpCo i Amazon.fr Logistique SAS, „Amended and Restated Service Agreement” między spółkami LuxOpCo i Amazon.co.uk Ltd., „Amended and Restated Service Agreement” między spółkami LuxOpCo i Amazon Logistik GmbH oraz „Amended and Restated Service Agreement” między spółkami LuxOpCo i Amazon.de GmbH, które to umowy zawarto w dniu 1 maja 2006 r.

⁽⁶⁰⁾ Zob. motywy 109.

otrzymywały wynagrodzenie od spółki LuxOpCo zgodnie z metodą marży transakcyjnej netto z marżą na ponoszonych kosztach, która służyła jako wskaźnik zysku⁽⁶¹⁾, co potwierdza rolę europejskich przedsiębiorstw powiązanych w stosunku do spółki LuxOpCo⁽⁶²⁾. W praktyce koszty ponoszone przez europejskie przedsiębiorstwa powiązane z tytułu usług świadczonych przez te przedsiębiorstwa na rzecz spółki LuxOpCo zostały zafakturowane na rzecz spółki LuxOpCo z dodatkową marżą w wysokości 3–8 %. W 2013 r. europejskie przedsiębiorstwa powiązane odnotowały następujące obroty: Amazon.co.uk Ltd: [400–500] mln GBP; Amazon Logistik GmbH: [100–200] mln EUR; Amazon.de GmbH: [90–100] mln EUR; Amazon.fr Logistique SAS: [100–200] mln EUR; i Amazon.fr SARL: [50–60] mln EUR.

2.1.2.3. Umowa licencyjna

- (116) Spółka LuxOpCo zawarła ze spółką LuxSCS umowę licencyjną, która weszła w życie w dniu 30 kwietnia 2006 r. 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⁽⁶³⁾ „państwa europejskiego”⁽⁶⁴⁾ w zamian za opłatę („opłata licencyjna”) ⁽⁶⁵⁾. Wszystkie prawa własności intelektualnej, które spółka LuxOpCo tworzy lub w dalszym stopniu rozwija za pośrednictwem wartości niematerialnych i prawnych⁽⁶⁶⁾ lub dzięki dostępowi do tych wartości, podlegają przeniesieniu na rzecz spółki LuxSCS⁽⁶⁷⁾. Spółka LuxOpCo była zobowiązana do podjęcia – z własnej inicjatywy i na własne ryzyko – środków niezbędnych w celu ochrony i utrzymania wartości niematerialnych i prawnych⁽⁶⁸⁾. W umowie licencyjnej przewidziano również świadczenie usług wewnętrznych przez spółkę LuxOpCo na rzecz spółki LuxSCS bez żadnego odrębnego wynagrodzenia na rzecz spółki

⁽⁶¹⁾ Umowy o świadczenie usług, pkt 4.1 („Fees”): „In consideration of [EU Local Affiliate]’s performance of the Services, [LuxOpCo] shall pay [EU Local Affiliate] fees (the „Service Fees”) equal to the Applicable Costs (as defined in Exhibit 1) incurred by [EU Local Affiliate] in providing the corresponding Services, plus the Applicable Markup set forth in Exhibit 1. [...]”. Zgodnie z postanowieniami załącznika 1 („Exhibit 1”) „mające zastosowanie koszty” odpowiadają sumie wszystkich kosztów operacyjnych, które zostały ustalone zgodnie z ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości w Stanach Zjednoczonych i które mają bezpośredni lub pośredni związek z usługami, z wyjątkiem odsetek, dywidend wypłacanych przez lokalne europejskie przedsiębiorstwa powiązane, kosztów wymiany walut i wszystkich innych kosztów wyłączonych za wspólną zgodą, jeżeli zostanie to uznane za konieczne. „Mająca zastosowanie marża” stanowi odsetek mających zastosowanie kosztów, który wynosi 3–8 % w zależności od cech danej świadczonej usługi oraz danego lokalnego europejskiego przedsiębiorstwa powiązanego.

⁽⁶²⁾ Jak wyjaśniono w motywach umów o świadczenie usług, marżę na kosztach ustala się na podstawie „globalnej analizy gospodarczej” dotyczącej stawki wynagrodzenia wolnorynkowego za usługi świadczone na rzecz spółki LuxOpCo przez lokalne europejskie przedsiębiorstwa powiązane.

⁽⁶³⁾ Umowa licencyjna, pkt 2.1 lit. a) i pkt 1.5 dotyczące przedmiotu licencji („Licensed Purpose”). Pkt 2.1 lit. a) stanowi, co następuje: „(a) »Exclusive Intellectual Property License Grant«. Amazon EHT [LuxSCS] irrevocably grants AEU [LuxOpCo], under all Amazon EHT [LuxSCS] intellectual property rights in or comprising the Amazon EHT [LuxSCS] Intellectual Property, whether existing now or in the future, the following sole and exclusive right and license to the Amazon EHT [LuxSCS] Intellectual Property during the Term, solely for the Licensed Purpose, to: (i) make, use, reproduce, copy, modify, translate, integrate into or extract from a database and create derivative works of Amazon EHT [LuxSCS] Intellectual Property; (ii) publicly perform or display, import, broadcast, transmit, distribute and communicate to the public by any means whatsoever, including but not limited to wire or wireless transmission process, using broadcasting, satellite, cable or network, license, offer to sell, and sell, rent, lease or lend originals and copies of, and otherwise commercially or non-commercially exploit any Amazon EHT [LuxSCS] Intellectual Property (and derivative works thereof); and (iii) sublicense to Affiliates or third parties the foregoing rights, including the right to sublicense to further third parties”.

⁽⁶⁴⁾ Umowa licencyjna, pkt 1.4: „»European Country« means »(a) the economic, scientific, and political organization known as the European Union consisting, as of the Effective Time [30 April 2006], of Belgium, France, Italy, Luxembourg, Netherlands, Germany, Denmark, Greece, Ireland, United Kingdom, Spain, Portugal, Austria, Finland, Sweden, Cyprus, Czech Republic, Estonia, Hungary, Latvia, Lithuania, Malta, Poland, Slovakia, and Slovenia, and including any and all other countries that may become members of such organization during the Term, and (b) any countries listed as Applicant countries« or »Other European countries on the Web page located at http://europa.eu.int/abc/governments/index_en.htm#, or any successors thereto or replacements thereof”.

⁽⁶⁵⁾ Dokument wewnętrzny Amazona: umowa licencyjna, pkt 2.5 („License Fee”) i „Exhibit A”.

⁽⁶⁶⁾ W umowie licencyjnej odnośnie wartości niematerialne i prawne określa się mianem „Derivative Works” („utwory zależne”); zgodnie z pkt 1.3 odnośnej umowy pojęcie to oznacza wszystkie nowe utwory tworzone przez spółkę AEU [LuxOpCo] lub na [jej] rzecz na podstawie istniejącego wcześniej materiału, który stanowi przedmiot własności intelektualnej spółki Amazon EHT [LuxSCS] [w tym wartości niematerialne i prawne], lub w oparciu o dostęp do takiej własności intelektualnej bądź w wyniku jej wykorzystania („any and all new works created by or for AEU [LuxOpCo] from pre-existing material contained within, or as a result of access to or use of the Amazon EHT [Lux SCS] Intellectual Property [including the Intangibles][...]”).

⁽⁶⁷⁾ Dokument wewnętrzny Amazona: umowa licencyjna, pkt 2.1 lit. b): „AEU [LuxOpCo] irrevocably and exclusively assigns and agrees to assign to Amazon EHT [LuxSCS], its successors, and assigns, all right, title, interest and ownership in and to any and all Derivative Works of the Amazon EHT [LuxSCS] Intellectual Property created by or for AEU [LuxOpCo] as provided under Section 2.1(a)”.

⁽⁶⁸⁾ Umowa licencyjna, pkt 9.2: „(a) AEU [LuxOpCo] shall, at its sole expense, use its best efforts to prevent, investigate, and prosecute any unauthorised use of any Amazon EHT [LuxSCS] Intellectual Property. AEU [LuxOpCo] agrees to promptly inform Amazon EHT [LuxSCS] of any such unauthorised use that comes to the AEU [LuxOpCo]’s attention. To facilitate coordination of enforcement activities, AEU [LuxOpCo] shall consult with Amazon EHT [LuxSCS] before undertaking any actions to prevent such unauthorised use of Amazon EHT [LuxSCS] Intellectual Property. (b) AEU [LuxOpCo] may, at its sole expense, institute and conduct suits to protect its rights under this Agreement against infringement any may retain all recoveries from any such suits”. Zob. również umowa licencyjna, pkt 2.3 („Maintenance”) i pkt 9.5 („Compliance, Data Protection”).

LuxOpCo⁽⁶⁹⁾. Ponadto spółka LuxOpCo zgodziła się podjąć całe ryzyko związane ze wszystkimi działaniami, za które odpowiadała na mocy umowy licencyjnej⁽⁷⁰⁾. 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⁽⁷¹⁾.

(117) Spółki LuxOpCo, ASE i AMEU oraz europejskie przedsiębiorstwa powiązane wykorzystywały wartości niematerialne i prawne do prowadzenia działalności handlowej⁽⁷²⁾.

(118) Zgodnie z umową licencyjną spółka LuxOpCo miała prawo udzielić przedsiębiorstwom powiązanym sublicencji na wartości niematerialne i prawne⁽⁷³⁾. W dniu 30 kwietnia 2006 r. spółka LuxOpCo zawarła „umowę licencyjną dotyczącą własności intelektualnej” („Intellectual Property License Agreement”) zarówno ze spółką ASE, jak i ze spółką AMEU, na mocy której nieodwołalnie udzielono spółkom ASE i AMEU niewyłącznych licencji na wartości niematerialne i prawne. Odnośne dwie umowy w dużej mierze odpowiadają umowie licencyjnej zawartej przez spółki LuxOpCo i LuxSCS. Zgodnie z tymi umowami wysokość opłaty licencyjnej, którą spółki ASE i AMEU miały uiszczać na rzecz spółki LuxOpCo, została ustalona w dokładnie ten sam sposób co wysokość opłaty licencyjnej, którą spółka LuxOpCo miała uiszczać na rzecz spółki LuxSCS zgodnie z umową licencyjną.

(119) Zgodnie z umowami o świadczenie usług europejskie przedsiębiorstwa powiązane były upoważnione do wykorzystywania aktywów niematerialnych i prawnych, a także innych wartości niematerialnych i prawnych oraz znaków towarowych zastrzeżonych, które spółka LuxOpCo posiada lub którymi dysponuje w inny sposób, w zakresie niezbędnym do świadczenia usług na rzecz spółki LuxOpCo. Cała wartość firmy uzyskana w wyniku tego rodzaju wykorzystywania przynosiła korzyści wyłącznie spółce LuxOpCo⁽⁷⁴⁾. Wszystkie prawa własności intelektualnej i utwory zależne powstałe w oparciu o te prawa, które zostały opracowane lub nabyte przez europejskie przedsiębiorstwa powiązane podczas świadczenia opisanych usług, pozostawały własnością spółki LuxOpCo⁽⁷⁵⁾.

(120) Umowa licencyjna obowiązywała przez okres użytkowania wszystkich wartości niematerialnych i prawnych objętych licencją⁽⁷⁶⁾ i mogła zostać rozwiązana wyłącznie w przypadku zmiany kontroli lub istotnego obciążenia⁽⁷⁷⁾ bądź w sytuacji, w której jedna ze stron nie usunęłaby uchybienia w postaci niewywiązania się z zobowiązań wynikających z tej umowy⁽⁷⁸⁾. W rezultacie spółka LuxSCS nie mogła jednostronnie wypowiedzieć

⁽⁶⁹⁾ Dokument wewnętrzny Amazona: umowa licencyjna, pkt 3.1.

⁽⁷⁰⁾ Umowa licencyjna, pkt 7 („No Warranties”). „Each party provides its materials and services to the other pursuant to this agreement »as is,« with all faults» and without warranties of any kind, express, implied, statutory or otherwise, including any implied warranties of merchantability, fitness for a particular purpose, reasonable care, workmanlike effort, results, lack of viruses, [Advisor 3] or completeness, all of which each party expressly disclaims, and each party assumes the entire risk as to the results and performance of those services and the materials. There is no warranty of title or noninfringement of any intellectual property rights or any warranty against interference with either party's or any other entity's enjoyment of information provided to it relating to this agreement”.

⁽⁷¹⁾ Zwane „third party materials”. Przykładowo w lutym 2011 r. spółka LuxOpCo nabyła pełny tytuł własności do grupy LoveFilm, w tym do własności intelektualnej należącej do tej grupy (zob. pismo Amazona z dnia 4 maja 2015 r.). W ramach integracji po przejęciu grupy [przejęcie Q] Amazon postanowił scentralizować w ramach spółki LuxOpCo wszystkie „prawa do treści cyfrowych” („digital content rights”)[...]. Pkt 3.2 umowy licencyjnej stanowi, co następuje: „Third Party Materials, From time to time during the Term, AEU [LuxOpCo] may license or otherwise acquire rights to or ownership of third party materials, which AEU [LuxOpCo] may use in connection with the Licensed Purpose («Third Party Materials»). If in connection with obtaining a license to Third Party Materials, AEU [LuxOpCo] acquires the right to sublicense such Third Party Materials to Amazon EHT [LuxSCS], then AEU [LuxOpCo] hereby grants to Amazon EHT [LuxSCS] a royalty free and non-exclusive right and license to use such Third Party Materials during the Term in the same manner as and for the same purposes that such Third Party Materials have been licensed to AEU [LuxOpCo]. If AEU [LuxOpCo] acquires ownership of any Third Party Materials, then AEU [LuxOpCo] hereby grants Amazon EHT [LuxSCS] a royalty free and non-exclusive right and license to use such Third Party Materials during the Term to the full extent that AEU [LuxOpCo] can use such Third Party Materials as the owner of the Third Party Material”.

⁽⁷²⁾ Pismo Amazona z dnia 18 stycznia 2016 r.: „Both LuxOpCo and ASE rely on the Intangibles in operating their businesses. Inventory risk management, pricing, fulfilment, management and third party registration on Amazon's marketplaces, to name a few, are automated to a very large extent and the required technology is licensed from LuxSCS. As a result of this automation, these functions require limited involvement from LuxOpCo and ASE's employees beyond monitoring and management”.

⁽⁷³⁾ Umowa licencyjna, pkt 2.1 lit. a) „Exclusive Intellectual Property License Grant”. Zob. przypis na s. 63.

⁽⁷⁴⁾ Umowy o świadczenie usług, pkt 3.1 („Use by Provider”).

⁽⁷⁵⁾ Umowy o świadczenie usług, pkt 3.2 („Ownership by Company”).

⁽⁷⁶⁾ Umowa licencyjna, pkt 4.1 („Term”).

⁽⁷⁷⁾ Umowa licencyjna, pkt 4.2 („Immediate Termination upon Notice for Change of Control or Substantial Encumbrance”).

⁽⁷⁸⁾ Umowa licencyjna, pkt 4.3 („Termination After Failure to Cure of Performance”).

umowy licencyjnej. Umowa licencyjna została zmieniona w styczniu 2010 r. ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2009 r. ⁽⁷⁹⁾ Zmiana dotyczyła definicji „zysku z działalności operacyjnej osiągniętego w UE” („EU Operating Profit”), którą stosowano do celów obliczenia opłaty licencyjnej ⁽⁸⁰⁾.

2.2. PRZEDMIOTOWY ŚRODEK

2.2.1. PRZEDMIOTOWA INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRAWA PODATKOWEGO

- (121) Przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego jest to pismo z dnia 6 listopada 2003 r. zawierające tylko jedno zdanie, skierowane do spółki Amazon.com, Inc. przez luksemburskie organy podatkowe, o następującej treści:

„Po zapoznaniu się z pismem z dnia 31 października [sic!] 2003 r., które skierował do mnie [Advisor 1], oraz z Państwa pismem z dnia 23 października [sic!] 2003 r., w którym przedstawiono Państwa stanowisko dotyczące sposobu traktowania podatkowego w Luksemburgu w świetle Państwa przyszłej działalności, mam przyjemność poinformować, że mogę zatwierdzić treść obydwu pism”.

- (122) W związku z opóźnieniem wdrażania reorganizacji działalności Amazona w Europie Amazon wystąpił o przedłużenie ważności interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w piśmie z dnia 5 grudnia 2004 r. skierowanym do luksemburskich organów podatkowych, które w odpowiedzi udzieliły zgody na wnioskowane przedłużenie w piśmie do Amazona z dnia 23 grudnia 2004 r. ⁽⁸¹⁾ Okres obowiązywania przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, który pierwotnie wynosił pięć lat, został przedłużony w 2010 r., w związku z czym interpretacja ta była faktycznie stosowana do czerwca 2014 r. ⁽⁸²⁾

2.2.2. PISMO Z DNIA 31 PAŹDZIERNIKA 2003 R.

- (123) 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 otrzymywanych przez spółkę LuxOpCo w ramach tej 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.
- (124) 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 zatem, 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 zostałyby uznane, że spółka LuxSCS posiada odrębną osobowość podatkową od swoich wspólników ani że prowadzi działalność handlową w Luksemburgu ⁽⁸³⁾. Analogicznie nie można uznać, że jej wspólnicy mają stały zakład w Luksemburgu.

2.2.3. PISMO Z DNIA 23 PAŹDZIERNIKA 2003 R.

- (125) 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 ⁽⁸⁴⁾. 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”.

⁽⁷⁹⁾ Pismo Luksemburga z dnia 21 listopada 2014 r., załącznik 4.

⁽⁸⁰⁾ Zob. motyw 128, aby zapoznać się z definicjami pojęć stosowanych do celów obliczenia opłaty licencyjnej. Po zmianie termin „zysk z działalności operacyjnej osiągnięty w UE” oznacza obrót zrealizowany w UE po odliczeniu kosztów towarów, surowców i materiałów zużywalnych w odniesieniu do UE oraz kosztów operacyjnych w odniesieniu do UE oraz – zgodnie z okazjonalnymi uzgodnieniami stron – niektóre wydatki po cenie zakupu niewłączone do kosztów operacyjnych AEU.

⁽⁸¹⁾ Zob. przypis na s. 84.

⁽⁸²⁾ Jak wyjaśniono w motywie 102, europejska struktura Amazona, którą opisano we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego i potwierdzono w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, została wprowadzona w okresie od maja 2006 r. do czerwca 2014 r. W czerwcu 2014 r. zmieniono tę strukturę.

⁽⁸³⁾ Jak wyjaśniono w piśmie Amazona z dnia 31 października 2003 r., s. 4: „Notwithstanding the tax transparency of LuxSCS, it would have been subject to municipal business tax (Article 2 MBTL) on its profits if these profits are derived by a permanent establishment situated in Luxembourg from the carrying out of a «commercial activity» as defined by Article 14-1 ITL”.

⁽⁸⁴⁾ Odnoszące pismo oraz pismo z dnia 31 października 2003 r. zostały uzupełnione dodatkowymi informacjami na temat restrukturyzacji, które Amazon przekazał w pismach skierowanych do luksemburskich organów podatkowych w dniach 5 grudnia 2004 r., 14 kwietnia 2006 r. i 20 kwietnia 2006 r. Luksemburskie organy podatkowe potwierdziły w pismach do Amazona z dnia 23 grudnia 2004 r. i z dnia 27 kwietnia 2006 r., że: „As the changes discussed in your letter of April 14, 2006 and in the letter of April 20, 2006 by Mr. [...] from [Advisor 1] will have no effect on the taxation of your group's companies, my letter of November 6, 2003 will remain in force. So, I have no objections to the content of the letters of April 14, 2006 and April 20, 2006 respectively”.

(126) W piśmie tym odniesiono się do załączonej „analizy gospodarczej”, 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”, uzgodnionej między spółką LuxSCS a spółką LuxOpCo. Na podstawie tej analizy zaproponowano metodę ustalania cen transferowych, zgodnie z którą ustalono wysokość rocznej opłaty (zwanej w piśmie „opłatą licencyjną”), którą spółka LuxOpCo miała obowiązek płacić na rzecz spółki LuxSCS z tytułu wykorzystywania wartości niematerialnych i prawnych.

(127) Zgodnie z tą metodą roczna opłata miała być równa odsetkowi łącznego obrotu („stawka opłaty licencyjnej”) uzyskanego przez spółkę LuxOpCo z tytułu prowadzenia europejskich stron internetowych. Jak wyjaśniono w odnośnym piśmie, opłata licencyjna i stawka opłaty licencyjnej miały być obliczone zgodnie z następującą metodą ⁽⁸⁵⁾:

- „1. należy obliczyć i przypisać spółce LuxOpCo ”zwrot spółki LuxOpCo, w kwocie równej niższej spośród następujących wartości: a) [4–6] % sumy kosztów operacyjnych poniesionych przez spółkę LuxOpCo w odniesieniu do UE w rozpatrywanym roku; oraz b) zysku z działalności operacyjnej osiągniętego w UE, przypisywanego europejskim stronom internetowym w tym samym roku;
2. opłata licencyjna jest równa kwocie zysku z działalności operacyjnej osiągniętego w UE po odjęciu zwrotu spółki LuxOpCo, przy czym nie może być ona niższa od zera;
3. stawka opłaty licencyjnej w danym roku jest równa ilorazowi opłaty licencyjnej i łącznego obrotu uzyskanego w UE w danym roku;
4. niezależnie od powyższych ustaleń kwota zwrotu spółki LuxOpCo w żadnym roku nie może wynieść mniej niż 0,45 % ani więcej niż 0,55 % obrotu zrealizowanego w UE;
5. a) jeżeli zwrot spółki LuxOpCo ustalony na etapie 1 jest niższy niż 0,45 % obrotu zrealizowanego w UE, zwrot na rzecz spółki LuxOpCo dostosowuje się tak, aby był równy kwocie niższej spośród następujących wartości: (i) 0,45 % obrotu lub zysku z działalności operacyjnej osiągniętego w UE; oraz (ii) zysku z działalności operacyjnej osiągniętego w UE;
6. b) jeżeli zwrot spółki LuxOpCo ustalony na etapie 1 jest wyższy niż 0,55 % obrotu zrealizowanego w UE, zwrot na rzecz spółki LuxOpCo dostosowuje się tak, aby był równy kwocie niższej spośród następujących wartości: (i) 0,55 % obrotu zrealizowanego w UE; oraz (ii) zysku z działalności operacyjnej osiągniętego w UE”.

(128) Do celów obliczenia stawki opłaty licencyjnej stosuje się następujące definicje ⁽⁸⁶⁾:

„koszty towarów, surowców i materiałów zużywalnych w odniesieniu do UE»: koszt sprzedanych towarów obliczony zgodnie z amerykańskimi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości związany z prowadzeniem europejskich stron internetowych przez spółkę LuxOpCo;

»koszty operacyjne w odniesieniu do UE»: łączne koszty ponoszone przez spółkę LuxOpCo, w tym wydatki wewnątrzgrupowe, z wyjątkiem: kosztów towarów, surowców i materiałów zużywalnych w odniesieniu do UE, opłaty licencyjnej, zysków i strat z tytułu wymiany walut i wydatków związanych z odsetkami, obliczone zgodnie z amerykańskimi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości;

»obrót zrealizowany w UE»: łączne przychody netto ze sprzedaży uzyskane przez spółkę LuxOpCo dzięki europejskim stronom internetowym; odpowiada on sumie a) łącznej ceny sprzedaży produktów sprzedanych przez spółkę LuxOpCo, które wskazano na fakturach dostarczonych klientom, w tym dochodów z tytułu opakowań na prezenty, transportu i przeladunku, po odliczeniu podatków od wartości dodanej, rabatów i innych zniżek; oraz b) łącznego obrotu z tytułu świadczenia usług zrealizowanego przez spółkę LuxOpCo poprzez sprzedaż produktów lub usług przez podmioty niepowiązane na europejskich stronach internetowych, po odliczeniu podatków od wartości dodanej;

»zysk z działalności operacyjnej osiągnięty w UE»: obrót zrealizowany w UE po odliczeniu kosztów towarów, surowców i materiałów zużywalnych w odniesieniu do UE i kosztów operacyjnych w odniesieniu do UE”.

⁽⁸⁵⁾ Pismo Amazona z dnia 23 października 2003 r., s. 5.

⁽⁸⁶⁾ Pismo Amazona z dnia 23 października 2003 r., s. 6.

2.2.4. SPRAWOZDANIE DOTYCZĄCE CEN TRANSFEROWYCH

(129) W odpowiedzi na decyzję o wszczęciu postępowania Luksemburg przekazał sprawozdanie dotyczące cen transferowych⁽⁸⁷⁾. Luksemburg potwierdza, że sprawozdanie to stanowi „analizę gospodarczą”, do której odniesiono się w piśmie Amazona z dnia 23 października 2003 r. Sprawozdanie dotyczące cen transferowych zostało sporządzone w oparciu o wytyczne Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowej („wytyczne OECD”)⁽⁸⁸⁾.

2.2.4.1. *Analiza funkcjonalna*

(130) Sekcja 3 sprawozdania dotyczącego cen transferowych zawiera analizę funkcjonalną spółek LuxSCS i LuxOpCo.

(131) Zgodnie z tą analizą funkcjonalną główna działalność spółki LuxSCS będzie się ograniczała do działalności spółki posiadającej wartości niematerialne i prawne oraz uczestnika stałego rozwoju wartości niematerialnych i prawnych zgodnie z umową o podziale kosztów⁽⁸⁹⁾. Ponadto spółka LuxSCS udzieli spółce LuxOpCo licencji na wartości niematerialne i prawne, z zastrzeżeniem umowy licencyjnej, i będzie pobierać opłaty z tytułu tej umowy.

(132) Jeżeli chodzi o spółkę LuxOpCo, w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych wyjaśniono, że „[d]zięki pracownikom zatrudnianym w pełnym wymiarze czasu pracy zajmujących się zarządzaniem spółka LuxOpCo będzie zarządzać procesem podejmowania decyzji strategicznych w odniesieniu do działalności w zakresie sprzedaży detalicznej i usług prowadzonej na europejskich stronach internetowych, a także będzie zarządzać głównymi fizycznymi elementami działalności w zakresie sprzedaży detalicznej”⁽⁹⁰⁾. Zgodnie z pismem Amazona z dnia 23 października 2003 r. spółka LuxOpCo miała zatrudniać „łącznie co najmniej 25–30 pracowników w pełnym wymiarze czasu pracy, spośród których niektórzy zajmowali stanowiska dyrektorów na całą Europę najwyższego szczebla i byli odpowiedzialni za podejmowanie decyzji strategicznych dotyczących europejskich stron internetowych”⁽⁹¹⁾, zaś pozostali pracownicy zatrudnieni w pełnym wymiarze czasu pracy (około dwudziestu) zajmowali stanowiska w obszarze marketingu, technologii i zarządzania zobowiązaniami z tytułu dostaw.

(133) W sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych wyjaśniono również, że „po restrukturyzacji oczekuje się, iż główna działalność spółki LuxOpCo skupi się na prowadzeniu platformy oprogramowania Amazona, aby rozwijać i stale udoskonalać model biznesowy oparty na oprogramowaniu, który stanowi trzon działalności w zakresie sprzedaży detalicznej i usług oferowanych przez kanał europejskich stron internetowych. [...]”^(*). W ramach tych działań zarząd spółki LuxOpCo podejmie kroki w celu zidentyfikowania możliwości udoskonalenia i rozwoju działalności w zakresie sprzedaży detalicznej i usług poprzez wykorzystanie nowych i ulepszonych cech i funkcji platformy w miarę ich rozwoju. Zarówno jako sprzedawca detaliczny, jak i jako usługodawca, spółka LuxOpCo będzie dążyć do zapewnienia optymalnego zadowolenia klienta we wszystkich obszarach, w szczególności w zakresie obsługi zamówień, obsługi płatności, decyzji w zakresie merchandisingu i monitorowania wyników sprzedawców zewnętrznych [...]”⁽⁹²⁾.

(134) Przewidziano, że jako sprzedawca detaliczny spółka LuxOpCo będzie podejmować decyzje w zakresie merchandisingu i ustalania cen oraz będzie zarządzać obsługą zamówień we wszystkich jej aspektach⁽⁹³⁾. Jako operator działalności usługowej spółka LuxOpCo miałaby być również „odpowiedzialna za podejmowanie strategicznych decyzji dotyczących wyboru handlowców zewnętrznych i kategorii produktów, a także za usługi w zakresie wprowadzania do obrotu skierowane do handlowców zewnętrznych i prowadzenia z nimi negocjacji”⁽⁹⁴⁾. Do celów prowadzenia europejskich stron internetowych spółka LuxOpCo miała wykorzystywać wartości niematerialne i prawne udostępnione na podstawie licencji przez spółkę LuxSCS. Przewidziano, że spółka LuxOpCo będzie prawnym właścicielem wszystkich zapasów⁽⁹⁵⁾. Spółka LuxOpCo miała przyjąć również wszelkie ryzyko związane z utrzymaniem zapasów i sprzedażą produktów za pośrednictwem europejskich stron internetowych⁽⁹⁶⁾. Zgodnie z pismem Amazona z dnia 23 października 2003 r. spółka LuxOpCo miała utrzymywać i wykorzystywać serwery przeznaczone do obsługi transakcji, które znajdowały się w Luksemburgu, aby obsługiwać transakcje zawierane przez klientów i sprzedawców zewnętrznych oraz autoryzować płatności z tytułu tych transakcji, zwłaszcza płatności na rzecz handlowców zewnętrznych⁽⁹⁷⁾.

⁽⁸⁷⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych, zob. motyw 4.

⁽⁸⁸⁾ Zob. sprawozdanie dotyczące cen transferowych, sekcja 4.1 („Overview of Methods”).

⁽⁸⁹⁾ W piśmie Amazona z dnia 31 października 2003 r. wyjaśniono również, że „spółka LuxSCS będzie w dalszym ciągu ponosić wszelkie ryzyko związane z posiadaniem praw własności intelektualnej”.

⁽⁹⁰⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych, s. 13.

⁽⁹¹⁾ Pismo Amazona z dnia 23 października 2003 r., s. 3 i 4. Stanowiska kierownicze mają odpowiadać 8–10 EPC i obejmują następujące stanowiska: dyrektora generalnego na Europę, dyrektora krajowego na Luksemburg, dyrektora łańcucha dostaw na całą Europę, dyrektora ds. sprawności operacyjnej na całą Europę, dyrektora ds. inżynierii operacyjnej na całą Europę, dyrektora ds. technologii informacyjnych i dyrektora finansowego ds. operacji na Europę.

^(*) Confidential information.

⁽⁹²⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych, s. 30.

⁽⁹³⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych, s. 13.

⁽⁹⁴⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych, s. 13.

⁽⁹⁵⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych, s. 13.

⁽⁹⁶⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych, s. 13.

⁽⁹⁷⁾ Pismo Amazona z dnia 23 października 2003 r., s. 4.

- (135) Spółka LuxOpCo miała podpisać umowę ze spółką ASE, która miała działać jako pośrednik w świadczeniu usług we własnym imieniu, ale na rzecz spółki LuxOpCo, w ramach programów sprzedawców zewnętrznych Amazona w Europie. Usługi świadczone przez spółkę ASE miały zasadniczo odpowiadać określonym usługom z zakresu obsługi zamówień związanym z działalnością usługową.
- (136) Europejskie przedsiębiorstwa powiązane z siedzibą w Niemczech, we Francji i w Zjednoczonym Królestwie miały świadczyć różne usługi na potrzeby europejskich stron internetowych, w szczególności określone usługi z zakresu wsparcia na rzecz klientów, polecenia klientów, marketingu i obsługi zamówień ⁽⁹⁸⁾.
- (137) Zgodnie z prognozami kierownictwa Amazona, które zostały przedstawione do celów sprawozdania dotyczącego cen transferowych, spółka LuxOpCo miała zwiększyć obrót w ramach swojej działalności z około 3,2 mld EUR w 2005 r. do około 8,3 mld EUR w 2010 r. oraz ponieść następujące koszty: zgodnie z prognozami koszt towarów obliczony jako odsetek obrotu miał wynosić średnio około 77,5 % przy marży brutto wynoszącej około 22,5 %. Po restrukturyzacji z 2006 r. spółka LuxOpCo miała ponosić opłaty bieżące związane z zarządzaniem platformą Amazona w Europie i z jej prowadzeniem, w szczególności koszty obsługi płatności i odzyskiwania środków, koszty związane z należnościami wątpliwymi, określone opłaty związane ze wsparciem systemu, a także koszt wynagrodzeń kierownictwa, personelu ds. usług technologicznych i pozostałych pracowników zajmujących się wsparciem obsługi platformy Amazona w regionie ⁽⁹⁹⁾. W sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych nie ujawniono ani nie przeanalizowano hipotez, na których oparto prognozy kierownictwa ⁽¹⁰⁰⁾.

2.2.4.2. Wybór najwłaściwszej metody ustalania cen transferowych

- (138) W sekcji 5 sprawozdania dotyczącego cen transferowych przedstawiono wybór najwłaściwszej metody ustalania cen transferowych, aby ocenić zgodność stawki opłaty licencyjnej z zasadą ceny rynkowej.
- (139) Aby określić wynagrodzenie należne spółce LuxOpCo i stawkę opłaty licencyjnej zgodną z zasadą ceny rynkowej, którą spółka LuxOpCo miała uiszczać na rzecz spółki LuxSCS z tytułu umowy licencyjnej, w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych zaproponowano inne metody ustalania cen transferowych: jedną w oparciu o metodę porównywalnej ceny niekontrolowanej i drugą w oparciu o metodę podziału zysków rezydualnych ⁽¹⁰¹⁾.

2.2.4.3. Analiza cen transferowych w oparciu o metodę porównywalnej ceny niekontrolowanej

- (140) W sekcji 6.1 sprawozdania dotyczącego cen transferowych obliczono zakres pełnej konkurencji dla opłaty licencyjnej w oparciu o metodę porównywalnej ceny niekontrolowanej.
- (141) Autorzy sprawozdania dotyczącego cen transferowych w pierwszej kolejności wyszukali porównywalne transakcje w wewnętrznej bazie danych umów licencyjnych Amazona; ponadto powierzono agencji zewnętrznej zadanie wyszukania umów licencyjnych dotyczących wartości niematerialnych i prawnych podobnych do umów zawartych przez Amazon. Stwierdzono, że transakcje zidentyfikowane w ramach wyszukiwania nie są wystarczająco porównywalne, w związku z czym zostały odrzucone do celów analizy porównywalnej ceny na wolnym rynku.
- (142) W sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych wyszczególniono następnie istotne umowy, których wykaz znajduje się poniżej, które Amazon zawarł w okresie od 2000 r. z zewnętrznymi sprzedawcami detalicznymi i na podstawie których udostępnił tym sprzedawcom swoją platformę technologiczną: umowa sojuszu strategicznego między Rocket.zeta, Inc., Amazon.com, Inc., target.direct LLC i Target Corporation („umowa Target”) ⁽¹⁰²⁾, umowa sojuszu strategicznego między Rock-Bound, Inc. i ToysRUs.com LLC („umowa ToysRUs”); umowa o *product listing* między Amazon.com Payments, Inc. i Circuit City Stores, Inc. („umowa Circuit City”); umowa o *hosting* strony *mirror* między Frontier.zeta, Inc. i Borders Online LLC („umowa Borders”); oraz umowa o *hosting* strony *mirror* między Amazon.com International Sales, Inc. i Waterstone’s Bookseller Ltd. („umowa Waterstones”). Amazon określił te umowy terminem „umów M.com”. Po analizie tych umów autorzy sprawozdania dotyczącego cen transferowych stwierdzili, że umowa z przedsiębiorstwem [A] stanowi umowę porównywalną, ponieważ pozostałe umowy „nie obejmowały udostępnienia platformy technologicznej w zakresie handlu elektronicznego” ⁽¹⁰³⁾.

⁽⁹⁸⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych, s. 14.

⁽⁹⁹⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych, s. 29.

⁽¹⁰⁰⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych, s. 30.

⁽¹⁰¹⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych, s. 20 i 21.

⁽¹⁰²⁾ Zob. [...].

⁽¹⁰³⁾ Pismo Amazona z dnia 28 października 2015 r.: „Meeting with the Case Team”, s. 8.

- (143) W umowie z przedsiębiorstwem [A] Amazon zobowiązał się do stworzenia, rozwoju, *hostingu* i zapewnienia funkcjonowania nowej strony [A] i sklepu [A] na stronach internetowych Amazona, które miały zastąpić dotychczasową stronę internetową przedsiębiorstwa [A] przeznaczoną do handlu elektronicznego. Funkcje, które oferowała strona internetowa przedsiębiorstwa [A], miały się w dużej mierze pokrywać z funkcjami typowymi dla stron internetowych Amazona. W zamian za to przedsiębiorstwo [A] miało wypłacać Amazonowi stałe wynagrodzenie obejmujące w szczególności koszty projektu⁽¹⁰⁴⁾, koszty podstawowe⁽¹⁰⁵⁾ i prowizje od sprzedaży⁽¹⁰⁶⁾.
- (144) Aby móc porównać to wynagrodzenie z opłatą licencyjną (zwaną „Royalty Rate”, tj. „stawką opłaty licencyjnej” w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych), zamortyzowano koszty projektu i przypisano je do każdego z czterech okresów wymienionych w umowie, a następnie przekształcono je w odsetek sprzedaży (wahający się od 3,4 % do 7,2 %) – tak samo jak roczne koszty podstawowe. Ze względu na to, że koszty prowizji przewidziane w umowie z przedsiębiorstwem [A] wahały się od 4 % do 5 % sprzedaży, autorzy sprawozdania dotyczącego cen transferowych stwierdzili w pierwszej kolejności, że dorozumiana stawka opłaty licencyjnej, którą przewidziano w umowie z przedsiębiorstwem [A], wynosiła od 8,4 % do 11,7 % sprzedaży. Przedsiębiorstwo [A] zobowiązało się jednak również do uiszczenia na rzecz Amazona niektórych opłat, których celem było zrekompensowanie zarówno nadwyżki zamówień, jak i nadwyżki zapasów. Odnośne opłaty, o których mowa w umowie, również zostały przekształcone w odsetek sprzedaży wahający się od 1,2 do 0,7 %. W rezultacie zakres pełnej konkurencji dla wstępnie obliczonej stawki opłaty licencyjnej wynosił 9,6–12,6 % sprzedaży.
- (145) Co więcej, ponieważ w umowie z przedsiębiorstwem [A] nie przyznano temu przedsiębiorstwu dostępu do danych klientów Amazona, autorzy sprawozdania dotyczącego cen transferowych dostosowali porównywalną cenę na wolnym rynku, aby uwzględnić fakt, że spółka LuxSCS zapewniła spółce LuxOpCo dostęp do bazy klientów Amazona. W rezultacie, mając na uwadze informacje zawarte w umowie z przedsiębiorstwem [B], zaproponowano podwyższenie o 1 %, co spowodowało, że zakres pełnej konkurencji dla stawki opłaty licencyjnej wyniósł 10,6–13,6 % sprzedaży spółki LuxOpCo.

2.2.4.4. Analiza cen transferowych w oparciu o metodę podziału zysków rezydualnych

- (146) W sekcji 6.2 sprawozdania dotyczącego cen transferowych przedstawiono obliczenie zakresu pełnej konkurencji dla opłaty licencyjnej (w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych zwanego „stawką opłaty licencyjnej”) w oparciu o metodę podziału zysków rezydualnych. Stosując tę metodę, autorzy sprawozdania dotyczącego cen transferowych oszacowali zwrot związany z „bieżącymi funkcjami [spółki LuxOpCo] w ramach jej roli europejskiej spółki operacyjnej”⁽¹⁰⁷⁾ na podstawie marży na kosztach ponoszonych przez spółkę LuxOpCo⁽¹⁰⁸⁾.
- (147) Aby określić zakres pełnej konkurencji dla tej marży, autorzy sprawozdania dotyczącego cen transferowych przeprowadzili wyszukiwanie w celu zidentyfikowania porównywalnych spółek, które ogólnie określa się jako spółki zajmujące się zarządzaniem działalnością opartą na oprogramowaniu i zapewnianiem jej funkcjonowania. Dzięki wyszukiwaniu spółek porównywalnych w bazie danych Amadeus⁽¹⁰⁹⁾ na podstawie kryteriów wyboru związanych z obszarem geograficznym⁽¹¹⁰⁾, wyszukiwaniu słów kluczowych w opisach działalności⁽¹¹¹⁾ oraz klasyfikacji działalności gospodarczej, w połączeniu z ręcznym wyszukiwaniem, zidentyfikowano siedem spółek, które uznano za spółki porównywalne do Amazona⁽¹¹²⁾.
- (148) Na tej podstawie w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych pojęcie „marży netto na kosztach” (*net cost plus mark-up*) zdefiniowano jako wskaźnik zysku umożliwiający określenie wynagrodzenia wolnorynkowego z tytułu przewidzianych funkcji spółki LuxOpCo, które to określono jako stosunek zysku z działalności operacyjnej do sumy kosztów towarów i kosztów operacyjnych⁽¹¹³⁾. Na podstawie danych dotyczących siedmiu porównywalnych transakcji obliczono średni rozstęp międzykwartyłowy za trzy lata (1999–2001): dolny kwartył wynosił 2,3 %, mediana – 4,2 %, a górny kwartył – 6,7 %. W tabeli przedstawiającej wyniki wskazano, że dane liczbowe są wyrażone jako odsetek sprzedaży netto⁽¹¹⁴⁾.

⁽¹⁰⁴⁾ 7 mln USD w pierwszym roku obowiązywania umowy i 8 mln USD w drugim roku; w: dokument wewnętrzny Amazona: umowa między Amazonem a przedsiębiorstwem [A], s. 155.

⁽¹⁰⁵⁾ Wzrost z 7 mln USD w drugim roku obowiązywania umowy do 35 mln USD w piątym roku; w: dokument wewnętrzny Amazona: umowa między Amazonem a przedsiębiorstwem [A], s. 155.

⁽¹⁰⁶⁾ Początkowo 5 %, następnie 4 % w czwartym roku i w kolejnych latach; w: dokument wewnętrzny Amazona: umowa między Amazonem a przedsiębiorstwem [A], s. 157.

⁽¹⁰⁷⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych, s. 30.

⁽¹⁰⁸⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych, s. 28.

⁽¹⁰⁹⁾ Baza danych Amadeus jest bazą danych, która zawiera informacje na temat finansów spółek publicznych i prywatnych w całej Europie. Bazą Amadeus zarządza Bureau van Dijk (BvD), dostawca informacji na temat przedsiębiorstw i wywiadu gospodarczego.

⁽¹¹⁰⁾ Doradca podatkowy ograniczył wyszukiwanie do następujących państw: Austrii, Belgii, Danii, Finlandii, Francji, Grecji, Hiszpanii, Luksemburga, Niderlandów, Niemiec, Norwegii, Portugalii, Szwajcarii, Szwecji i Włoch.

⁽¹¹¹⁾ Wykorzystano następujące słowa kluczowe: *Computational, Design, Marketing, Merchandising, Programming, Promotion, Services, Web Design*.

⁽¹¹²⁾ Algoriel, Askill, Decade, Seresco SA, Société de Gestion de Terminaux Informatiques, Solutec i Sydelis.

⁽¹¹³⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych, załącznik V.

⁽¹¹⁴⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych, załącznik V, s. 46.

- (149) W rezultacie wybrano marżę w wysokości [4–6] % i zastosowano ją do kosztów operacyjnych spółki LuxOpCo, aby określić „bieżącą rentowność związaną z funkcjami sprawowanymi przez spółkę LuxOpCo”⁽¹¹⁵⁾. Następnie odjęto ten zwrot od zysku z działalności operacyjnej spółki LuxOpCo. W sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych stwierdzono, że uzyskana w ten sposób różnica między odnośnym zwrotem a wynikiem księgowym spółki LuxOpCo, tj. zysk rezydualny, wynikał w całości z wykorzystania wartości niematerialnych i prawnych, które spółka LuxSCS udostępniła na podstawie licencji.
- (150) Ponadto w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych podzielono przewidywany zysk rezydualny dla każdego roku przez przewidywaną sprzedaż netto spółki LuxOpCo, aby uzyskać wysokość stawki opłaty licencyjnej. Na tej podstawie autorzy sprawozdania dotyczącego cen transferowych stwierdzili, że „stawka opłaty licencyjnej w wysokości 10,1–12,3 % obrotu netto zastosowana przez spółkę LuxSCS w odniesieniu do spółki LuxOpCo jest zgodna z zasadą ceny rynkowej zgodnie z wytycznymi OECD”⁽¹¹⁶⁾.
- (151) W tabeli 1⁽¹¹⁷⁾ podsumowano i zilustrowano obliczenia, które zawarto w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych. Komisja dodała kolumny 1–3 w celu wyjaśnienia tych obliczeń.

Tabela 1

Obliczenia przedstawione w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych, zob. s. 32 sprawozdania dotyczącego cen transferowych (kolumny 1–3 zostały dodane przez Komisję)

(mln EUR)

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
|---|---|---------------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
| | | | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 |
| a | Obrót | | 3 154,2 | 4 299,9 | 5 073,9 | 5 987,1 | 7 064,7 | 8 336,3 |
| b | Koszty towarów, surowców i materiałów zużywalnych | | 2 446,9 | 3 332,7 | 3 932,6 | 4 640,5 | 5 475,8 | 6 461,4 |
| c | Zysk brutto | a – b | 707,3 | 967,2 | 1 141,3 | 1 346,6 | 1 588,9 | 1 874,9 |
| d | Koszty operacyjne | | 89,9 | 106,0 | 121,7 | 143,7 | 171,2 | 204,2 |
| e | Między przedsiębiorstwami (co. uk, .de, .fr) | | 279,4 | 338,4 | 395,6 | 456,2 | 524,1 | 602,7 |
| f | Wydatki pośrednika LUX | | 2,8 | 3,4 | 4,1 | 4,9 | 5,9 | 7,0 |
| g | Koszty operacyjne (w tym między przedsiębiorstwami) | d + e + f | 372,1 | 447,8 | 521,4 | 604,8 | 701,2 | 813,9 |
| h | Szacunek zysku netto (straty netto) z działalności operacyjnej przed standardowym zwrotem | c – g | 335,2 | 519,4 | 619,9 | 741,8 | 887,7 | 1 061,0 |
| i | Standardowy zwrot przypisany spółce LuxASE | | 0,14 | 0,17 | 0,20 | 0,24 | 0,29 | 0,35 |
| j | Standardowy zwrot przypisany spółce LuxOpCo | [4 – 6] % × g | 16,8 | 20,2 | 23,5 | 27,2 | 31,6 | 36,6 |
| k | Szacunek zysku rezydualnego należnego spółce LuxSCS | h – i – j | 318,3 | 499,1 | 596,2 | 714,3 | 855,8 | 1 024,0 |
| l | Rzeczywista stawka opłaty licencyjnej (w % obrotu) | k/a | 10,1 % | 11,6 % | 11,8 % | 11,9 % | 12,1 % | 12,3 % |

2.2.4.5. Uzgodnienie obydwu analiz w zakresie cen transferowych

- (152) Dokonując syntezy analiz ceny transferowej, którą zastosowano w umowie licencyjnej, za pośrednictwem metody porównywalnej ceny niekontrolowanej i metody podziału zysków rezydualnych, autorzy sprawozdania dotyczącego cen transferowych stwierdzili, że wyniki były zbieżne i wskazywały, iż zakres pełnej konkurencji dla stawki opłaty, którą spółka LuxOpCo miała uiszczać na rzecz spółki LuxSCS w ramach wspomnianej umowy, wynosił 10,1–12,3 % sprzedaży spółki LuxOpCo.

⁽¹¹⁵⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych, s. 31.

⁽¹¹⁶⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych, s. 31.

⁽¹¹⁷⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych, s. 32.

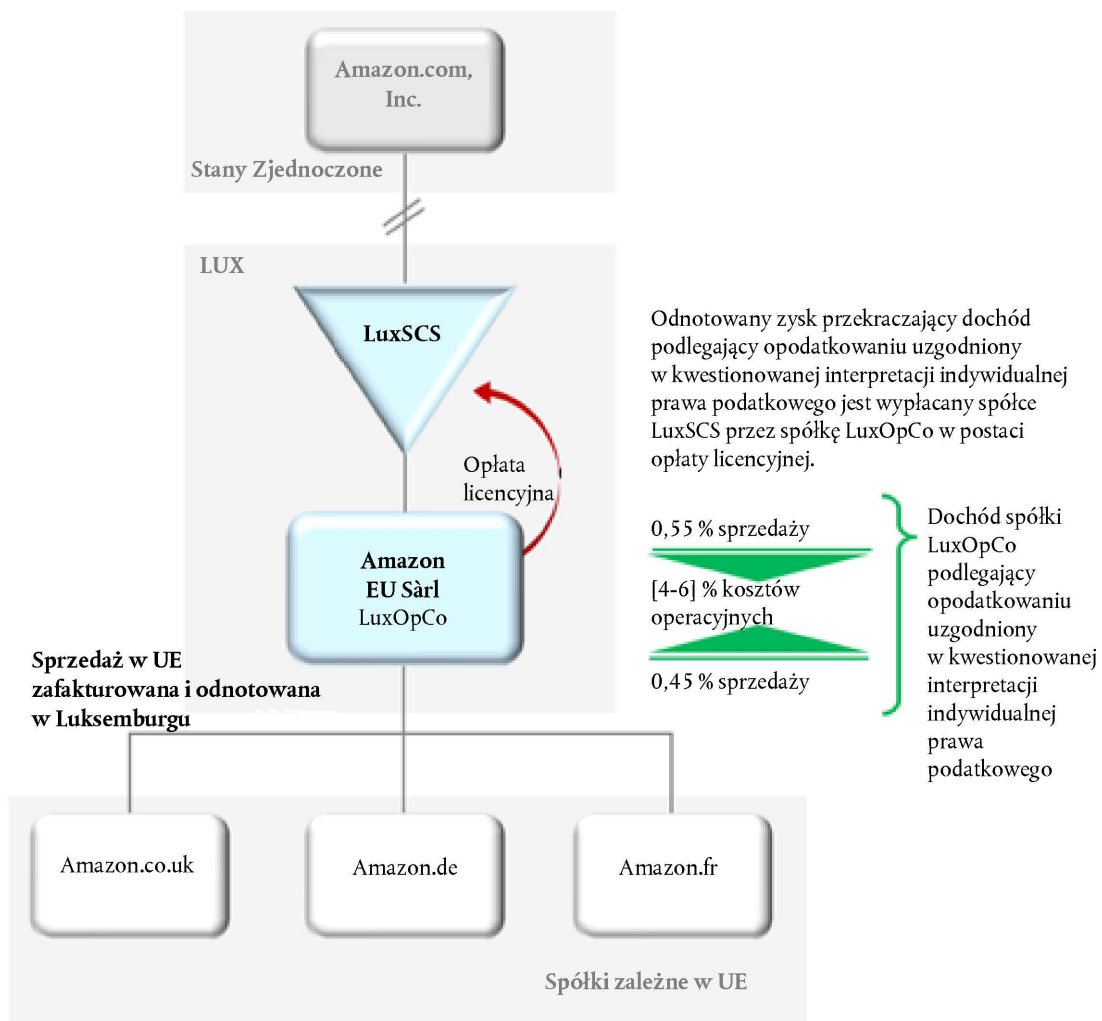
- (153) W związku z tym w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych zauważają oni, że „o ile uzasadnione jest stwierdzenie, iż wybór stawki opłaty licencyjnej mieszczącej się w zakresie stawek opłat licencyjnych obliczonych w oparciu o te dwie metody byłyby zgodny z zasadą ceny rynkowej, mogą wystąpić nieznaczne różnice w odniesieniu do przyszłych wartości niematerialnych i prawnych faktycznie przekazanych na mocy umowy [A], które mogłyby być przyczyną stwierdzonych nieznacznych różnic w wynikach uzyskanych za pomocą tych dwóch metod. [...] uzasadnione jest stwierdzenie [...], że jest mniej prawdopodobne, by analiza podziału zysków rezydualnych doprowadziła do uzyskania błędnych szacunków, i że w związku z tym można ją uznać za bardziej wiarygodny sposób obliczenia stawki opłaty licencyjnej zgodnej z zasadą ceny rynkowej”⁽¹¹⁸⁾.

2.2.5. KONSEKWENCJE PRZEDMIOTOWEJ INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ PRAWA PODATKOWEGO

- (154) Na mocy przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego luksemburskie organy podatkowe zatwierdziły treść pism Amazona z dnia 23 i 31 października 2003 r. W szczególności potwierdziły, że metoda ustalania cen transferowych do celów ustalenia stawki rocznej opłaty, którą spółka LuxOpCo miała uiszczać na rzecz spółki LuxSCS z tytułu umowy licencyjnej, w której z kolei określono roczny zysk spółki LuxOpCo podlegający opodatkowaniu w Luksemburgu, była zgodna z zasadą ceny rynkowej. Umowę tę streszczono na wykresie 2:

Wykres 2

Struktura europejskich podmiotów Amazona w latach 2006–2014 uwzględniająca umowę dotyczącą uiszczania opłaty



⁽¹¹⁸⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych, s. 34.

- (155) W celu wypełnienia swoich rocznych deklaracji podatkowych spółka LuxOpCo oparła się na przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w odniesieniu do rozpatrywanego okresu, aby określić roczną kwotę należną z tytułu podatku od osób prawnych. Spółka LuxSCS i jej wspólnicy posiadający siedzibę w Stanach Zjednoczonych również skorzystali z przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w zakresie, w jakim potwierdza ona, że ani spółka LuxSCS, ani jej wspólnicy nie podlegają w Luksemburgu podatkowi od osób prawnych, komunalnemu podatkowi handlowemu ani – w przypadku wspólników – podatkowi od udziału kapitałowego w spółce LuxSCS ⁽¹¹⁹⁾.
- (156) W tabeli 2 przedstawiono wpływ przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego na obliczenie podstawy opodatkowania spółki LuxOpCo w Luksemburgu i kwoty opłaty (opłaty licencyjnej), którą miała uiszczać na rzecz spółki LuxSCS od 2006 r. Komisja przypomina, że spółka LuxOpCo odgrywa rolę spółki integrującej w grupie zintegrowanej pod względem podatkowym, którą tworzy wraz ze spółkami ASE i AMEU, oraz że spółki te są zatem traktowane jako jeden podatnik do celów luksemburskiego systemu opodatkowania. W związku z tym w tabeli 2 przedstawiono sytuację skonsolidowaną, a w kolejnych sekcjach nie dokonuje się żadnego rozróżnienia między spółkami LuxOpCo, ASE i AMEU.

Tabela 2

Obliczenie podstawy opodatkowania spółki LuxOpCo i płatności z tytułu opłaty licencyjnej za lata 2006–2013

(mln EUR)

| Grupa zintegrowana pod względem podatkowym w Luksemburgu | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|--|-------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|------------------|
| Łączny obrót | 1 979,4 | 3 545,7 | 4 298,6 | 5 605,4 | 7 628,8 | 10 086,3 | 13 312,1 | [15 000–15 500] |
| Koszty towarów, surowców i materiałów zużywalnych netto | 1 610,8 | 2 828,3 | 3 406,1 | 4 421,6 | 6 084,4 | 8 078,0 | 10 486,6 | [11 500–12 000] |
| Koszty operacyjne łącznie | 262,5 | 476,8 | 530,0 | 637,6 | 918,3 | 1 461,7 | 2 252,9 | [3 000–3 500] |
| w tym | | | | | | | | |
| Koszty związane z marżą | 262,5 | 439,9 | 493,6 | 597,0 | 801,9 | 1 313,1 | 2 041,7 | [2 500–3 000] |
| w tym | | | | | | | | |
| LuxOpCo – koszty operacyjne | 78,6 | 162,6 | 203,6 | 258,4 | 317,7 | 483,1 | 662,7 | [800–900] |
| LuxOpCo – wewnętrzne | 183,8 | 277,3 | 290,0 | 338,6 | 484,1 | 830,1 | 1 379,0 | [1 500–2 000] |
| Koszty wyłączone z marży (zarządzanie i ograniczone jednostki udziałowe) | 0,0 | 36,9 | 36,4 | 40,6 | 116,4 | 148,5 | 211,2 | [200–300] |
| Wynikający zysk z działalności operacyjnej | 106,1 | 240,5 | 362,6 | 546,2 | 626,1 | 546,6 | 572,7 | [600–700] |
| Szacowany łączny zwrot na rzecz grupy zintegrowanej pod względem podatkowym w Luksemburgu w wysokości [4–6] % skorygowanych kosztów operacyjnych | 11,8 | 19,8 | 22,2 | 26,9 | 36,1 | 59,1 | 91,9 | [100–200] |
| Analiza górnej/dolnej granicy | | | | | | | | |
| Górna granica zysku (0,55 % obrotu) | 10,9 | 19,5 | 23,6 | 30,8 | 42,0 | 55,5 | 73,2 | [80–90] |
| Dolna granica zysku (0,45 % obrotu) | 8,9 | 16,0 | 19,3 | 25,2 | 34,3 | 45,4 | 59,9 | [60–70] |
| Skonsolidowany zysk w Luksemburgu – według górnej/dolnej granicy i zwrotu | 10,9 | 19,5 | 22,2 | 26,9 | 36,1 | 55,5 | 73,2 | [80–90] |
| Płatność z tytułu opłaty licencyjnej (grupa zintegrowana pod względem podatkowym na rzecz spółki LuxSCS) | 95,2 | 221,0 | 340,4 | 519,3 | 590,0 | 491,1 | 499,4 | [500–600] |

⁽¹¹⁹⁾ W związku z traktowaniem spółki LuxSCS jako podmiotu przejrzystego podatkowo w Luksemburgu opłat uiszczanych na rzecz spółki LuxSCS przez spółkę LuxOpCo nie uznaje się za dochody spółki LuxSCS podlegające opodatkowaniu w Luksemburgu, lecz za dochody jej wspólników podlegające opodatkowaniu w Stanach Zjednoczonych. Ponadto od dnia 1 stycznia 2004 r. Luksemburg nie pobrał żadnego podatku u źródła od opłat z tytułu wartości niematerialnych i prawnych, które przekazano na rzecz beneficjentów niebędących rezydentami. W rezultacie Luksemburg nie pobiera żadnego podatku od zysków spółki LuxSCS. Ponieważ Stany Zjednoczone nie uznają spółki LuxSCS za podmiot przejrzysty podatkowo, lecz za odrębny podmiot będący rezydentem w Luksemburgu, opodatkowanie wspólników spółki LuxSCS w Stanach Zjednoczonych może być odraczane w nieskończoność, pod warunkiem że żadna część zysku spółki LuxSCS nie zostanie przekazana do Stanów Zjednoczonych. Odmienne traktowanie podatkowe spółki LuxSCS w Luksemburgu (przejrzystość podatkowa) i w Stanach Zjednoczonych (brak przejrzystości podatkowej) wynika zatem z tzw. asymetrii hybrydowej, tj. różnicy między przepisami podatkowymi Luksemburga i Stanów Zjednoczonych w zakresie określania podmiotu.

- (157) Zgodnie z obliczeniami dotyczącymi opłaty licencyjnej, która miała być uiszczana na rzecz spółki LuxSCS⁽¹²⁰⁾, podstawa kosztów stosowana w celu ustalenia podstawy opodatkowania spółki LuxOpCo do celów luksemburskiego systemu opodatkowania odpowiada sumie kosztów operacyjnych i kosztów ponoszonych przez europejskie przedsiębiorstwa powiązane zwracanych następnie przez spółkę LuxOpCo (w tabeli 2 pozycja „LuxOpCo – wewnątrzgrupowe”). W obliczeniu dochodu podlegającego opodatkowaniu spółki LuxOpCo nie uwzględniono kosztów sprzedanych towarów i niektórych innych kosztów, określonych w tabeli 2 pod tytułem „koszty wyłączone z marży (zarządzanie i ograniczone jednostki udziałowe)”. Ostatnia kategoria kosztów obejmuje następujące koszty: (i) od 2008 r. – koszty ponoszone przez amerykańskie przedsiębiorstwa powiązane ze spółką Amazon.com, Inc. z tytułu usług wsparcia⁽¹²¹⁾, których nie przewidziano w chwili wydawania przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego; (ii) od 2010 r. – opłaty, które spółka Amazon.com nalicza spółce LuxOpCo za udziały przyznane pracownikom spółki LuxOpCo oraz niektórych jej bezpośrednich i pośrednich europejskich spółek zależnych z tytułu wynagrodzenia w udziałach⁽¹²²⁾. Amazon twierdzi, że koszty te pozostają całkowicie bez uszczerbku dla funkcji pełnionych przez spółkę LuxOpCo oraz dla ryzyka ponoszonego przez tę spółkę.
- (158) Zastosowanie marży w wysokości [4–6] % w odniesieniu do sumy kosztów operacyjnych spółki LuxOpCo i kosztów wewnątrzgrupowych prowadzi do uzyskania szacowanego łącznego zwrotu grupy zintegrowanej pod względem podatkowym w Luksemburgu. Wynik ten porównano następnie z wartościami górnej i dolnej granicy (odpowiednio 0,55 % i 0,45 % obrotu). W przypadkach, w których szacowany łączny zwrot wynosił więcej niż 0,55 % obrotu (jak miało to miejsce w latach 2006, 2007, 2011, 2012 i 2013), zastosowanie górnej granicy miało decydujące znaczenie w celu oszacowania dochodu spółki LuxOpCo podlegającego opodatkowaniu w Luksemburgu, który w tabeli 2 określa się jako „Skonsolidowany zysk w Luksemburgu – według górnej/dolnej granicy i zwrotu”.
- (159) Następnie skonsolidowany zysk w Luksemburgu (określony we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego jako „zwrot spółki LuxOpCo”) odlicza się od zysku z działalności operacyjnej (określonego w tym wniosku jako „zysk z działalności operacyjnej osiągnięty w UE”), aby ustalić wysokość opłaty licencyjnej należnej spółce LuxSCS.

2.3. DODATKOWE INFORMACJE UDZIELONE W TOKU FORMALNEGO POSTĘPOWANIA WYJAŚNIĄ-JĄCEGO

- (160) W toku postępowania Amazon przekazał informacje na temat europejskiego rynku sprzedaży detalicznej przez internet, swojego modelu biznesowego w ujęciu ogólnym i działalności w Europie w ujęciu szczegółowym, umów licencyjnych dotyczących własności intelektualnej, które zawarł z podmiotami niepowiązanymi, oraz nowej struktury przedsiębiorstwa i opodatkowania w Luksemburgu, która obowiązuje od czerwca 2014 r. Informacje te stanowią uzupełnienie informacji przedstawionych w pkt 2.1 i 2.2.

2.3.1. INFORMACJE NA TEMAT EUROPEJSKIEGO RYNKU SPRZEDAŻY DETALICZNEJ PRZEZ INTERNET

- (161) Europejski rynek sprzedaży detalicznej przez internet był przedmiotem sprawozdania, którego sporządzenie zostało zlecone przez Amazon firmie consultingowej [Advisor 3] („sprawozdanie [Advisor 3]”) ⁽¹²³⁾. Sprawozdanie to zawiera analizę tendencji gospodarczych w sektorze handlu elektronicznego w Europie. „Sprzedaż detaliczna przez internet” została w nim opisana jako sprzedaż towarów fizycznych przez internet przez internetowych sprzedawców detalicznych, tj. podmioty gospodarcze, które nabywają towary, włączają je do swoich zapasów i sprzedają je przez internet ⁽¹²⁴⁾.
- (162) Zgodnie z tym sprawozdaniem działalność internetowych sprzedawców detalicznych przypomina bardziej działalność stacjonarnych sprzedawców detalicznych niż działalność dostawców usług cyfrowych ⁽¹²⁵⁾. Główna różnica między sprzedawcami detalicznymi prowadzącymi sprzedaż stacjonarną a sprzedawcami detalicznymi prowadzącymi sprzedaż internetową dotyczy wykorzystywanego kanału dystrybucji ⁽¹²⁶⁾. W badaniu wskazano

⁽¹²⁰⁾ Jak wyjaśniono w motywie 127.

⁽¹²¹⁾ Odnosne usługi wsparcia obejmowały w szczególności ogólne zarządzanie, *public relations* i stosunki wewnątrzgrupowe, rachunkowość i audyt, tworzenie budżetu, pomoc prawną i podatkową oraz szkolenie i rozwój personelu.

⁽¹²²⁾ Pismo Amazona z dnia 21 sierpnia 2015 r., s. 7 i 8.

⁽¹²³⁾ Sprawozdanie [Advisor 3]: „E-commerce in Europe between 2006 and 2013: dynamics and economics” z dnia 11 maja 2017 r. Jak wskazano na s. 7: „Online retail is a segment of the e-commerce sector. Online retail focusses on online sales of physical goods by online retailers, i.e., operators purchasing goods, holding them in their inventory and selling these goods online”.

⁽¹²⁴⁾ Sprawozdanie [Advisor 3] z dnia 11 maja 2017 r., preambuła, s. 7.

⁽¹²⁵⁾ Sprawozdanie [Advisor 3] z dnia 11 maja 2017 r., pkt 18 i 67, s. 8 i 30.

⁽¹²⁶⁾ Sprawozdanie [Advisor 3], pkt 18. Jak wyjaśniono w pkt 20 sprawozdania [Advisor 3], „[t]he main difference between traditional retailers and online retailers lies in the product distribution channel used: Online retailers sell their products through a website and deliver them to customers using advanced information systems and complex logistics infrastructure without physical stores. Their cost structure reflects the investments in the IT and in shipping and logistics infrastructure and technology; Traditional physical retailers distribute their products in stores, and bear the costs of renting the physical outlets, which are not borne by online retailers”.

również, że z punktu widzenia struktury internetowi sprzedawcy detaliczni osiągają mniejszą rentowność niż dostawcy usług cyfrowych, ponieważ ich koszty są co do zasady zmienne. Dostawcy usług cyfrowych posiadają bardziej stałą strukturę kosztów niż sprzedawcy detaliczni, co umożliwia osiągnięcie korzyści skali i większych marż po osiągnięciu przez przedsiębiorstwo krytycznego rozmiaru⁽¹²⁷⁾. W przypadku sprzedawców detalicznych – zarówno prowadzących sprzedaż stacjonarną, jak i internetową – wpływ korzyści skali na rentowność jest ograniczony, ponieważ zdecydowana większość ich kosztów ma charakter zmienny. Zmienność kosztów sprzedawanych towarów, rabatów i kosztów logistycznych, które stanowią dużą część całkowitych kosztów, jest ściśle związana z wielkością sprzedaży⁽¹²⁸⁾. Czynnikiem ten, w połączeniu z silną konkurencją, która cechuje sektor sprzedaży detalicznej przez internet, prowadzi do ujemnych średnich marży EBIT (wynik finansowy przed odsetkami i opodatkowaniem) na europejskim rynku detalicznego handlu elektronicznego. W latach 2006–2013 stosunek średniej marży EBIT do sprzedaży wynosił -0,5 %.

- (163) Z analizy dynamiki rynku w pięciu państwach Europy o największej liczbie ludności⁽¹²⁹⁾ zawartej w sprawozdaniu [Advisor 3] wynika, że „w segmencie detalicznego handlu elektronicznego odnotowano duży wzrost i silną konkurencję w latach 2006–2013”⁽¹³⁰⁾. W szczególności „[i]ntensywność konkurencji zmusiła internetowych sprzedawców detalicznych do masowych inwestycji, aby wesprzeć wzrost tego segmentu rynku i utrzymać się na poziomie konkurencji, co przyczyniło się do wywarcia presji na marże, kiedy nie doprowadziło do ich ujemnych wartości. Internetowi sprzedawcy detaliczni byli gotowi poświęcić swoją krótkoterminową rentowność w nadziei, że podjęte inwestycje przyniosą zyski w perspektywie długoterminowej”⁽¹³¹⁾. We wnioskach ze sprawozdania stwierdzono, że aby odnieść sukces na konkurencyjnych europejskich rynkach sprzedaży detalicznej, należy uwzględnić lokalne właściwości tych rynków⁽¹³²⁾.

2.3.2. INFORMACJE NA TEMAT MODELU BIZNESOWEGO AMAZONA

2.3.2.1. „Trzy filary” modelu biznesowego Amazona

- (164) Zdaniem Amazona⁽¹³³⁾ główne elementy napędzające jego działalność w zakresie sprzedaży detalicznej są następujące: asortyment (oferta produktów/towarów⁽¹³⁴⁾), cena i łatwość użytkowania (ułatwione korzystanie z funkcji, szybkie i rzetelne usługi dostawy, szybkie wsparcie klientów, pełna i udokumentowana zawartość oraz pewne środowisko zawierania transakcji)⁽¹³⁵⁾, przy czym najważniejszym elementem jest asortyment, a następnie cena i łatwość użytkowania⁽¹³⁶⁾. Amazon nazywa te elementy „trzema filarami”⁽¹³⁷⁾, które reprezentują tradycyjne cele sprzedaży detalicznej⁽¹³⁸⁾. Zdaniem Amazona poszanowanie tych trzech filarów ma kluczowe znaczenie i wymaga wykazania się oryginalnością i innowacyjnością w zakresie oferty produktów, technologii, linii handlowej, geografii itd.⁽¹³⁹⁾, co zależy przede wszystkim od czynnika ludzkiego. Odnośne trzy motory napędowe działalności należy dostosować do każdego lokalnego rynku, na którym działa Amazon⁽¹⁴⁰⁾.

⁽¹²⁷⁾ Sprawozdanie [Advisor 3] z dnia 11 maja 2017 r., pkt 24 i 25, s. 11.

⁽¹²⁸⁾ Sprawozdanie [Advisor 3] z dnia 11 maja 2017 r., pkt 29, s. 13.

⁽¹²⁹⁾ W sprawozdaniu wskazano, że chodzi o Zjednoczone Królestwo, Niemcy, Francję, Hiszpanię i Włochy.

⁽¹³⁰⁾ Sprawozdanie [Advisor 3] z dnia 11 maja 2017 r., pkt 11, s. 5.

⁽¹³¹⁾ Sprawozdanie [Advisor 3] z dnia 11 maja 2017 r., pkt 12, s. 5.

⁽¹³²⁾ Sprawozdanie [Advisor 3] z dnia 11 maja 2017 r., pkt 77, s. 33–34.

⁽¹³³⁾ Zob. sprawozdanie roczne spółki Amazon.com, Inc. za 2016 r., s. 3: „We serve consumers through our retail websites and focus on selection, price, and convenience”.

⁽¹³⁴⁾ Amazon oferuje szeroki asortyment dóbr konsumpcyjnych i trwałych, w szczególności towarów elektronicznych i produktów ogólnego zastosowania oraz produktów audiowizualnych, które dostępne są w formie fizycznej lub cyfrowej, takich jak książki, muzyka, filmy, gry i oprogramowanie; Sprawozdanie roczne spółki Amazon.com, Inc. za 2016 r., s. 68.

⁽¹³⁵⁾ Łatwość użytkowania opiera się na ciągłym wprowadzaniu innowacji w ramach rozwoju oprogramowania, technik sprzedaży i zarządzania; zob. sprawozdanie roczne spółki Amazon.com, Inc. za 2006 r., s. 4. Jak potwierdzają również oświadczenia pracowników Amazona, zob. wiadomość e-mail [wiceprezesa działu „Product Management – Retail” w spółce Amazon Corporate LLC, Stany Zjednoczone] z dnia 16 czerwca 2008 r. w zeznaniu [wiceprezesa działu „International Retail” w spółce Amazon Corporate LLC, Stany Zjednoczone, byłego dyrektora działu „Sprzedaż detaliczna w Europie” w spółce LuxOpCo, Luksemburg, który odpowiadał za całą działalność w zakresie sprzedaży detalicznej w Europie] – dowód nr 25: „We need to continue to focus on the retail basics: driving down COGS, driving fast track in-stock, category expansion, selection expansion within categories” oraz „Amazon Final Transcripts”: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Third Party Business (such as Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg] [wiceprezesa działu „Sales International” w spółce Amazon Corporate LLC, Stany Zjednoczone, byłego dyrektora działu „Działalność prowadzona z osobami trzecimi w Europie” (np. Marketplace) w spółce LuxOpCo, Luksemburg], 4 listopada 2014 r., pkt 826:17–18: „You know, we are a very physical business at the end of the day”.

⁽¹³⁶⁾ „Amazon Final Transcripts”: [Vice President International Retail, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Retail Business, responsible for all retail operations in Europe, LuxOpCo, Luxembourg], 3 listopada 2014 r., pkt 427:18–23.

⁽¹³⁷⁾ „Amazon Final Transcripts”: [Senior Vice President Product Management – Retail, Amazon Corporate LLC, US], 4 listopada 2014 r., pkt 588:25, pkt 589:1–4.

⁽¹³⁸⁾ Akta postępowania poprocesowego dotyczącego Amazona w wersji skróconej, s. 18, pkt 35, oraz „Amazon Final Transcripts”: [Vice President International Retail, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Retail Business, responsible for all retail operations in Europe, LuxOpCo, Luxembourg], 3 listopada 2014 r., pkt 427:18–23. „Amazon Final Transcripts”: [Vice President International Retail, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Retail Business, responsible for all retail operations in Europe, LuxOpCo, Luxembourg], 3 listopada 2014 r., pkt 427:18–23.

⁽¹³⁹⁾ Akta postępowania poprocesowego dotyczącego Amazona w wersji skróconej, s. 19, pkt 39–41.

⁽¹⁴⁰⁾ Akta postępowania poprocesowego dotyczącego Amazona w wersji skróconej, s. 28, pkt 71.

- (165) Asortyment: Amazon uważa, że asortyment stanowi jeden z trzech najważniejszych elementów decydujących o jego sukcesie. Pracownicy Amazona opisują, że asortyment powinien oferować klientom wszystko, co mogą chcieć kupić – a to wymaga określenia upodobań i preferencji zakupowych klientów na konkretnym rynku, zaangażowania odpowiednich dostawców i zapewnienia odpowiednich zapasów produktów⁽¹⁴¹⁾. Zdaniem Amazona między asortymentem a obrotem istnieje bardzo ścisły związek⁽¹⁴²⁾. Amazon stara się oferować jak najszerszy asortyment i stale zwiększać liczbę oferowanych produktów⁽¹⁴³⁾. Stale zwiększa swój asortyment, ponieważ szersza oferta oznacza większe zadowolenie klientów⁽¹⁴⁴⁾.
- (166) Ponieważ preferencje mają charakter lokalny, a preferencje w zakresie kategorii produktów i sprzedawców różnią się w zależności od obszaru⁽¹⁴⁵⁾, asortyment również ma charakter lokalny, ponieważ upodobania i kultura różnią się w zależności od miejsca⁽¹⁴⁶⁾. Wystarczy porównać najlepiej sprzedające się artykuły Amazona, aby stwierdzić, że różnią się one w zależności od państwa⁽¹⁴⁷⁾. Celem – i najważniejszym zadaniem na szczeblu krajowym – jest rozwinięcie działalności, której główną osią jest sprzedaż detaliczna, i stworzenie odpowiedniego asortymentu dla klienta⁽¹⁴⁸⁾. Opracowanie takiego asortymentu odbywa się poprzez osobiste negocjacje (między ludźmi)⁽¹⁴⁹⁾.
- (167) Asortyment w Amazonie buduje się na trzy sposoby: (i) poprzez przejmowanie przedsiębiorstw; (ii) poprzez nawiązywanie partnerstw z dostawcami; oraz (iii) poprzez programy osób trzecich takie jak Marketplace. Przykładowo w Stanach Zjednoczonych Amazon rozpoczął działalność w sektorze narzędzi, odkupując istniejące przedsiębiorstwo, które zajmowało się już sprzedażą narzędzi, co umożliwiło mu uzyskanie dostępu do istniejących stosunków sprzedaży i do asortymentu, o który Amazon chciał rozszerzyć swoją działalność w zakresie sprzedaży detalicznej⁽¹⁵⁰⁾. Nawiązanie partnerstw z dostawcami wymaga specyficznej znajomości rynku i zbudowania z dostawcami relacji opartych na zaufaniu⁽¹⁵¹⁾. Po nawiązaniu partnerstwa z dostawcą podmioty zarządzające lokalnymi sprzedawcami muszą utrzymać tę relację, spełniając warunki wskazane przez dostawcę i działając zgodnie z posiadaną wiedzą na temat lokalnego rynku. Dzięki programowi Marketplace Amazon oferuje innym sprzedawcom detalicznym, którzy mogą być nawet jego bezpośrednimi konkurentami, możliwość korzystania z platformy handlu elektronicznego Amazona. Amazon stworzył zespół ds. zarządzania rachunkami technicznymi stanowiący punkt kontaktowy, który odpowiada na pytania techniczne zadawane przez sprzedawców uczestniczących w programie Marketplace po wprowadzeniu produktów do obrotu na stronach

⁽¹⁴¹⁾ Asortyment obejmuje również odpowiednie akcesoria. Amazon uważa, że oferowanie właściwych akcesoriów jest bardzo ważne, w szczególności w celu uzyskania dodatkowej marży na sprzedaży towarów elektronicznych. Zob. zeznanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 200, pkt 24 i 25, oraz s. 201, pkt 1–7: „I mean, in general, it is life critical for a successful electronic retailer to sell accessories with the device for the simple reason you make no margin on the device or low margin, and you make higher margin on the accessories, with the exception of few others that have managed to make high margin on devices, but the usual stuff is, the money is made on the accessory and it's critical”. Oferowanie produktu wraz z odpowiednim asortymentem dopasowanych akcesoriów nie może wynikać wyłącznie z algorytmu, lecz wymaga działania człowieka (na poziomie lokalnym), zob. zeznanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 201, s. 203, pkt 8–11, pkt 9–17, s. 204, pkt 3–14: [...].

⁽¹⁴²⁾ Zob. zeznanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 21, pkt 11 i 12: „You need to have something to sell, right?”; zob. również „Amazon Final Transcripts”: [wiceprezes działu „Sprzedaż detaliczna w Europie” w spółce LuxOpCo, Luksemburg, odpowiedzialny za całą działalność w zakresie sprzedaży detalicznej w Europie, były dyrektor odpowiedzialny za rynek francuski w spółce Amazon.fr SAS, Clichy, Francja], 5 listopada 2014 r., pkt 918:10–18: „One would say that if you don't have a product, you can't sell it. [...] The more you add selection, the more your capacity to generate revenue increases”.

⁽¹⁴³⁾ Akta postępowania poprocesowego dotyczącego Amazona w wersji skróconej, s. 18, pkt 36.

⁽¹⁴⁴⁾ „Amazon Final Transcripts”: [Vice President International Retail, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Retail Business, responsible for all retail operations in Europe, LuxOpCo, Luxembourg], 3 listopada 2014 r., pkt 420:3–4.

⁽¹⁴⁵⁾ Akta postępowania poprocesowego dotyczącego Amazona w wersji skróconej, s. 30, pkt 78.

⁽¹⁴⁶⁾ Zeznanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 42, pkt 15–20.

⁽¹⁴⁷⁾ Zeznanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 73, pkt 20–25, s. 74, pkt 2–6. Istotne znaczenie lokalizacji potwierdzają oświadczenia pracowników Amazona: zeznanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 95, pkt 5 i 6: „Retail is a very local thing, [...]”; „Amazon Final Transcripts”: [wiceprezes działu „Sprzedaż detaliczna w Europie” w spółce LuxOpCo, Luksemburg, odpowiedzialny za całą działalność w zakresie sprzedaży detalicznej w Europie, były dyrektor odpowiedzialny za rynek francuski w spółce Amazon.fr SAS, Clichy, Francja], 5 listopada 2014 r., pkt 909:10–17: „[...] important for us to understand is not what is selling somewhere else; it's what local customer needs and wants”.

⁽¹⁴⁸⁾ Zeznanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 43, pkt 19–21. „Amazon Final Transcripts”: [wiceprezes i dyrektor odpowiedzialny za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 5 listopada 2014 r., pkt 961:17–23.

⁽¹⁴⁹⁾ Zeznanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 25, pkt 19–20.

⁽¹⁵⁰⁾ „Amazon Final Transcripts”: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Third Party Business (such as Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 4 listopada 2014 r., pkt 761:19–24.

⁽¹⁵¹⁾ „Amazon Final Transcripts”: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Third Party Business (such as Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 4 listopada 2014 r., pkt 762:1–7, pkt 763:9–10; zeznanie [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Third Party Business (such as Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 17 stycznia 2013 r., s. 23, pkt 23–25, s. 24, pkt 1–7: [...].

internetowych Amazona. Amazon opracował swoją technologię również po to, by umożliwić potencjalnym sprzedawcom samoobsługową rejestrację w programie Marketplace, przy czym od lat 2010–2012 samoobsługowa rejestracja stała się istotnym elementem tego programu ⁽¹⁵²⁾.

- (168) Cena: zdaniem Amazona cena jest drugim najważniejszym motorem napędowym działalności w Europie. Amazon dąży do utrzymania możliwie najniższych cen ⁽¹⁵³⁾. Do 2009 r. Amazon stosował w znacznej mierze ręczne ustalanie cen ⁽¹⁵⁴⁾, natomiast od tamtej pory ceny są ustalane zgodnie z algorytmem.
- (169) Łatwość użytkowania: zdaniem Amazona trzecim motorem napędowym jego działalności jest łatwość użytkowania. Łatwość użytkowania łączy wiele celów w zakresie ułatwienia i poprawy obsługi klienta, takich jak (i) pomoc klientom w znalezieniu poszukiwanych przez nich towarów, zapewniając im jednocześnie kompletne informacje na temat produktów; (ii) szybka dostawa zakupionych produktów przy zapewnieniu możliwie największej solidności ⁽¹⁵⁵⁾.

2.3.2.2. Starania w zakresie marketingu internetowego

- (170) Poza asortymentem, ceną i łatwością użytkowania kluczową rolę w generowaniu ruchu na stronach internetowych Amazona i zwiększaniu sprzedaży detalicznej odgrywają również starania w zakresie marketingu internetowego, które podejmuje Amazon ⁽¹⁵⁶⁾.
- (171) Przed 2003 r. Amazon współpracował z międzynarodowymi agencjami reklamowymi w celu wsparcia starań w zakresie marketingu. Sytuacja ta uległa zmianie w 2003 r., kiedy to Amazon zaczął podejmować samodzielne starania w zakresie marketingu internetowego. Jednym z głównych narzędzi Amazona w zakresie marketingu internetowego jest jego program partnerski ⁽¹⁵⁷⁾, który stanowi kluczową inicjatywę w celu generowania ruchu ⁽¹⁵⁸⁾. Amazon opracował program partnerski, aby nawiązać partnerstwa marketingowe z tzw. „partnerskimi” stronami internetowymi, które reklamują Amazon lub jego produkty w celu przekierowania ruchu internetowego na strony internetowe Amazona ⁽¹⁵⁹⁾.
- (172) Po opracowaniu technologii dotyczącej programu partnerskiego miała ona zostać wdrożona w każdym państwie na lokalnych partnerskich stronach internetowych. W rezultacie wdrażanie programu partnerskiego mogło odbywać się wyłącznie na szczeblu lokalnym ⁽¹⁶⁰⁾. Zespół ds. programu partnerskiego Amazona składał się zatem z grupy odpowiedzialnej za oprogramowanie i grupy odpowiedzialnej za rekrutację (tj. rozwój działalności). Chociaż miejscem prowadzenia działalności grupy odpowiedzialnej za oprogramowanie było wyłącznie Seattle, grupy rekrutacyjne działały na miejscu, w państwach, w których Amazon posiadał stronę internetową ⁽¹⁶¹⁾, np. w Niemczech, w Zjednoczonym Królestwie i w Japonii ⁽¹⁶²⁾.

⁽¹⁵²⁾ „Amazon Final Transcripts”: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Third Party Business (such as Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 4 listopada 2014 r., pkt 800: 19–23.

⁽¹⁵³⁾ Akta postępowania poprocesowego dotyczącego Amazona w wersji skróconej, s. 19, pkt 38.

⁽¹⁵⁴⁾ Akta postępowania poprocesowego dotyczącego Amazona w wersji skróconej, s. 61, pkt 182: w 2005 r. technologia ustalania cen Amazona była niewystarczająca w świetle jego operacyjnych potrzeb oferowania konkurencyjnych cen i była w dużej mierze zależna od udziału człowieka.

⁽¹⁵⁵⁾ Akta postępowania poprocesowego dotyczącego Amazona w wersji skróconej, s. 18 i 19, pkt 37.

⁽¹⁵⁶⁾ Zob. „Amazon Final Transcripts”: [wiceprezes i dyrektor finansowy spółki Amazon Corporate LLC, Stany Zjednoczone], 17 listopada 2014 r., pkt 2883:6–18, s. 78: „Yes. It’s – I think the emphasis, though, should be on, you know, when we do marketing, this is back during this time frame, and until very recently, that the biggest portion of our marketing was to drive very specific customer transactions. And so it says increase customer traffic to our websites, that would certainly be the largest piece and the way we do that is, you know, specifically by we have an associates program, we also use various online marketing and it’s to drive – if someone searches on a Samsung TV, it’s to try to drive them to our, you know, detail page to buy on that transaction. That’s what we’re attempting to do”.

⁽¹⁵⁷⁾ Program ten miał dla Amazona kluczowe znaczenie. Zob. „Amazon Final Transcripts”: [wiceprezes działu „Product Management-Retail” i były wiceprezes/dyrektor generalny działu „Worldwide Operations” spółki Amazon Corporate LLC, Stany Zjednoczone], 14 listopada 2014 r., pkt 2755:1–7: [...]. Amazon przeznaczył na ten program znaczne środki finansowe, zob. tabela 7.

⁽¹⁵⁸⁾ Zob. zeznanie [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Third Party Business (such as Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 17 stycznia 2013 r., s. 175, pkt 1–3. Główną funkcją w ramach przekierowywania ruchu na strony internetowe Amazona była organizacja marketingu. Zob. również zeznanie [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Third Party Business (such as Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 17 stycznia 2013 r., s. 174, pkt 10–12; zeznanie [Senior Vice President Product Management – Retail, Amazon Corporate LLC, US], 18 września 2014 r., s. 36, pkt 1–3; „Amazon Final Transcripts”: [wiceprezes działu „Sprzedaż detaliczna w Europie” w spółce LuxOpCo, Luksemburg, odpowiedzialny za całą działalność w zakresie sprzedaży detalicznej w Europie, były dyrektor odpowiedzialny za rynek francuski w spółce Amazon.fr SAS, Clichy, Francja], 5 listopada 2014 r., pkt 907:1–2: [...]; oraz „Amazon Final Transcripts”: [wiceprezes działu „Technology-Software Development” spółki Amazon Web Services, Inc., Stany Zjednoczone], 7 listopada 2014 r., pkt 1532:7–8: program partnerski zapewnił Amazonowi „duży napływ klientów [...]”.

⁽¹⁵⁹⁾ Zeznanie [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Third Party Business (such as Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 17 stycznia 2013 r., s. 69, pkt 24 i 25, s. 70, pkt 1–6.

⁽¹⁶⁰⁾ Zeznanie [Senior Vice President Product Management – Retail, Amazon Corporate LLC, US], 18 września 2014 r., s. 117, pkt 6–12: [...].

⁽¹⁶¹⁾ Zeznanie [Senior Vice President Product Management – Retail, Amazon Corporate LLC, US], 18 września 2014 r., s. 73, pkt 25, s. 74, pkt 1–7.

⁽¹⁶²⁾ Zeznanie [Senior Vice President Product Management – Retail, Amazon Corporate LLC, US], 18 września 2014 r., s. 182, pkt 1–4.

- (173) Wybór lokalnych partnerskich stron internetowych (stron internetowych reklamujących produkty Amazona), które były najbardziej interesujące pod kątem programu partnerskiego, tj. mogły znacznie zwiększyć ruch na stronach internetowych Amazona, wymaga znajomości rynku lokalnego ⁽¹⁶³⁾. W rezultacie sieć partnerskich stron internetowych tworzą lokalne zespoły Amazona. Obejmuje to angażowanie lokalnych stron internetowych (w szczególności unijnych stron internetowych), ustalanie wynagrodzenia partnerów i kontrolę przypadków oszustw. Proces rozpoczyna się od podmiotów działających na dużą skalę – takich jak Google – i rozciąga się aż na wyspecjalizowane strony internetowe, które odnotowują niewielu odwiedzających. Wszystkie umowy są negocjowane na szczeblu lokalnym, ponieważ w celu zoptymalizowania wyszukiwarki internetowej należy uwzględnić miejscowe warunki, nawet w przypadku globalnych stron internetowych takich jak Google ⁽¹⁶⁴⁾.

2.3.2.3. *Technologia*

- (174) Amazon określa się jako przedsiębiorstwo technologiczne, które „traktuje sprzedaż detaliczną jako problem inżynierii” ⁽¹⁶⁵⁾. Technologia stanowi zatem istotną część jego działalności. Dzięki niej Amazon może oferować konkurencyjne ceny, kierować propozycje produktów do określonych klientów, obsługiwać płatności, zarządzać zapasami i wysyłać produkty do klientów. Technologia jest również niezbędna, aby utrzymywać zakres działalności, ponieważ strategia biznesowa Amazon opiera się na ciągłej ekspansji ⁽¹⁶⁶⁾.
- (175) Technologia Amazona nie jest statyczna – jest stale rozwijana i udoskonalana. Gdyby Amazon nie aktualizował i nie utrzymywał swojej technologii, nie mógłby zapewnić „pełnego zadowolenia z detalicznego handlu elektronicznego, na którym opiera się jego sukces komercyjny” ⁽¹⁶⁷⁾. Poza utrzymywaniem i udoskonalaniem istniejącej technologii zespoły Amazona opracowują oprogramowanie, które wspiera nowe funkcje dodawane na przestrzeni lat ⁽¹⁶⁸⁾. Jak wskazał Amazon, starania te mają szczególne znaczenie dla jego działalności, ponieważ „[...] stały rozwój oprogramowania i innowacyjność są niezbędne, aby technologia Amazona nie stała się przestarzała i aby zapobiec niepowodzeniu jego działalności handlowej” ⁽¹⁶⁹⁾. Amazon dąży do zachowania wiarygodności, dostępności, szybkości i elastyczności w ramach swoich działań ⁽¹⁷⁰⁾.
- (176) Amazon opiera się zarówno na technologii oprogramowania, jak i na technologii sprzętowej ⁽¹⁷¹⁾. Jego infrastruktura oprogramowania opiera się na tzw. architekturze „skupionej na usługach”, która składa się zasadniczo z szeregu funkcji („usług”) w ramach oprogramowania, które mogą się ze sobą komunikować. Indywidualne usługi w ramach architektury Amazona skupionej na usługach współpracują, aby zapewnić różne rodzaje funkcji w zakresie sprzedaży detalicznej, zarówno na płaszczyźnie wewnętrznej, jak i w stosunku do klientów ⁽¹⁷²⁾. Zapewnia to m.in. łatwiejsze utrzymywanie poszczególnych elementów oprogramowania i wyższy poziom innowacyjności.

⁽¹⁶³⁾ Zeznanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 105, pkt 25, s. 106, pkt 1–15: [...], zeżnanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 107, pkt 2–5: [...].

⁽¹⁶⁴⁾ Zeznanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 102, pkt 4–14. Zob. również zeżnanie [Senior Vice President Product Management – Retail, Amazon Corporate LLC, US], 18 września 2014 r., s. 41, pkt 22–25: [...].

⁽¹⁶⁵⁾ Pismo Amazona z dnia 22 lipca 2016 r., s. 1.

⁽¹⁶⁶⁾ Zob. pismo Amazona z dnia 22 lipca 2016 r. pt. „Amazon’s Technology-Centric E-tailing-Business”, s. 4. Amazon przedstawia następujący przykład: „By way of illustration, a very large brick-and-mortar retailer might have tens of thousands products for sale: in contrast, Amazon’s European websites offered nearly 3.7 million distinct products for sale in 2005 and around [20-30] million in 2013. A very successful brick-and-mortar retailer might process tens of thousands transactions each year: in 2005, Amazon’s European websites processed nearly 71 million distinct orders, and that number grew to over [1-1.5] billion in 2013. It would simply not be possible to employ a sufficient number of individuals, for example, to determine the price on millions of unique products – let alone to decide what the in-stock levels should be for those products or individually to process every customer order”.

⁽¹⁶⁷⁾ Zob. pismo Amazona z dnia 22 lipca 2016 r. pt. „Amazon’s Technology-Centric E-tailing-Business”, s. 4.

⁽¹⁶⁸⁾ Zob. pismo Amazona z dnia 22 lipca 2016 r. pt. „Amazon’s Technology-Centric E-tailing-Business”, s. 3. Przedstawiono następujący przykład: „While some functionality, such as, for example, identity, which allows customers to log on the website, or Item Master Service, which maintains a catalogue of all products sold on Amazon, has been provided since the very first days of Amazon’s operations, the underlying technology would have been rewritten entirely (and continuously) over the years. [...] the identity technology used by Amazon in 2010 had little to do with the identity technology used prior to 2005 – the 2005 service has been disassembled and rewritten as a number of smaller, more manageable services that together provide the identity functionality, to adapt the technology to the evolution of the scope of Amazon’s operations”.

⁽¹⁶⁹⁾ Zob. pismo Amazona z dnia 22 lipca 2016 r. pt. „Amazon’s Technology-Centric E-tailing-Business”, s. 4.

⁽¹⁷⁰⁾ Zob. pismo Amazona z dnia 22 lipca 2016 r. pt. „Amazon’s Technology-Centric E-tailing-Business”, s. 1.

⁽¹⁷¹⁾ Technologia sprzętowa obejmuje fizyczne urządzenia, w szczególności serwery.

⁽¹⁷²⁾ Zob. pismo Amazona z dnia 22 lipca 2016 r. pt. „Amazon’s Technology-Centric E-tailing-Business”, s. 2 i 3.

(177) Główne elementy technologii oprogramowania Amazona opisano w lit. a)–h):

- a) platforma oprogramowania: kod źródłowy opracowany przez Amazon w celu prowadzenia jego stron internetowych składa się ze złożonych narzędzi oprogramowania, które zarządzają poszczególnymi elementami stron internetowych, takimi jak wyszukiwanie i nawigacja, obsługa zamówień i personalizacja. Narzędzia oprogramowania, na których opiera się platforma, stanowią zintegrowany system, który jest stale udoskonalany, ujednolicany i zmieniany. Charakteryzuje się on przede wszystkim szybkością wykonywania poleceń, zakresem funkcji i elastycznością w odpowiedzi na potrzeby użytkowników;
- b) wygląd strony internetowej: projekt tworzy unikalną „prezentację” strony internetowej;
- c) oprogramowanie katalogu: katalog składa się ze zbioru informacji na temat produktów sprzedawanych przez Amazon na jego stronach internetowych. Katalog Amazona wyróżnia się ilością informacji na temat produktów, które można uzyskać poprzez zapytanie o inne usługi, np. informacje na temat dostępności i dane dotyczące cen;
- d) oprogramowanie wyszukiwania i nawigacji: narzędzia oprogramowania, na których opierają się funkcje wyszukiwania i nawigacji na stronach internetowych, umożliwiają elastyczną i logiczną organizację oraz selekcję dużej ilości informacji, które znajdują się w katalogach produktów. Deweloperzy nawigacji stron internetowych korzystają z tych narzędzi w celu organizacji danych w taki sposób, aby maksymalnie zwiększyć prawdopodobieństwo znalezienia poszukiwanych produktów przez klientów;
- e) oprogramowanie logistyczne: w procesie logistycznym wykorzystuje się oprogramowanie opracowane przez Amazon, aby zarządzać zapasami, łańcuchem dostaw, logistyką i uzupełnianiem zapasów;
- f) oprogramowanie do obsługi zamówień: w ramach obsługi zamówień wykorzystuje się oprogramowanie opracowane przez Amazon, aby realizować określone funkcje, w szczególności funkcję komunikacji z magazynami Amazona, aby potwierdzić dostępność produktów, zatwierdzić wysyłkę, oszacować datę dostawy oraz przekazać polecenia zapakowania na prezent i inne życzenia klientów;
- g) oprogramowanie do obsługi klienta: przedstawiciele obsługi klienta korzystają z oprogramowania opracowanego przez Amazon, aby śledzić zamówienia klientów oraz szybko i skutecznie reagować na ich dużą różnorodność;
- h) oprogramowanie do personalizacji: Amazon opracował i nadal opracowuje narzędzia oprogramowania, które umożliwiają jego bazom danych przechowywanie, organizowanie i odzyskiwanie dużych ilości danych dotyczących preferencji i historii zakupów każdego klienta. Funkcja ta zapewnia większe zadowolenie użytkowników, przy czym istnieje większe prawdopodobieństwo, że doprowadzi do ponownych zakupów.

2.3.3. DODATKOWE INFORMACJE NA TEMAT SPÓŁKI LUXOPCO

2.3.3.1. *Struktura organizacyjna spółki LuxOpCo*

- (178) W pismach z dnia 18 grudnia 2015 r. i z dnia 15 stycznia 2016 r. Amazon przedstawił zarys struktury organizacyjnej spółki LuxOpCo na koniec 2013 r. opisujący poszczególne działy przedsiębiorstwa.
- (179) Strukturę organizacyjną spółki LuxOpCo przedstawiono na wykresie organizacyjnym (wykres 3). W nawiasie wskazano liczbę pracowników (EPC⁽¹⁷³⁾) w ramach każdego zespołu spółki LuxOpCo. Przykładowo zespół ds. lokalizacji i tłumaczenia, przeniesiony później do [innej spółki Amazona] i funkcjonujący pod zmienioną nazwą „zespołu ds. rozwoju i tłumaczenia oprogramowania”, zatrudniał [60–70] EPC pod koniec 2013 r.

Wykres 3

Wykres organizacyjny spółki LuxOpCo na koniec 2013 r.

[...]

- (180) Zgodnie z polityką kadrową przedsiębiorstwa w Luksemburgu, którą opisano w podręczniku polityki i procedur dla UE⁽¹⁷⁴⁾, wszystkie stanowiska kierownicze o charakterze ogólnoeuropejskim, tj. obejmujące więcej niż dwa państwa europejskie, powinny być pełnione w Luksemburgu, w szczególności stanowiska powyżej pewnego szczebla. W rezultacie dyrektorzy wszystkich podmiotów prowadzących działalność w Luksemburgu (spółek LuxOpCo, ASE i AMEU) muszą być zatrudnieni w Luksemburgu, a podmioty te nie powinny być kierowane przez osoby zatrudnione w innych państwach europejskich lub w Stanach Zjednoczonych. Pracownicy Amazona pracujący w Luksemburgu, którzy sprawują funkcje związane ze sprzedażą detaliczną, operacjami, partnerami i siedzibą, np. pracownicy działu prawnego, działu finansowego, księgowości, działu podatkowego, działu

⁽¹⁷³⁾ Ekwiwalent pełnego czasu pracy (EPC) odpowiada godzinom przepracowanym przez pracownika zatrudnionego w pełnym wymiarze czasu pracy.

⁽¹⁷⁴⁾ Pismo Amazona z dnia 20 stycznia 2017 r., s. 2–4; dokument wewnętrzny Amazona: „EU Policies and Procedures Manual” z dnia 1 maja 2006 r.

środków pieniężnych, działu zasobów ludzkich lub działu *public relations*, muszą być zatrudniani przez spółkę LuxOpCo. Spółka ASE zatrudnia wiceprezesa działu „Sprzedaż w Europie” i wszystkich pracowników zajmujących się działalnością Marketplace, Merchants@ i Enterprise Solutions (np. kierowników ds. rachunków technicznych lub kierownika ds. relacji do celów działalności Enterprise Solutions). Kierownik ds. relacji do celów działalności Enterprise Solutions zajmuje stanowisko o charakterze ogólnoeuropejskim z siedzibą w Luksemburgu. Kierownicy ds. rachunków technicznych pełniący funkcje na szczeblu unijnym pracują w Luksemburgu, natomiast pozostali kierownicy, którzy zajmują się sprzedawcami w konkretnym państwie, pracują w tym państwie.

- (181) Wspomniana wyżej polityka znajduje odzwierciedlenie w rozmieszczeniu stanowisk i osób zajmujących te stanowiska między europejskimi podmiotami Amazona, jak wskazano w wykazie pracowników Amazona od 1997 r. ⁽¹⁷⁵⁾ Pracownicy Amazona, którzy pełnią rolę dyrektora lub wiceprezesa sprawującego funkcje na szczeblu ogólnoeuropejskim, są zatrudniani przez spółkę LuxOpCo [...] lub spółkę ASE [...], natomiast pracownicy zajmujący stanowiska niższego szczebla lub odpowiedzialni za rynek jednego państwa są zatrudniani przez europejskie przedsiębiorstwa powiązane.

2.3.3.2. Informacje finansowe na temat spółki LuxOpCo

- (182) W tabeli 3 przedstawiono rachunki zysków i strat oraz bilanse spółki LuxOpCo zawarte w sprawozdaniach finansowych za lata obrotowe 2006–2013.

Tabela 3

Informacje finansowe na temat spółki LuxOpCo w latach 2006–2013

(mln EUR)

| Rachunek zysków i strat spółki LuxOpCo | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|---|----------|----------|----------|----------|----------|---------|----------|-------------------|
| Obrót | nie doty | nie doty | nie doty | nie doty | nie doty | 9 130,1 | 11 892,9 | [13 500 – 14 000] |
| Koszty towarów, surowców i materiałów zużywalnych | nie doty | nie doty | nie doty | nie doty | nie doty | 7 078,4 | 9 171,9 | [10 000 – 10 500] |
| Przychody netto ze sprzedaży | 1 930,1 | 3 426,7 | 4 031,6 | 5 191,1 | 7 042,1 | 2 051,7 | 2 721,0 | [3 000 – 3 500] |
| Wydatki na personel | 2,2 | 5,1 | 7,5 | 11,4 | 14,0 | 23,4 | 40,7 | [60 – 70] |
| Korekty wartości aktywów | 4,0 | 14,9 | 16,1 | 15,9 | 31,8 | 81,8 | 254,4 | [200 – 300] |
| Pozostałe dochody z działalności operacyjnej | 91,3 | 128,6 | 211,7 | 286,6 | 451,0 | 724,6 | 1 183,1 | [1 500 – 2 000] |
| w tym | | | | | | | | |
| Oплата licencyjna od spółki ASE | 78,6 | 126,1 | 196,2 | 285,6 | 449,8 | 694,3 | 1 072,3 | [1 500 – 2 000] |
| Oплата licencyjna otrzymana od spółki AMEU | | 2,5 | 7,5 | 0,0 | 0,0 | 21,9 | 95,9 | [100 – 200] |
| Pozostałe koszty operacyjne (zewnętrzne) | 1 979,5 | 3 546,8 | 4 188,5 | 5 416,5 | 7 418,2 | 2 647,3 | 3 726,2 | [4 500 – 5 000] |
| w tym | | | | | | | | |
| Koszty towarów, surowców i materiałów zużywalnych | | 2 608,4 | 3 058,4 | 3 952,6 | 5 458,1 | | | |
| Oплата licencyjna wypłacana spółce LuxSCS | 95,2 | 257,9 | 341,4 | 519,3 | 590,0 | 491,1 | 499,4 | [500 – 600] |
| Dochód z odsetek i podobne dochody | 10,9 | 22,7 | 29,7 | 19,2 | 23,8 | 65,4 | 131,1 | [40 – 50] |
| Zobowiązania z tytułu odsetek i podobne koszty | 30,4 | 16,5 | 35,5 | 38,3 | 33,1 | 60,5 | 80,0 | [70-80] |
| | (19,5) | 6,2 | (5,7) | (19,1) | (9,3) | 4,9 | 51,1 | [30 – 40] |
| Podatek dochodowy i podobne koszty | 4,6 | (1,6) | 6,7 | 4,2 | 5,5 | 8,2 | 2,2 | [0 – 10] |
| Zysk (strata) w roku obrotowym | 11,6 | (3,7) | 18,8 | 10,6 | 14,4 | 20,4 | (68,3) | [20 – 30] |

⁽¹⁷⁵⁾ Pismo Amazona z dnia 6 marca 2017 r., załącznik 28a.

| Bilans spółki LuxOpCo | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|---|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|------------------------|
| Aktywa | | | | | | | | |
| Środki trwałe | 190 | 209 | 275 | 304 | 547 | 915 | 1 361 | [1 500 – 2 000] |
| Aktywa niematerialne i prawne | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 | 121 | [100 – 200] |
| Rzeczowe aktywa trwałe | 6 | 5 | 1 | 1 | 3 | 5 | 8 | [0-10] |
| Aktywa finansowe | 184 | 203 | 274 | 303 | 544 | 908 | 1 232 | [1 500-2 000] |
| Aktywa krótkoterminowe | 887 | 1 171 | 1 518 | 2 396 | 3 255 | 4 113 | 4 851 | [5 000-5 500] |
| Zapasy | 185 | 227 | 245 | 384 | 591 | 990 | 1 350 | [1 500-2 000] |
| Dłużnicy | 152 | 255 | 266 | 320 | 511 | 798 | 916 | [1 000 – 1 500] |
| Zbywalne papiery wartościowe | 99 | 112 | 376 | 1 049 | 1 348 | 1 182 | 924 | [800-900] |
| Środki pieniężne na rachunkach bankowych, w czekach i w kasie | 451 | 577 | 632 | 644 | 805 | 1 143 | 1 661 | [1 500-2 000] |
| Przedpłaty | 0 | 0 | 1 | 1 | 5 | 3 | 16 | [10-20] |
| Aktywa razem | 1 077 | 1 380 | 1 794 | 2 702 | 3 807 | 5 031 | 6 228 | [7 000 – 7 500] |
| Pasywa | | | | | | | | |
| Kapitał własny i rezerwy | 35 | 41 | 73 | 89 | 117 | 185 | 109 | [100 – 200] |
| Zobowiązania niepodporządkowane | 1 011 | 1 302 | 1 676 | 2 521 | 3 553 | 4 636 | 5 817 | [6 500 – 7 000] |
| Wierzyciele cywilnoprawni | 397 | 597 | 779 | 1 136 | 1 661 | 2 187 | 2 910 | [3 000 – 3 500] |
| Kwoty należne spółkom zależnym | 550 | 632 | 833 | 1 285 | 1 712 | 2 109 | 2 460 | [2 500-3 000] |
| Długi z tytułu podatków i ubezpieczenia społecznego | 2 | 6 | 5 | 3 | 1 | 116 | 121 | [100-200] |
| Pozostali wierzyciele i roszczenia wymagalne | 61 | 68 | 59 | 96 | 179 | 224 | 327 | [100-200] |
| Przychody przyszłych okresów | 31 | 37 | 46 | 92 | 137 | 210 | 301 | [300-400] |
| Pasywa razem | 1 077 | 1 380 | 1 794 | 2 702 | 3 807 | 5 031 | 6 228 | [7 000-7 500] |

(183) Spółka LuxOpCo była odpowiedzialna za zarządzanie środkami pieniężnymi grupy w Europie ⁽¹⁷⁶⁾. Kwoty należne przedsiębiorstwom powiązanim obejmują pożyczkę udzieloną spółce LuxOpCo przez spółkę LuxSCS w ramach umowy debetu ⁽¹⁷⁷⁾, co Amazon nazywa „wewnątrzgrupową transakcją zabezpieczającą” (*Back-to-back Activity*) ⁽¹⁷⁸⁾. W latach 2006–2016 spółka LuxOpCo wykorzystywała środki finansowe uzyskane w ramach przyznanego debetu w celu realizacji przejęć (m.in. [przejęć Q, R, S i T]) lub w celu udzielenia jej spółkom zależnym pożyczki bądź umożliwienia podwyższenia ich kapitału własnego, aby sfinansować ich wydatki kapitałowe [przykłady wykorzystania pożyczek przez spółki zależne spółki LuxOpCo] ⁽¹⁷⁹⁾. Kwota, którą spółka LuxOpCo była dłużna spółce LuxSCS, wzrosła z 387 mln EUR w 2006 r. do [2 000–2 500] mln EUR w 2013 r. ⁽¹⁸⁰⁾

⁽¹⁷⁶⁾ Pismo Amazona z dnia 8 lutego 2017 r., s. 1 i 2, oraz zeznanie [dyrektora/dyrektor działu „International Tax and Tax Policy” spółki Amazon Corporate LLC, Stany Zjednoczone], 24 kwietnia 2014 r., s. 200, pkt 23–201, pkt 3: [...].

⁽¹⁷⁷⁾ Zgodnie z pismem Amazona z dnia 8 lutego 2017 r. (s. 1–3) spółki LuxSCS i LuxOpCo zawarły w dniu 29 grudnia 2006 r. umowę debetową do celów zarządzania środkami pieniężnymi. Następnie umowa ta została zmieniona i przeformułowana w dniach 1 marca 2007 r., 1 stycznia 2009 r., 1 kwietnia 2011 r. i 1 stycznia 2012 r.

⁽¹⁷⁸⁾ „Back-to-back-activity: EHT [LuxSCS] will lend its funds to AEU [LuxOpCo] on an interest-bearing basis, and AEU [LuxOpCo] will invest the funds” i „[...] all of the financing transactions existing between EHT [LuxSCS] and AEU [LuxOpCo] will be merged into one single debt instrument, which will have the characteristics of a Credit Facility”. Zob. pismo Amazona z dnia 5 marca 2015 r., załącznik 22, s. 7.

⁽¹⁷⁹⁾ Pismo Amazona z dnia 8 lutego 2017 r., s. 2.

⁽¹⁸⁰⁾ Roczne sprawozdania finansowe spółki LuxOpCo za lata 2006–2013.

(184) Szczegółowe informacje na temat korekt wartości i rezerw w zakresie aktywów obrotowych przedstawiono w tabeli 4.

Tabela 4

Korekty wartości i rezerw w zakresie aktywów obrotowych spółki LuxOpCo

| | (tys. EUR) | | | | | | | | |
|--|------------|--------|--------|--------|---------|--------|---------|---------------------|---------------------|
| | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
| Korekty wartości aktywów krótkoterminowych | nie doty | 8 043 | 12 556 | 15 343 | 170 176 | 54 908 | 80 858 | [70 000 – 80 000] | [40 000 – 50 000] |
| w tym: | | | | | | | | | |
| Zapasy | | | | | 12 694 | 45 664 | 68 251 | [60 000 – 70 000] | |
| Dłużnicy | | | | | 4 382 | 9 244 | 12 607 | [10 000 – 20 000] | |
| Rezerwy na korekty wartości: | | | | | | | | | |
| Zapasy | 16 525 | 19 340 | 25 127 | 35 482 | 48 320 | 91 060 | 152 543 | [200 000 – 300 000] | [200 000 – 300 000] |
| Należności wątpliwe | 6 022 | 11 019 | 13 739 | 9 019 | 11 739 | 1 653 | 16 042 | [10 000 – 20 000] | [20 000 – 30 000] |

(185) Amazon przekazał szczegółowe zestawienie głównych składowych obrotu zrealizowanego przez spółkę LuxOpCo w Unii, które przedstawiono w tabeli 5.

Tabela 5

Składowe obroty spółki LuxOpCo

| | (mln EUR) | | | | | | | | |
|-----------------------------------|-----------|---------|---------|---------|---------|----------|----------|-------------------|--|
| | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | |
| Wpływy netto ze sprzedaży | 1 798,9 | 3 152,7 | 3 849,4 | 5 019,6 | 6 751,5 | 8 741,0 | 11 166,3 | [12 000 – 12 500] | |
| Marketplace | 71,0 | 158,1 | 216,2 | 302,5 | 467,0 | 721,9 | 1 105,8 | [1 500 – 2 000] | |
| Digital | 0,0 | 23,2 | 28,7 | 26,6 | 58,9 | 146,2 | 369,5 | [500-600] | |
| Wysłane przez Amazon | 0,0 | 0,1 | 0,4 | 4,2 | 53,6 | 80,5 | 175,6 | [400-500] | |
| Abonamenty Prime | 0,0 | 0,4 | 5,8 | 25,8 | 60,4 | 77,3 | 113,2 | [100-200] | |
| Refakturowanie kosztów transportu | 74,8 | 135,1 | 125,9 | 124,9 | 117,8 | 160,2 | 208,9 | [100 – 200] | |
| Opakowania na prezenty | 2,9 | 4,4 | 4,6 | 5,4 | 11,7 | 14,6 | 24,4 | [20-30] | |
| Przychody dodatkowe | 30,1 | 71,7 | 67,6 | 96,4 | 107,9 | 144,5 | 148,5 | [100-200] | |
| | 1 977,7 | 3 545,7 | 4 298,7 | 5 605,4 | 7 628,8 | 10 086,3 | 13 312,1 | [15 000 – 15 500] | |

(186) Amazon przekazał szczegółowy podział kosztów operacyjnych spółki LuxOpCo, który przedstawiono w tabeli 6.

Tabela 6

Szczegółowy podział kosztów operacyjnych spółki LuxOpCo

(mln EUR)

| Zewnętrzne koszty operacyjne spółki LuxOpCo | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|---|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|-----------------|
| Koszty budowy | 1,2 | 2,4 | 4,3 | 3,6 | 3,9 | 8,0 | 8,9 | [10-20] |
| Koszty towarów, surowców i materiałów zużywalnych | 1 486,6 | 2 608,4 | 3 058,4 | 3 952,6 | 5 458,1 | 0,0 | 0,0 | [20-30] |
| Koszty konsultacji, opłaty sądowe i inne | 1,5 | 4,3 | 5,6 | 4,9 | 8,8 | 16,2 | 21,2 | [30-40] |
| Pracownicy | 2,5 | 2,4 | 3,2 | 3,3 | 4,7 | 11,7 | 25,2 | [20-30] |
| Obsługa zamówień | 3,1 | 6,0 | 8,1 | 10,1 | 15,2 | 25,2 | 42,9 | [60-70] |
| Wydatki między przedsiębiorstwami | 267,2 | 544,3 | 665,3 | 870,6 | 1 127,4 | 976,3 | 1 591,3 | [2 000-2 500] |
| Wprowadzanie do obrotu | 47,3 | 63,7 | 85,6 | 123,9 | 155,0 | 259,5 | 386,6 | [400-500] |
| Inne | 0,6 | - 0,3 | 11,3 | 2,0 | - 7,4 | - 4,6 | - 6,6 | - [0 - 10] |
| Należności wątpliwe i opłaty z tytułu kart k | 24,7 | 46,0 | 47,5 | 49,0 | 60,4 | 57,6 | 55,9 | [60-70] |
| Opłaty licencyjne k | 0,0 | 0,3 | 2,0 | 29,9 | 66,1 | 0,0 | 0,5 | [0-10] |
| Transport | 145,0 | 269,2 | 297,2 | 366,6 | 525,9 | 794,3 | 1 065,9 | [1 000-1 500] |
| Razem | 1 979,5 | 3 546,8 | 4 188,5 | 5 416,5 | 7 418,2 | 2 144,1 | 3 191,8 | [4 000 - 4 500] |

(187) Jeżeli chodzi o koszty marketingowe, Amazon przekazał również podział tej kategorii kosztów spółki LuxOpCo, który przedstawiono w tabeli 7.

Tabela 7

Szczegółowy podział kosztów marketingowych spółki LuxOpCo

(mln EUR)

| Wydatki spółki LuxOpCo związane z prowadzeniem do obrotu | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|--|-------|------|-------|-------|-------|-------|--------|-------------|
| Zamieszczanie reklam | 0,0 | 0,9 | - 0,1 | 0,0 | 0,0 | 19,7 | 57,5 | [60-70] |
| Partnerzy | 29,7 | 42,9 | 57,1 | 71,0 | 77,7 | 101,8 | 136,1 | [100-200] |
| Współpracownicy, sprzedawcy | - 0,4 | 0,0 | 0,0 | - 2,3 | - 4,5 | - 8,9 | - 14,4 | - [20 - 30] |
| Przechowywanie DVD | 3,8 | 0,5 | - 0,1 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | [0 - 10] |
| Opłaty licencyjne związane z DVD | 0,4 | 0,2 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | [0 - 10] |
| Podatki związane z DVD | | 0,3 | 0,1 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | [0 - 10] |
| Treści redakcyjne | 1,1 | 1,1 | 1,1 | 1,4 | 1,2 | 1,4 | 2,1 | [0 - 10] |
| Bezpłatne próbki | | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | [0 - 10] |
| Reklamy on line | | 0,0 | 0,0 | 0,1 | 0,2 | 2,6 | 9,4 | [20-30] |
| Promocje | 0,1 | 0,2 | 0,1 | 0,2 | 0,2 | 10,2 | 18,6 | [10-20] |
| Badania | 0,0 | 0,2 | 0,5 | 0,5 | 0,7 | 2,3 | 0,7 | [0 - 10] |
| Linki sponsorowane | 12,6 | 17,2 | 26,9 | 52,9 | 79,5 | 130,4 | 176,2 | [200-300] |
| Synd. wydatki rekl. | | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,3 | [0-10] |
| Syndicated Stores | | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | [0 - 10] |
| Inne | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | [0 - 10] |
| Razem | 47,3 | 63,7 | 85,6 | 123,9 | 155,0 | 259,5 | 386,6 | [400-500] |

(188) Amazon przekazał również podział kosztów wewnątrzgrupowych, który podsumowano w tabeli 8.

Tabela 8

Podział kosztów wewnątrzgrupowych

| | (mln EUR) | | | | | | | |
|------------------------------|-----------|-------|-------|-------|-------|-------|---------|-----------------|
| | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
| Reklama | 0,1 | 0,1 | | - 0,1 | - 0,9 | 25,8 | 39,6 | [30-40] |
| Koszty opracowania aplikacji | | | | | | | 1,4 | [0-10] |
| Wsparcie klientów | 10,9 | 18,5 | 17,7 | 22,2 | 54,7 | 47,7 | 74,6 | [100-200] |
| Ośrodek przetwarzania danych | 14,0 | 24,4 | 27,8 | 27,7 | 35,1 | 67,7 | 107,4 | [100-200] |
| Magazyn | 106,6 | 175,0 | 188,3 | 228,1 | 313,1 | 576,3 | 973,0 | [1 000-1 500] |
| Wprowadzanie do obrotu | 27,9 | 50,1 | 24,2 | 28,3 | | | | |
| Operacje | 0,1 | 0,0 | 0,0 | 0,2 | 0,2 | 0,2 | 0,2 | [0 - 10] |
| Wspólne centrum usług | | | | | | 2,0 | 6,2 | [10-20] |
| Usługi pomocnicze | 0,2 | - 0,2 | 31,9 | 32,1 | 80,9 | 107,9 | 172,3 | [200-300] |
| | 159,8 | 268,0 | 289,9 | 338,4 | 483,1 | 827,6 | 1 374,7 | [1 500 - 2 000] |

2.3.3.3. Związek między spółką LuxOpCo a europejskimi przedsiębiorstwami powiązany

(189) Jak wyjaśniono w motywach 114 i 115, europejskie przedsiębiorstwa powiązane świadczą określone usługi wewnątrzgrupowe na rzecz spółki LuxOpCo w zamian za wynagrodzenie, które pokrywa ponoszone przez nie mające zastosowanie koszty powiększone o marżę. Z wyjątkiem kilku różnic w zakresie właściwości usług, które muszą świadczyć europejskie przedsiębiorstwa powiązane, oraz marży stosowanej w odniesieniu do mających zastosowanie kosztów ⁽¹⁸¹⁾ umowy o świadczenie usług w dużej mierze się pokrywają ⁽¹⁸²⁾.

(190) Zgodnie z umowami o świadczenie usług europejskie przedsiębiorstwa powiązane świadczą – okazjonalnie i w miarę możliwości – ogólne usługi na rzecz spółki LuxOpCo na jej żądanie. Usługi te mają być świadczone zgodnie z normami i wytycznymi w zakresie świadczenia usług zapewnionymi przez spółkę LuxOpCo ⁽¹⁸³⁾. Poza ogólnymi usługami pięć europejskich przedsiębiorstw powiązanych, których siedziby znajdują się we Francji, w Niemczech i w Zjednoczonym Królestwie, świadczy inne usługi: spółki Amazon.fr SARL ⁽¹⁸⁴⁾ i Amazon.de GmbH ⁽¹⁸⁵⁾ świadczą usługi z zakresu obsługi klientów i handlowców oraz usługi wsparcia, spółki Amazon.fr Logistique SAS ⁽¹⁸⁶⁾ i Amazon Logistik GmbH ⁽¹⁸⁷⁾ świadczą usługi z zakresu obsługi zamówień, zaś spółka Amazon.co.uk Ltd ⁽¹⁸⁸⁾ świadczy usługi z zakresu obsługi zamówień, obsługi klientów i handlowców oraz usługi wsparcia. Usługi te są również świadczone na żądanie spółki LuxOpCo.

⁽¹⁸¹⁾ Definicję mających zastosowanie kosztów przedstawiono w przypisie 61.

⁽¹⁸²⁾ Wszystkie umowy o świadczenie usług zawierają identyczne postanowienia w zakresie wykorzystywania wartości niematerialnych i prawnych (sekcja 3), rekompensaty (sekcja 4), statusu i obowiązków stron (sekcja 5), poufności (sekcja 6), warunków umowy i jej rozwiązania (sekcja 7), siły wyższej (sekcja 8) i postanowień ogólnych (sekcja 9). Definicja mających zastosowanie kosztów znajdująca się w „Exhibit 1” jest identyczna we wszystkich umowach o świadczenie usług.

⁽¹⁸³⁾ Umowy o świadczenie usług, pkt 2.1 („General”).

⁽¹⁸⁴⁾ Umowa o świadczenie usług między spółką Amazon.fr Sarl a spółką LuxOpCo, pkt 2.2 („Fulfillment Services”) i 2.3 („Customer and Merchant Services”).

⁽¹⁸⁵⁾ Umowa o świadczenie usług między spółką Amazon.de GmbH a spółką LuxOpCo, pkt 2.2 („Customer and Merchant Services”) i 2.3 („Support Services”).

⁽¹⁸⁶⁾ Umowa o świadczenie usług między spółką Amazon.fr Logistique SAS a spółką LuxOpCo, pkt 2.2 („Fulfillment Services”).

⁽¹⁸⁷⁾ Umowa o świadczenie usług między spółką Amazon Logistik GmbH a spółką LuxOpCo, pkt 2.2 („Fulfillment Services”).

⁽¹⁸⁸⁾ Umowa o świadczenie usług między spółką Amazon.co.uk Ltd a spółką LuxOpCo, pkt 2.2 („Fulfillment Services”), 2.3 („Customer and Merchant Services”) i 2.4 („Support Services”).

- (191) Europejskie przedsiębiorstwa powiązane funkcjonują jako niezależni wykonawcy⁽¹⁸⁹⁾, a ich zadaniem jest właściwa organizacja wykwalifikowanego personelu, który może spełnić wymogi handlowe i techniczne w zakresie usług, jak również konserwacji instalacji i urządzeń niezbędnych do świadczenia tych usług⁽¹⁹⁰⁾. Europejskie przedsiębiorstwa powiązane nie są odpowiedzialne ani za sprzedaż, ani za zapasy⁽¹⁹¹⁾. Jak wyjaśniono w motywach 108 i 109, spółka LuxOpCo podejmuje strategiczne decyzje związane z towarami i cenami (które mają zasadnicze znaczenie dla powodzenia działalności spółki LuxOpCo⁽¹⁹²⁾), rejestruje związane z nimi sprzedaż i koszty (zob. tabela 3) oraz ponosi ryzyko związane z zapasami.
- (192) Europejskie przedsiębiorstwa powiązane korzystają z różnej marży na ich mających zastosowanie kosztach ponoszonych w związku z oferowanymi usługami. Marżę tę określa się w dokumentach pt. „Exhibit 1” załączonych do umów o świadczenie usług jako mającą zastosowanie marżę⁽¹⁹³⁾.

2.3.4. DODATKOWE INFORMACJE NA TEMAT SPÓŁKI LUXSCS

2.3.4.1. *Informacje finansowe na temat spółki LuxSCS*

- (193) W tabeli 9 przedstawiono bilanse oraz rachunki zysków i strat spółki LuxSCS za lata obrotowe 2005–2013.

⁽¹⁸⁹⁾ Umowy o świadczenie usług, pkt 5.1 („No Agency”).

⁽¹⁹⁰⁾ Umowy o świadczenie usług, pkt 5.2 („Provider Obligations”).

⁽¹⁹¹⁾ Umowy o świadczenie usług, pkt 5 („Status and Liabilities of the Parties”).

⁽¹⁹²⁾ Jak wyjaśniono w sekcji 2.3.2.1, Amazon stwierdził, że asortyment, cena i łatwość użytkowania stanowią najważniejsze elementy napędzające jego działalność w zakresie sprzedaży detalicznej przez internet.

⁽¹⁹³⁾ Marża mająca zastosowanie do spółki Amazon.fr Sarl wynosi [3–3,5] % za obsługę klientów i handlowców oraz [5–10] % za usługi wsparcia. Marża mająca zastosowanie do spółki Amazon.de GmbH wynosi [3–3,5] % za obsługę klientów i handlowców oraz [4–4,5] % za usługi wsparcia. Marża mająca zastosowanie do spółki Amazon.fr Logistique SAS wynosi [5–10] % za usługi w zakresie obsługi zamówień. Marża mająca zastosowanie do spółki Amazon Logistik GmbH wynosi [5–10] % za usługi w zakresie obsługi zamówień. Marża mająca zastosowanie do spółki Amazon.co.uk Ltd wynosi [3–3,5] % za usługi w zakresie obsługi zamówień, [3–3,5] % za obsługę klientów i handlowców oraz [4–4,5] % za usługi wsparcia.

Tabela 9

Bilans i rachunek zysków i strat spółki LuxSCS

(tys. EUR)

| Bilans spółki LuxSCS | | | | | | | | | |
|--|-----------|----------------|----------------|----------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------------------|
| | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
| KAPITAŁ | | | | | | | | | |
| Kapitał subskrybowany | 1 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | [0-10] |
| Agio emisyjne | 116 204 | 417 587 | 417 587 | 417 587 | 417 587 | 417 587 | 464 363 | 549 035 | [500 000-600 000] |
| Kapitał z aktualizacji wyceny | | | | | | | | 690 | [400-500] |
| Zyski (straty) przeniesione i za rok obrotowy | - 149 362 | - 191 242 | - 26 127 | 275 480 | 684 473 | 1 125 172 | 1 426 951 | 1 544 845 | [1 500 000 – 2 000 000] |
| ZOBOWIĄZANIA | | | | | | | | | |
| Kwoty należne przedsiębiorstw powiązanym | 33 185 | 171 406 | 25 525 | 26 292 | 28 013 | 37 549 | 65 931 | 138 006 | [100 000-200 000] |
| Pozostałe zobowiązania i korekty | 0 | 13 540 | 49 | 1 095 | 208 | 629 | 327 | 515 | [1 000-10 000] |
| Pasywa razem | 28 | 411 294 | 417 037 | 720 457 | 1 130 285 | 1 580 941 | 1 957 577 | 2 233 094 | [2 000 000-2 500 000] |
| AKTYWA | | | | | | | | | |
| Akcje i udziały w przedsiębiorstwach powiązanych | 25 | 24 184 | 24 184 | 24 184 | 25 909 | 42 176 | 104 652 | 130 152 | [100 000-200 000] |
| Wartości niematerialne i prawne (nabyte) i wartość firmy | | | | | | | 18 978 | 116 101 | [90 000-100 000] |
| Kwoty należne od przedsiębiorstw powiązanych | 0 | 387 053 | 392 810 | 696 227 | 1 104 283 | 1 538 640 | 1 833 863 | 1 986 763 | [2 000 000-2 500 000] |
| Inne zobowiązania wymagalne i środki pieniężne | 3 | 57 | 42 | 47 | 93 | 125 | 84 | 79 | [300-400] |
| Aktywa razem | 28 | 411 294 | 417 037 | 720 457 | 1 130 285 | 1 580 941 | 1 957 577 | 2 233 094 | [2 000 000-2 500 000] |

(tys. EUR)

| Wyniki spółki LuxSCS | | | | | | | | | |
|------------------------------------|------|--------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------------------|
| | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
| DOCHODY | | | | | | | | | |
| Różne dochody operacyjne | 0 | 78 598 | 274 558 | 390 593 | 519 316 | 582 731 | 491 107 | 493 317 | [500 000 – 600 000] |
| Dochód z odsetek i podobne dochody | 681 | 25 178 | 27 312 | 30 035 | 32 373 | 28 282 | 44 064 | 56 026 | [40 000 – 50 000] |

| Wyniki spółki LuxSCS | | | | | | | | | |
|--|-----------|----------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------------------|
| | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
| KOSZTY | | | | | | | | | |
| Pozostałe koszty i pozostałe koszty operacyjne | 147 259 | 135 211 | 132 461 | 114 338 | 105 133 | 166 143 | 230 355 | 409 977 | [400 000 – 500 000] |
| Korekty wartości | | | | | | | 1 826 | 18 557 | [20 000 – 30 000] |
| Zobowiązania z tytułu odsetek i podobne koszty | 524 | 10 445 | 4 294 | 4 683 | 2 363 | 4 171 | 1 211 | 2 915 | [600 – 700] |
| Zysk za rok obrotowy | - 147 101 | - 41 881 | 165 115 | 301 607 | 444 193 | 440 699 | 301 779 | 117 894 | [100 000 – 200 000] |

(194) W tabeli 10 przedstawiono podział „pozostałych kosztów i pozostałych kosztów operacyjnych” poniesionych przez spółkę LuxSCS w rozpatrywanym okresie.

Tabela 10

Pozostałe koszty i pozostałe koszty operacyjne poniesione przez spółkę LuxSCS w latach 2006–2013

(tys. EUR)

| Opis | | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|--|--|--------|--------|--------|--------|---------|---------|---------|-------------------|
| Kontrahent | | | | | | | | | |
| Koszty księgowości | Zewnętrzny | 2 | 3 | | | | | | |
| Koszty bankowe | Zewnętrzny | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 0 | 0 | [0–10] |
| Koszty korespondencji | Zewnętrzny | | 0 | | | | | | |
| Licencje na domeny | Zewnętrzny | | | | | | 285 | | |
| Koszty prawne – ogólne koszty eksploatacyjne | Zewnętrzny | 111 | 232 | 537 | 617 | 875 | | | |
| Usługi zewnętrzne | Zewnętrzny | | | | | 0 | | | |
| Różne zyski/straty | Różne | 0 | 0 | -2 | 0 | | | | |
| Wewnątrz grupy – sprzedaż zapasów | Amazon.de GmbH | 1 468 | | | | | | | |
| | LuxOpCo | 2 205 | | | | | | | |
| | Amazon.co.uk Ltd | 522 | | | | | | | |
| Płatności z tytułu przystąpienia | Amazon Technologies, A9.com oraz Audible | 68 271 | 42 274 | 27 209 | 9 439 | 39 957 | 26 803 | 56 975 | [1 000–10 000] |
| Umowa o podziale kosztów | Amazon Technologies, A9.com oraz Audible | 62 630 | 89 956 | 86 593 | 95 076 | 125 310 | 202 286 | 351 497 | [400 000–500 000] |

- (195) Jak przedstawiono w tabeli 10, jeżeli chodzi o koszty zewnętrzne ponoszone przez spółkę LuxSCS, są to przede wszystkim koszty wewnątrzgrupowe z tytułu umowy przystąpienia i umowy o podziale kosztów. Poza płatnościami z tytułu przystąpienia, które przedstawiono szczegółowo w tabeli 11, i rocznymi płatnościami z tytułu umowy o podziale kosztów, które przedstawiono szczegółowo w tabeli 12, spółka LuxSCS pokryła inne płatności z tytułu przystąpienia, które były należne w związku z określonymi transakcjami nabycia praw własności intelektualnej osób trzecich przez Amazon US, który następnie udzielił licencji na te prawa własności spółce LuxSCS na mocy umowy o podziale kosztów. Koszty te, wraz z płatnościami z tytułu przystąpienia i płatnościami z tytułu umowy o podziale kosztów, określa się jako „koszty przystąpienia i z tytułu umowy o podziale kosztów”. Spółka LuxSCS poniosła również koszty związane z wewnątrzgrupową sprzedażą zapasów po restrukturyzacji działalności Amazona w Europie w 2006 r. Ponadto spółka LuxSCS poniosła koszty zewnętrzne związane z licencjami na domeny, kosztami prawnymi, kosztami księgowości i kosztami bankowymi ⁽¹⁹⁴⁾.
- (196) Jak przedstawiono również w tabeli 10, koszty poniesione przez spółkę LuxSCS nie obejmują żadnego refakturowania kosztów poniesionych przez spółkę LuxOpCo do celów rozwoju i ulepszania wartości niematerialnych i prawnych lub zarządzania nimi, ani żadnego refakturowania kosztów poniesionych przez spółkę LuxOpCo z tytułu prowadzenia działalności w zakresie sprzedaży detalicznej lub usług *online* w Unii, takich jak należności wątpliwe, odpisy wartości zapasów, koszty marketingowe itd. Spółka LuxSCS nie poniosła również żadnych kosztów związanych z wynagrodzeniem jedyne go zarządzającego.

2.3.4.2. *Dodatkowe informacje na temat umowy przystąpienia i umowy o podziale kosztów*

- (197) W zamian za wartości niematerialne i prawne uzyskane na mocy umowy przystąpienia spółka LuxSCS zgodziła się uiszczać na rzecz spółki ATI roczne płatności z tytułu przystąpienia. W rozpatrywanym okresie spółka LuxSCS uiszczała na rzecz spółki ATI następujące płatności z tytułu przystąpienia (zob. tabela 11) ⁽¹⁹⁵⁾.

Tabela 11

Płatności z tytułu przystąpienia

| | <i>(mln)</i> | | | | | |
|---|--------------|-------|-------|-------|------|------|
| | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 |
| Płatności z tytułu przystąpienia (w USD) | 82,68 | 54,95 | 28,26 | 11,04 | 2,28 | 1,08 |
| Płatności z tytułu przystąpienia (równowartość w EUR) | 68,34 | 42,27 | 19,15 | 8,45 | 2,40 | 0,79 |

- (198) W zamian za prawa do wartości niematerialnych i prawnych uzyskane na mocy umowy o podziale kosztów spółka LuxSCS zgodziła się na udział w niektórych kosztach badań i rozwoju ponoszonych w ramach programu rozwoju ⁽¹⁹⁶⁾, tj. „kosztach rozwoju” ⁽¹⁹⁷⁾ (które obejmują również „koszty rozwoju ponoszone przez podwykonawcę”) ⁽¹⁹⁸⁾. Zdaniem Amazona koszty te obejmują wydatki związane z rozwojem produktów, technologii, obsługi zamówień i marketingowych wartości niematerialnych i prawnych ⁽¹⁹⁹⁾ oraz wydatki i koszty ogólne i administracyjne z tytułu nabycia praw własności intelektualnej poniesione przez spółki A9 i ATI ⁽²⁰⁰⁾.

⁽¹⁹⁴⁾ Pismo Amazona z dnia 7 czerwca 2017 r., s. 3: „These fees relate to (i) the share of Luxembourg costs allocated to LuxSCS and to (ii) disbursements in relation to the legal protection of the Intangibles owned by LuxSCS such as patent application fees and related disbursements, trademark application fees and related disbursements and fees and disbursements in relation to domain names and IP searches”.

⁽¹⁹⁵⁾ Płatność z tytułu przystąpienia uiszczono w siedmiu transzach. Pierwsza transza została zapłacona w 2005 r. i wyniosła 73,22 mln USD (52,35 mln EUR).

⁽¹⁹⁶⁾ W pkt 1.10 umowy o podziale kosztów „Development Program” oznacza „the activities of a Party within the scope and principles set forth under Section 2”. Jak wyjaśniono w sekcji 2 pkt 2.1 umowy o podziale kosztów, strony uzgodniły, co następuje: „all research, development, marketing and other activities relating to the Licensed Purpose after the Effective Date are included within the scope of the Development Program. Such activities may include, but are not limited to, all development activities related to maintaining, improving, enhancing, or extending the Amazon Intellectual Property, A9 Intellectual Property and EHT Intellectual Property [together the Intangibles]. All such activities shall be included in the Development Program except to the extent specifically excluded by mutual, written agreement of the Parties”.

⁽¹⁹⁷⁾ W pkt 1.9 umowy o podziale kosztów „Development Costs” oznaczają „the costs incurred pursuant to Section 3 related to the performance of activities by a Party under the Development Program, including but not limited to any and all costs incurred by a Party in the course of developing Derivative Works”. Koszty rozwoju określa się zgodnie z pkt 3.3.

⁽¹⁹⁸⁾ Jak wskazano w pkt 3.2 umowy o podziale kosztów w odniesieniu do „Subcontractor’s Development Costs”: „Development Costs incurred by a person that participates at a Party’s request in the development or improvement of the Amazon Intellectual Property, A9 Intellectual Property and EHT Intellectual Property [together the Intangibles] (a »Subcontractor«) shall be considered Development Costs of that Party if the Party contracting for such work with such Subcontractor (a) materially participates in the management or control of the Subcontractor, and (b) retains ownership, or receives material rights to use, any intangible property developed by the Subcontractor”.

⁽¹⁹⁹⁾ Np. znaki towarowe zastrzeżone, nazwy handlowe, nazwy domeny, styl, logotypy i prezentacja Amazona.

⁽²⁰⁰⁾ Pismo Amazona z dnia 21 sierpnia 2015 r., załącznik 12: „CSA Annual Summary Reports”.

- (199) Część kosztów rozwoju, którą miała ponosić spółka LuxSCS zgodnie z umową o podziale kosztów, określono na podstawie udziału obrotu Amazona wygenerowanego w Europie w obrocie globalnym uzyskanym przez całą grupę w danym roku ⁽²⁰¹⁾. W 2012 r. 28,6 % globalnego obrotu Amazona pochodziło z Europy. W rezultacie 28,6 % kosztów rozwoju wartości niematerialnych i prawnych ponoszonych w 2012 r. zostało przypisane spółce LuxSCS ⁽²⁰²⁾.
- (200) Zgodnie z informacjami zawartymi w rocznych sprawozdaniach podsumowujących związanych z umową o podziale kosztów ⁽²⁰³⁾ spółka LuxSCS nie ponosiła samodzielnie i bezpośrednio żadnych kosztów rozwoju w rozpatrywanym okresie. Wyłącznie uczestniczyła finansowo w rozwoju wartości niematerialnych i prawnych, takie jak te objęte umową o podziale kosztów, poprzez roczne opłaty uiszczane z tytułu umowy o podziale kosztów. W tabeli 12 wskazano wkłady finansowe wniesione przez spółkę LuxSCS do puli podziału kosztów na mocy umowy o podziale kosztów („płatności z tytułu umowy o podziale kosztów”) ⁽²⁰⁴⁾.

Tabela 12

Roczne płatności z tytułu umowy o podziale kosztów uiszczane przez spółkę LuxSCS

(mln EUR)

| | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | Razem |
|---|------|------|------|------|------|------|------|-----------|---------------|
| Płatności z tytułu umowy o podziale kosztów uiszczane przez spółkę LuxSCS | 63 | 90 | 87 | 95 | 125 | 202 | 351 | [400–500] | [1 000–1 500] |

- (201) Roczne sprawozdania podsumowujące dotyczące umowy o podziale kosztów ⁽²⁰⁵⁾ obejmują również koszty rozwoju ponoszone przez ośrodki rozwoju Amazona na całym świecie, w tym w Europie. Odsobne ośrodki rozwoju prowadzą działalność rozwojową na podstawie umowy na rzecz spółek A9 i ATI, które wypłacają im wynagrodzenie w wysokości kosztów produkcji na poziomie +[5–10] % ⁽²⁰⁶⁾.
- (202) Umowa o podziale kosztów została zawarta na okres użytkowania wartości niematerialnych i prawnych oraz mogła zostać zmieniona lub rozwiązana wyłącznie na podstawie umowy zawartej między stronami ⁽²⁰⁷⁾ – w przypadku zmiany kontroli lub znacznego obciążenia ⁽²⁰⁸⁾ lub w przypadku braku możliwości usunięcia uchybienia na mocy umowy o podziale kosztów przez jedną ze stron ⁽²⁰⁹⁾. W rezultacie spółka LuxSCS nie mogła jednostronnie rozwiązać umowy o podziale kosztów.
- (203) Umowa o podziale kosztów została zmieniona dwukrotnie w rozpatrywanym okresie ⁽²¹⁰⁾. Celem pierwszej zmiany, którą zatwierdzono umową podpisaną w lipcu 2009 r. i która weszła w życie w dniu 5 stycznia 2009 r., było dostosowanie umowy do zobowiązań przewidzianych w amerykańskim zarządzeniu podatkowym („US Treasury Regulation”) w odniesieniu do warunkowych umów o podziale kosztów. W rezultacie w umowie tej zawarto wykaz funkcji i rodzajów ryzyka przyjętych przez strony umowy o podziale kosztów ⁽²¹¹⁾ ⁽²¹²⁾. Wykaz przedstawiono w tabeli 13.

Tabela 13

Funkcje i rodzaje ryzyka spółki LuxSCS z tytułu umowy o podziale kosztów

| Nr | Funkcje spółki LuxSCS | Rodzaje ryzyka ponoszone przez spółkę LuxSCS |
|----|--|---|
| 1 | [Spółka LuxSCS] prowadzi program rozwoju bezpośrednio albo pośrednio poprzez swoje spółki zależne, na terytorium Europy, i dzieli się zyskiem ze swojej działalności ze spółkami [A9 i ATI]. | Całe ryzyko transakcyjne powiązane z terytorium europejskim, w tym m.in. ryzyko kredytowe, ryzyko dotyczące odzyskiwania należności, ryzyko rynkowe, ryzyko strat, ryzyko związane z zarządzaniem personelem zdolnym do sprzedaży towarów oraz świadczenia usług na terytorium Europy w sposób skuteczny i terminowy. |

⁽²⁰¹⁾ Umowa o podziale kosztów, sekcja 4 i „Exhibit D” (obowiązujące w dniu 5 stycznia 2009 r.).

⁽²⁰²⁾ Pismo Amazona z dnia 21 sierpnia 2015 r., załącznik 12: „CSA Annual Summary Reports”.

⁽²⁰³⁾ Zgodnie z sekcją 4 umowy o podziale kosztów („Development Cost Allocation”) należało sporządzać roczne sprawozdania z podziału kosztów („Annual Cost Sharing Report”), aby określić roczne płatności w ramach podziału kosztów, które miała uiścić każda strona umowy o podziale kosztów. W piśmie z dnia 21 sierpnia 2015 r. Amazon przedstawił roczne sprawozdania z podziału kosztów za lata 2005–2014.

⁽²⁰⁴⁾ Obliczone zgodnie z postanowieniami sekcji 4 („Development Cost Allocation”) i 5 („Payments”) umowy o podziale kosztów.

⁽²⁰⁵⁾ Umowa o podziale kosztów, sekcja 4.1: „As soon as practical after each Year End, the Parties shall each prepare necessary financial statements and forecasts, and shall jointly reconcile and consolidate such statements and forecasts into an »Annual Cost Sharing Report.« containing the information required by this Section 4 and signed by the Parties [...]”. W sekcji 4 określono podział kosztów rozwoju.

⁽²⁰⁶⁾ Pismo Amazona z dnia 27 lutego 2017 r., s. 4–5.

⁽²⁰⁷⁾ Umowa o podziale kosztów, pkt 8.1 („Initial Period”).

⁽²⁰⁸⁾ Umowa o podziale kosztów, pkt 8.2 („Immediate Termination upon Notice for Change in Control or Substantial Encumbrance”).

⁽²⁰⁹⁾ Umowa o podziale kosztów, pkt 8.3 („Termination After Failure to Cure for Failure of Performance”).

⁽²¹⁰⁾ Pismo Amazona z dnia 4 maja 2015 r., załącznik 2.

⁽²¹¹⁾ Umowa o podziale kosztów obowiązująca w dniu 5 stycznia 2009 r., pkt 2.3: „In connection with this Agreement, each Party shall undertake the functions and risks specified in Exhibit B hereto”.

⁽²¹²⁾ Umowa o podziale kosztów obowiązująca w dniu 5 stycznia 2009 r., „Exhibit B” („Functions and Risks”). W tym w zakresie w załączniku B („Exhibit B”) stwierdzono, co następuje: „[t]his list is representative of the functions and risks to be undertaken by the Parties. The Parties do not represent that this is the exclusive statement of functions and risks, and the omission of any function or risk does not imply that the Party does not perform such function or bear such risk”.

| Nr | Funkcje spółki LuxSCS | Rodzaje ryzyka ponoszone przez spółkę LuxSCS |
|----|---|--|
| 2 | [Spółka LuxSCS] prowadzi działalność w zakresie sprzedaży i marketingu na terytorium Europy ⁽¹⁾ . | Ryzyko związane z ryzykiem programu rozwoju, w tym ryzyko niewykonania zobowiązania lub związane z nieterminowym rozwojem produktów bądź świadczeniem usług na terytorium Europy. |
| 3 | [Spółka LuxSCS] prowadzi działalność w zakresie strategicznego planowania potrzeb klientów i wymogów dotyczących produktów w związku z programem rozwoju na swoim terytorium. | Ryzyko rynkowe związane z produktami na terytorium Europy i wpływ na powodzenie programu badawczego ⁽²⁾ , w tym: <ul style="list-style-type: none"> — ryzyko związane z powodzeniem rekrutacji, zatrzymywania i motywacji pracowników, — dokładne i terminowe przewidywanie zmieniających się wymogów rynkowych i norm branżowych, — dokładna definicja nowych produktów lub usług, — terminowe opracowywanie lub wprowadzanie nowych produktów lub przedstawianie projektów. |
| 4 | [Spółka LuxSCS] prowadzi działalność w zakresie budżetowania i planowania w związku z programem rozwoju. | Ryzyko prawne i regulacyjne związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa w internecie. |
| 5 | [Spółka LuxSCS] zarządza strategicznymi transakcjami nabycia technologii, które dokonywane są w ramach programu rozwoju. | Ryzyko związane z rozwojem i rozpoznawaniem marek na terytorium Europy. |
| 6 | [Spółka LuxSCS] sprawuje funkcje kontroli i zapewniania jakości. | Ryzyko związane z personelem strategicznym, kontrolą jakości i bezpieczeństwem oraz z niezawodnością produktów (w tym ryzyko związane z gwarancjami i odpowiedzialnością) na terytorium Europy. |
| 7 | [Spółka LuxSCS] wybiera, zatrudnia i nadzoruje pracowników, wykonawców i podwykonawców, aby prowadzić określoną powyżej działalność. | Ryzyko związane z nabyciem, w tym zdolność do skutecznego i terminowego wdrażania wszelkich nabytych technologii. |

⁽¹⁾ W umowie o podziale kosztów pojęcie „European Territory” oznacza „all the countries included within the meaning of the term »European Country« as defined in Section 1.12 hereof”. Zgodnie z sekcją 1.12 „European Country” oznacza „(a) the economic, scientific, and political organization known as the European Union consisting, as of the Effective Date, of Belgium, France, Italy, Luxembourg, Netherlands, Germany, Denmark, Greece, Ireland, United Kingdom, Spain, Portugal, Austria, Finland, Sweden, Cyprus, Czech Republic, Estonia, Hungary, Latvia, Lithuania, Malta, Poland, Slovakia, and Slovenia, and including any and all other countries that may become members of such organization during the Term, and (b) any countries listed as »Applicant countries« or »Other European countries« on the Web page located at <http://europa.eu.int/labc/governments/indexen.htm#>, or any successors thereto or replacements thereof”.

⁽²⁾ Okazuje się, że w umowie o podziale kosztów nie zdefiniowano pojęcia „programu badawczego”. Ten termin rozumiany jest jako odnoszący się również do programu rozwoju.

(204) Druga zmiana, którą zatwierdzono umową zawartą w lutym 2014 r. i która weszła w życie dnia 1 stycznia 2014 r., dotyczyła zmiany metody stosowanej do określania części kosztów rozwoju, które ma ponosić spółka LuxSCS z tytułu umowy o podziale kosztów. W rezultacie wartość procentową części kosztów spółki LuxSCS określa się jako udział zysku brutto Amazona osiągniętego w Europie w zysku brutto grupy osiągniętym na całym świecie w danym roku.

2.3.4.3. Pozostałe koszty ponoszone przez spółkę LuxSCS z tytułu wartości niematerialnych i prawnych

(205) Jeżeli chodzi o marketingowe wartości niematerialne i prawne wykorzystywane przez spółkę LuxOpCo w działalności w zakresie sprzedaży detalicznej Amazona w Europie, Amazon wyjaśnił że „obejmują one prawa do marketingowych wartości niematerialnych i prawnych Amazona na lokalnym szczęblu europejskim i do jego marketingowych wartości niematerialnych i prawnych na szczęblu światowym. Spółka LuxSCS ponosiła koszty marketingowe w dwojaki sposób. Po pierwsze, bezpośrednio lub pośrednio zwracała koszty marketingowe ponoszone przez europejskie spółki operacyjne. Po drugie, płatności z tytułu podziału kosztów obejmowały podział kosztów marketingowych związanych z rozwojem marketingowych wartości niematerialnych i prawnych

na szczeblu światowym, które spółka LuxSCS mogła wykorzystywać w Europie. Jeżeli chodzi o pierwszą kategorię kosztów marketingowych, spółka LuxSCS nie dokonała rozróżnienia między wydatkami związanymi z marketingowymi wartościami niematerialnymi i prawnymi na szczeblu światowym a wydatkami związanymi wyłącznie z marketingowymi wartościami niematerialnymi i prawnymi na szczeblu lokalnym, ponieważ wszystkie te koszty miały być ponoszone przez spółkę LuxSCS”⁽²¹³⁾.

- (206) W związku z wnioskiem Komisji o dokonanie wyjaśnień Amazon uściślił jednak, że „[s]prawozdania finansowe [spółki LuxSCS] nie zawierają żadnej pozycji, która bezpośrednio odpowiadałaby zwrotowi wydatków marketingowych. [...] koszty marketingowe są natomiast zwracane poprzez obniżenie kwoty opłat uiszczanych spółce LuxSCS, ale tego obniżenia nie można bezpośrednio zidentyfikować w inny sposób w sprawozdaniach finansowych”⁽²¹⁴⁾.

2.3.4.4. Informacje na temat postępowania sądowego przed Federalnym Sądem Podatkowym Stanów Zjednoczonych

- (207) W listopadzie 2012 r. organy podatkowe Stanów Zjednoczonych (IRS – „Internal Revenue Service”) wystosowały do Amazona w Stanach Zjednoczonych urzędowe zawiadomienie o uchybieniu („Statutory Note of Deficiency”) ⁽²¹⁵⁾ dotyczące federalnego podatku dochodowego, który Amazon miał zapłacić za lata obrotowe 2005–2006. IRS zakwestionował w szczególności wartość przeniesienia istniejących wcześniej wartości niematerialnych i prawnych, tj. płatności z tytułu przystąpienia uiszczane przez spółkę LuxSCS na rzecz spółki ATI, oraz kwotę kosztów rozwoju uiszczanych przez spółkę LuxSCS z tytułu umowy o podziale kosztów ⁽²¹⁶⁾. W związku z tym przed Federalnym Sądem Podatkowym Stanów Zjednoczonych wszczęto postępowanie sądowe między Amazonem a IRS ⁽²¹⁷⁾. Równoległe z postępowaniem przed Federalnym Sądem Podatkowym Stanów Zjednoczonych IRS wystosował wezwania do stawienia i przyjął zeznania złożone pod przysięgą przez wielu pracowników Amazona ⁽²¹⁸⁾.
- (208) Ujmując rzecz bardziej szczegółowo, w deklaracjach podatkowych składanych do organów amerykańskich Amazon zadeklarował płatności z tytułu przystąpienia uiszczane przez spółkę LuxSCS z tytułu umowy przystąpienia, aby uzyskać prawo do korzystania z istniejącej wcześniej własności intelektualnej (około 217 mln USD), i płatności z tytułu umowy o podziale kosztów pobrane od spółki LuxSCS (około 116 mln USD w 2005 r. i 77 mln USD w 2006 r.). IRS zakwestionował zarówno kwotę płatności z tytułu przystąpienia, jak i kwotę płatności uiszczonych z tytułu umowy o podziale kosztów. Na podstawie sprawozdania ekspertów z 2011 r. IRS oszacował, że właściwa kwota płatności z tytułu przystąpienia w odniesieniu do własności intelektualnej wynosi 3,6 mld USD. W toku postępowania sądowego IRS skorygował tę kwotę do 3,468 mld USD. W celu uzyskania tej kwoty eksperci IRS posłużyli się metodą zdyskontowanych przepływów pieniężnych zastosowaną do przepływów pieniężnych wynikających z działalności w Europie. Hipotezy zastosowane w obliczeniach wyraźnie odbiegają od hipotez zastosowanych przez Amazon. Eksperti IRS stwierdzili, że okres użytkowania własności intelektualnej Amazona był nieograniczony, natomiast Amazon uznał, że okres ten był krótki. Jeżeli chodzi o płatności z tytułu umowy o podziale kosztów, IRS uznał, że 100 % kosztów zaksięgowanych w centrum kosztów „Technology and Content” powinno być zostać włączone do puli płatności do podziału z tytułu umowy o podziale kosztów.
- (209) W dniu 23 marca 2017 r. Federalny Sąd Podatkowy Stanów Zjednoczonych wydał opinię, w której odrzucił praktycznie wszystkie korekty IRS. Odrzucił w szczególności obliczenie wykonane przez IRS i uznał, że okres użytkowania wartości niematerialnych i prawnych Amazona był ograniczony. Stwierdził również, że IRS nie przestrzegał przepisów dotyczących podatku dochodowego, zgodnie z którymi należy ograniczyć obliczenie dotyczące własności intelektualnej jedynie do aktywów, które istniały już w momencie zawarcia umowy przystąpienia, oraz stosować uznane metody obliczeń. Federalny Sąd Podatkowy Stanów Zjednoczonych przyjął rozumowanie Amazona, zgodnie z którym koszty zaksięgowane na szczeblu wewnętrznym z tytułu centrum kosztów „Technology and Content” nie stanowią w całości kosztów rozwoju. Są to raczej koszty mieszane, ponieważ obejmują również istotną część kosztów niezwiązanych z działalnością w zakresie rozwoju własności intelektualnej. Podsumowując, Federalny Sąd Podatkowy Stanów Zjednoczonych stwierdził, że korekty płatności z tytułu przystąpienia i płatności z tytułu umowy o podziale kosztów, których wymagał IRS, były arbitralne i nosiły znamiona nadużycia oraz że metody zastosowane przez IRS w celu określenia tych korekt były

⁽²¹³⁾ Pismo Amazona z dnia 27 lutego 2017 r.

⁽²¹⁴⁾ Pismo Amazona z dnia 12 kwietnia 2017 r.

⁽²¹⁵⁾ Zawiadomienie o uchybieniu jest pismem urzędowym, w którym IRS informuje podatnika o istnieniu zaległości podatkowych oraz ewentualnych karach i odsetkach. Zawiadomienie zawiera wyjaśnienie korekt podatku oraz opis sposobu ich obliczenia i możliwości proponowanych podatnikowi. W szczególności, jeżeli podatnik kwestionuje ocenę, może on odwołać się do Federalnego Sądu Podatkowego Stanów Zjednoczonych.

⁽²¹⁶⁾ Pismo procesowe IRS (pozwanego), s. 1 [doc 661–1957].

⁽²¹⁷⁾ Akta postępowania poprocesowego dotyczącego Amazona w wersji skróconej, s. 6–7.

⁽²¹⁸⁾ IRS ma prawo wzywać do stawienia wszystkie osoby posiadające informacje, które „mogą być przedmiotem zainteresowania” do celów prowadzonego dochodzenia. Dzięki temu uprawnieniu IRS może zobowiązać daną osobę do stawienia się w wyznaczonym miejscu i do przedstawienia ksiąg i dokumentów bądź zeznawania pod przysięgą; zob. <https://www.irs.gov/pub/irs-wd/0950044.pdf>

niewłaściwe. Równocześnie potwierdził, z zastrzeżeniem niektórych korekt, że metoda zastosowana przez Amazon w celu obliczenia płatności z tytułu przystąpienia i przypisania kosztów „Technology and Content” do puli kosztów do podziału była właściwa ⁽²¹⁹⁾.

- (210) Aby określić właściwe płatności z tytułu przystąpienia, Federalny Sąd Podatkowy Stanów Zjednoczonych zauważył, że Amazon i IRS zgodziły się na zastosowanie metody transakcji porównywalnych na wolnym rynku ⁽²²⁰⁾ i że umowa M.com, zawarta między Amazonem a [przedsiębiorstwem A] jest transakcją, która jest najbardziej porównywalna do udzielenia licencji na istniejącą wcześniej własność intelektualną Amazona przez Amazon US na rzecz spółki LuxSCS. Federalny Sąd Podatkowy Stanów Zjednoczonych uznał jednak, że w przypadku umowy z [przedsiębiorstwem A] Amazon świadczył różne usługi dodatkowe na rzecz [przedsiębiorstwa A], których to nie świadczył na rzecz spółki LuxSCS. Ponadto Sąd odnotował, że ceny w umowie zostały ustalone globalnie, bez określania konkretnego wynagrodzenia z tytułu świadczenia każdej usługi lub z tytułu własności intelektualnej w ujęciu indywidualnym. Metoda ta nie pozwalała na zastosowanie ogólnej stawki prowizji przewidzianej w umowie z [przedsiębiorstwem A] jako wartości odniesienia w celu obliczenia stawki opłaty licencyjnej w odniesieniu do własności intelektualnej udostępnionej przez Amazon US spółce LuxSCS. Szczegółowa analiza gospodarcza umowy z [przedsiębiorstwem A] była dostępna dopiero do celów zmiany tej umowy z lipca 2006 r. Uwzględniając niekompletność dokumentów dotyczących umowy z [przedsiębiorstwem A], zbadano pozostałych 15 umów M.com, a także szczegółową bazową analizę gospodarczą struktury kosztów, jeżeli była ona dostępna, w wyniku czego uzyskano podstawową stawkę opłaty licencyjnej dotyczącą technologii w wysokości [3–3,5] % sprzedaży. Ponadto odnotowano, że [opis korelacji między stawką prowizji a wielkością sprzedaży] ⁽²²¹⁾ zastosowano korektę wielkości w dół, co doprowadziło do uzyskania stawki opłaty licencyjnej dotyczącej technologii w wysokości [3–3,5] %. Co więcej, na podstawie porównania z czterema umowami licencyjnymi między osobami trzecimi niepowiązаныmi z Amazonem oszacowano stawkę opłaty licencyjnej za istniejące marketingowe wartości niematerialne i prawne Amazona na [1–1,5] %. Płatność z tytułu przystąpienia zgodnie z zasadą ceny rynkowej, którą uiszczano za dane klientów, oszacowano na [100–200] mln USD.
- (211) Aby lepiej zrozumieć funkcje spółki LuxSCS i jej spółek zależnych w Europie w zakresie rozwoju, udoskonalania wartości niematerialnych i prawnych, zarządzania nimi oraz ich wykorzystywania, Komisja zwróciła się o przekazanie informacji, które przedstawiono w postępowaniu sądowym przed Federalnym Sądem Podatkowym Stanów Zjednoczonych w odniesieniu do płatności uiszczanych przez spółkę LuxSCS w ramach umowy przystąpienia i umowy o podziale kosztów. Amazon przekazał Komisji wszystkie informacje przedstawione w toku postępowania przed Federalnym Sądem Podatkowym Stanów Zjednoczonych.

2.3.4.5. Płatności z tytułu przystąpienia za inne prawa własności intelektualnej nabyte przez spółkę LuxSCS

- (212) W rozpatrywanym okresie spółka LuxSCS otrzymała wielokrotnie prawa własności intelektualnej od przedsiębiorstw powiązanych i osób trzecich, ale nigdy nie nabyła ich z własnej inicjatywy.
- (213) W niektórych przypadkach spółka Amazon.com, Inc. nabywała spółkę posiadającą własność intelektualną lub samą własność intelektualną, a następnie przekazywała własność intelektualną spółce Amazon Technologies, Inc. Taka własność intelektualna była obejmowana umową o podziale kosztów, która uwzględniała wszystkie własności intelektualne przekazane lub przydzielone spółce ATI przez osobę trzecią ⁽²²²⁾, a koszty tych transakcji nabycia były zatem włączane do puli kosztów jako płatności z tytułu przystąpienia ⁽²²³⁾. Szereg płatności z tytułu przystąpienia uiszczonych przez spółkę LuxSCS w zamian za własność intelektualną nie stanowi zatem przedmiotu konkretnej umowy, ale płatności uiszczane w związku z umową o podziale kosztów. Jako przykłady w tym zakresie można podać płatności z tytułu przystąpienia za [nabycie U i R] ⁽²²⁴⁾ i [nabycie T].

⁽²¹⁹⁾ Wyrok Federalny Sąd Podatkowy Stanów Zjednoczonych nie zawiera ostatecznego obliczenia korekt płatności z tytułu przystąpienia i płatności z tytułu umowy o podziale kosztów, które spółka LuxSCS była zobowiązana do zapłaty w Stanach Zjednoczonych.

⁽²²⁰⁾ Metoda transakcji porównywalnych na wolnym rynku jest metodą dotyczącą cen transferowych, którą stosuje się w Stanach Zjednoczonych i która jest analogiczna do metody porównywalnej ceny niekontrolowanej (metoda MPCN) przewidzianej w wytycznych OECD.

⁽²²¹⁾ „Amazon Final Transcripts”: [wiceprezes działu „Technology – Software Development” spółki Amazon Corporate LLC, Stany Zjednoczone, były wiceprezes Kindle, Amazon Corporate LLC, Stany Zjednoczone], 18 listopada 2014 r., pkt 3549: 10–25; pkt 3550: 1–10, „Volume impacted deal pricing pretty significantly. You can look at the – you can go through the various contracts across the M.coms and you will find that the larger ones, such as [C] and [A], they have a lower commission rate than the smaller ones such as [D] and [E] and [F], and so that was a reality of what the market forces would require, [...] And so the expectation that became predominant across all of the players in this market segment was that the bigger the sales volume, the lower the commission rate would be, and that found its way into, for example, [A] Amendment 3 is where we went from a single commission structure to a tiered base structure because [A] saw that their sales were doing very well and they predicted them to do very well over the course of the remainder of the agreement and they didn't want to be spending that much because they thought it wasn't competitive with their alternatives. And you saw the same thing in the [C] deal [...]”.

⁽²²²⁾ Umowa o podziale kosztów, pkt 1.4 („Amazon Intellectual Property”).

⁽²²³⁾ Pismo Amazona z dnia 19 lutego 2016 r.

⁽²²⁴⁾ 33 435 000 EUR, wydane bezpośrednio w 2010 r.

- (214) W pozostałych przypadkach spółka posiadająca własność intelektualną była nabywana przez inny podmiot Amazona, a jej własność intelektualna była następnie przekazywana spółce ATI. Taka sytuacja miała miejsce, kiedy spółka LuxOpCo nabyła grupę [nabycie Q], która posiadała własność intelektualną nie tylko w formie praw do treści cyfrowych, ale także w formie technologii. Część własności intelektualnej w ramach [nabycia Q] dotycząca technologii została sprzedana spółce ATI, która następnie przekazała tę część w ramach umowy o podziale kosztów jako wkład w zamian za płatność z tytułu przystąpienia od spółki LuxSCS.
- (215) Początkowo wszystkie płatności z tytułu przystąpienia włączano do kosztów w danym roku obrotowym. W 2011 r. spółka LuxSCS zaczęła włączać niektóre transakcje nabycia do swoich aktywów, rejestrując je jako wartości niematerialne i prawne ([nabycie Q] ⁽²²⁵⁾, [nabycie T] ⁽²²⁶⁾ w 2011 r., [nabycie U] ⁽²²⁷⁾ w 2012 r.) albo jako środki trwałe ([nabycie V] ⁽²²⁸⁾ w 2013 r.) ⁽²²⁹⁾.

2.3.4.6. **Pisemne decyzje jedyne go zarządzającego spółki LuxSCS i protokoły zgromadzeń wspólników spółki LuxSCS**

- (216) Amazon potwierdził, że pracownicy grupy Amazon biorący udział w rozwijaniu i utrzymywaniu wartości niematerialnych i prawnych nie są zatrudnieni ani przez spółkę LuxSCS, ani przez podmioty należące do tej spółki ⁽²³⁰⁾. Aby lepiej zrozumieć działalność prowadzoną przez spółkę LuxSCS, Komisja zwróciła się do Amazona o przekazanie pisemnych uchwał zarządzających spółką LuxSCS i protokołów zgromadzeń wspólników spółki LuxSCS. W tabeli 14 przedstawiono streszczenie pisemnych uchwał jedyne go zarządzającego spółki LuxSCS (Amazon Europe Holding, Inc.) i protokołów zgromadzeń wspólników spółki LuxSCS za lata 2004–2013.

Tabela 14

Protokół SCS za lata 2004–2013

| Data | Rodzaj uchwały | Synteza |
|-----------|--|--|
| 7.6.2004 | Pisemna decyzja jedyne go zarządzającego spółki LuxSCS ([...] – pełnomocnik) | Wyrażenie zgody na wszelkie niezbędne działania związane z działaniami po ustanowieniu; zatwierdzenie otwarcia rachunku bankowego w [nazwa banku]; wyrażenie zgody na podpisanie umowy polecenia zapłaty z [nazwa usługodawcy]; utworzenie spółki LuxOpCo. |
| 14.1.2005 | Pisemna decyzja jedyne go zarządzającego spółki LuxSCS ([...] – wiceprezes) | Zatwierdzenie dwóch umów o podziale kosztów i jednej umowy przystąpienia; zatwierdzenie zmian statutu spółki LuxSCS w celu umożliwienia przyjęcia określonych szczególnych praw udziałowych do dywidend i innych wypłat oraz przyjęcie szczególnych agio emisyjnych; podwyższenie kapitału zakładowego spółki LuxSCS poprzez wniesienie wszystkich aktywów i pasywów przez spółkę ACI Holdings Limited z siedzibą w Gibraltarze („ACI”); wyrażenie zgody na powołanie [...] na stanowisko dodatkowego zarządzającego spółki LuxOpCo i zmiany przedmiotu działalności spółki LuxOpCo; przeniesienie należności wekslowych na rzecz spółki Amazon.com International Sales, Inc.; udzielenie pożyczki spółce LuxOpCo. |
| 17.1.2005 | Protokół nadzwyczajnego zgromadzenia wspólników ([...] – prezes, [...] – sekretarz, [...] – skrutator) | Zatwierdzenie nowego statutu spółki w celu umożliwienia zatwierdzenia określonych szczególnych praw udziałowych do dywidend i innych wypłat; podwyższenie kapitału zakładowego. |
| 7.6.2005 | Pisemna decyzja jedyne go zarządzającego spółki LuxSCS ([...] – wiceprezes) | Przeniesienie siedziby statutowej spółki LuxSCS |

⁽²²⁵⁾ Z łącznej kwoty zapłaconej przez spółkę LuxSCS za technologię w ramach [nabycia Q] (42 928 054 USD) 22 928 054 USD zaliczono do aktywów jako wartości niematerialne i prawne.

⁽²²⁶⁾ 23 010 000 EUR zapłacone przez spółkę LuxSCS za [nabycie T] zarejestrowano jako wartości niematerialne i prawne.

⁽²²⁷⁾ Z łącznej kwoty zapłaconej przez spółkę LuxSCS za [nabycie U] (70 mln USD) 84 mln EUR zaliczono do aktywów jako wartość firmy, a 0,7 mln EUR jako marketingowe wartości niematerialne i prawne.

⁽²²⁸⁾ [0–10 mln] EUR.

⁽²²⁹⁾ Pismo Amazona z dnia 12 stycznia 2016 r.

⁽²³⁰⁾ Pismo Amazona z dnia 19 marca 2015 r., *addendum*.

| | Data | Rodzaj uchwały | Synteza |
|--|------------|--|---|
| | 22.6.2005 | Protokół zgromadzenia wspólników ([...] prezes, [...] – sekretarz, [...] – skrutator) | Zwolnienie z obowiązku zgłaszania praw; przyjęcie rocznych sprawozdań finansowych zgodnie ze stanem na dzień 31 grudnia 2004 r.; udzielenie absolutorium jednemu zarządzającemu, spółce Amazon Europe Holding, Inc., za rok obrotowy zamknięty w dniu 31 grudnia 2004. |
| | 22.6.2005 | Pisemna decyzja jedyne go zarządzającego spółki LuxSCS ([...] – wiceprezes) | Rozliczenie sprawozdań finansowych spółki LuxSCS zgodnie ze stanem na dzień 31 grudnia 2004 r. i uchwała o przedłożeniu tych sprawozdań wspólnikom spółki LuxSCS w celu zatwierdzenia; udzielenie absolutorium jednemu zarządzającemu spółki LuxSCS za rok obrotowy zamknięty w dniu 31 grudnia 2004. |
| | 6.2.2006 | Pisemna decyzja jedyne go zarządzającego spółki LuxSCS ([...] działający w imieniu osób trzecich) | Zatwierdzenie podwyższenia kapitału zakładowego spółki LuxSCS poprzez wkład rzeczowy w postaci udziałów posiadanych przez spółkę Amazon.com, Inc. w spółce Amazon.fr Holdings SAS na kwotę 1 017 240 USD w zamian za ograniczone udziały w spółce LuxSCS; wyrażenie zgody na zawarcie jednej umowy lub szeregu umów o przeniesienie udziałów w celu nabycia 100 % udziałów w spółkach Amazon.co.uk Ltd. i Amazon.de GmbH będących w posiadaniu spółki Amazon.com, Inc. oraz 95,8 % udziałów w spółce Amazon.fr Holdings SAS będących w posiadaniu spółki Amazon.com, Inc. w zamian za weksel własny na kwotę główną 194 672 760,00 USD; zatwierdzenie podwyższenia kapitału zakładowego poprzez wkład w postaci wszystkich aktywów i pasywów przez spółkę ACI Holdings w zamian za ograniczone udziały spółki LuxSCS. |
| | 6.2.2006 | Protokół nadzwyczajnego zgromadzenia wspólników spółki LuxSCS ([...] – prezes, [...] – sekretarz, [...] – skrutator) | Podwyższenie kapitału zakładowego spółki LuxSCS: decyzja o przyjęciu subskrypcji i płatności dokonanych przez spółkę Amazon.com, Inc. w odniesieniu do nowych ograniczonych udziałów poprzez wkład rzeczowy; podwyższenie kapitału zakładowego spółki LuxSCS; subskrypcja i płatność dokonana przez spółkę ACI Holdings Limited w odniesieniu do nowych ograniczonych udziałów poprzez wkład rzeczowy; unieważnienie 900 ograniczonych udziałów w spółce LuxSCS; nowy skład struktury udziałowców spółki LuxSCS. |
| | 7.2.2006 | Pisemna decyzja jedyne go zarządzającego spółki LuxSCS ([...] działający w imieniu osób trzecich) | Wyrażenie zgody na zawarcie umowy o przeniesienie udziałów w celu sprzedaży 100 % udziałów w spółce Amazon.de GmbH i 8 724 191 udziałów (tj. 93,1471 %) w spółce Amazon.co.uk Ltd. w zamian za weksel własny na kwotę 136 828 362 EUR; propozycja wniesienia 6,8529 % udziałów w spółce Amazon.co.uk Ltd. i 100 % udziałów w spółce Amazon.fr Holdings SAS do spółki LuxOpCo; udzielenie pożyczki spółce LuxOpCo. |
| | 18.4.2006 | Pisemna decyzja jedyne go zarządzającego spółki LuxSCS ([...] działający w imieniu osób trzecich) | Decyzja o podzieleniu na trzy części weksla własnego wystawionego przez spółkę LuxSCS w dniu 6 lutego 2006 r. na kwotę główną 194 672 760 USD na rzecz spółki Amazon.com, Inc.; podwyższenie kapitału zakładowego spółki LuxSCS poprzez wkład rzeczowy spółki ACI w formie weksli własnych ze Zjednoczonego Królestwa i Niemiec w zamian za emisję ograniczonych udziałów spółki LuxSCS. |
| | 19.04.2006 | Protokół nadzwyczajnego zgromadzenia wspólników spółki LuxSCS ([...] – prezes, [...] – sekretarz, [...] – skrutator) | Podwyższenie kapitału zakładowego spółki LuxSCS: decyzja o przyjęciu subskrypcji i płatności dokonanych przez spółkę Amazon.com, Inc. w odniesieniu do nowych ograniczonych akcji poprzez wkład rzeczowy; nowy skład spółki LuxSCS; zmiana statutu spółki. |

| Data | Rodzaj uchwały | Synteza |
|------------|--|---|
| 28.4.2006 | Pisemna decyzja jedyne go zarządzającego spółki LuxSCS ([...] – wiceprezes) | Przyjęcie do wiadomości dymisji [...] ze stanowiska zarządzającego spółką LuxOpCo i powołania [...] i [...] na stanowisko zarządzających spółką LuxOpCo; zatwierdzenie podwyższenia kapitału zakładowego spółki LuxSCS poprzez wniesienie wszystkich aktywów i pasywów przez spółkę ACI Holdings Limited z siedzibą w Gibraltarze („ACIH”) w zamian za ograniczone udziały spółki LuxSCS; wyrażenie zgody na przyznanie określonych praw własności intelektualnej spółek Amazon.co.uk Ltd., Amazon.fr Holdings SAS i Amazon.de GmbH; wyrażenie zgody na nabycie działalności w zakresie sprzedaży detalicznej w Europie spółki Amazon.com Int'l Sales, Inc. i w konsekwencji jej przeniesienia na spółkę LuxOpCo; zatwierdzenie umów licencyjnych dotyczących własności intelektualnej ze spółką LuxOpCo; połączenie niektórych ograniczonych współników spółki LuxSCS; pożyczka na rzecz spółki LuxOpCo. |
| 28.4.2006 | Protokół nadzwyczajnego zgromadzenia współników spółki LuxSCS ([...] – prezes, [...] – sekretarz, [...] – skrutator) | Podwyższenie kapitału zakładowego; decyzja o przyjęciu subskrypcji i płatności dokonanych przez spółkę ACI Holdings Limited w odniesieniu do wszystkich 3 750 ograniczonych udziałów; unieważnienie 1 993 udziałów; nowy skład struktury udziałowców spółki LuxSCS; zmiana statutu spółki. |
| 9.5.2006 | Protokół nadzwyczajnego zgromadzenia współników spółki LuxSCS ([...] – prezes, [...] – sekretarz, [...] – skrutator) | Zwolnienie z obowiązku zgłaszania praw; wprowadzenie zmiany w statucie spółki LuxSCS po włączeniu spółki Amazon.com Int'l Marketplace, Inc. do spółki Amazon Int'l Sales. |
| 27.6.2006 | Protokół nadzwyczajnego zgromadzenia współników spółki LuxSCS ([...] – prezes, [...] – sekretarz, [...] – skrutator) | Obniżenie osobistego agio emisyjnego spółki ACI Holdings ograniczonego pułapem po ostatecznym obliczeniu wkładu z 28 kwietnia 2006 r. |
| 22.5.2007 | Pisemna decyzja współników spółki LuxSCS ([...] – wiceprezes, [...] – wiceprezes, [...] – skarbnik i dyrektor) | Rozliczenie rocznych sprawozdań finansowych spółki LuxSCS zgodnie ze stanem na dzień 31 grudnia 2005 r. oraz uchwała o przedłożeniu rocznych sprawozdań finansowych jednemu udziałowcowi spółki LuxSCS w celu zatwierdzenia i o udzieleniu absolutorium jednemu zarządzającemu spółki LuxSCS za rok obrotowy zamknięty w dniu 31 grudnia 2005 r. |
| 22.5.2007 | Pisemna decyzja współników spółki LuxSCS ([...] – wiceprezes, [...] – wiceprezes, [...] – wiceprezes, skarbnik i dyrektor) | Przyjęcie rocznych sprawozdań finansowych zgodnie ze stanem na dzień 31 grudnia 2005 r. i podziału zysków; udzielenie absolutorium zarządzającym za rok obrotowy zamknięty w dniu 31 grudnia 2005 r. |
| 25.04.2008 | Pisemna decyzja jedyne go zarządzającego spółki LuxSCS ([...] – wiceprezes) | Rozliczenie rocznych sprawozdań finansowych spółki LuxSCS zgodnie ze stanem na dzień 31 grudnia 2006 r. i uchwała o przedłożeniu tych rocznych sprawozdań współnikom spółki LuxSCS w celu zatwierdzenia; decyzja o udzieleniu absolutorium jednemu zarządzającemu spółki LuxSCS za rok obrotowy zamknięty w dniu 31 grudnia 2006 r. |
| 25.4.2008 | Pisemna decyzja współników spółki LuxSCS ([...] – wiceprezes, [...] – wiceprezes, [...] – wiceprezes, skarbnik i dyrektor) | Przyjęcie rocznych sprawozdań finansowych zgodnie ze stanem na dzień 31 grudnia 2006 r. i podział zysków oraz uchwała o przedłożeniu rocznych sprawozdań współnikom spółki LuxSCS w celu zatwierdzenia; udzielenie absolutorium jednemu zarządzającemu za rok obrotowy zamknięty w dniu 31 grudnia 2006 r. |

| Data | Rodzaj uchwały | Synteza |
|------------|---|--|
| 18.6.2008 | Pisemna decyzja jedyne­go zarząd­zają­ce­go spółki LuxSCS ([...] – wiceprezes) | Przyjęcie rocznych sprawozdań finansowych spółki LuxOpCo zgodnie ze stanem na dzień 31 grudnia 2006 r. oraz zmiana i przyjęcie przez tę spółkę polityki w zakresie upoważnień do składania podpisów; Przyjęcie rocznych sprawozdań finansowych spółki Amazon Eurasia Holdings Sarl („AEH”) zgodnie ze stanem na dzień 31 grudnia 2006 r. oraz zmiana i przyjęcie polityki w zakresie upoważnień do składania podpisów. |
| 23.3.2009 | Pisemna decyzja jedyne­go zarząd­zają­ce­go spółki LuxSCS ([...] – wiceprezes) | Decyzja o wniesieniu do spółki AEH zagregowanego wkładu w wysokości 25 000 EUR w zamian za emisję nowych udziałów przez spółkę AEH. |
| 25.6.2009 | Pisemna decyzja współ­ników spółki LuxSCS ([...] – wiceprezes, [...] – prezes, [...] – wiceprezes, skarbnik i dyrektor) | Przyjęcie rocznych sprawozdań finansowych zgodnie ze stanem na dzień 31 grudnia 2008 r. i podziału zysków; udzielenie absolutorium jednemu zarząd­zają­ce­mu za rok obrotowy zamknięty w dniu 31 grudnia 2008 r. |
| 25.6.2009 | Pisemna decyzja jedyne­go zarząd­zają­ce­go spółki LuxSCS ([...] – prezes) | Rozliczenie rocznych sprawozdań finansowych spółki LuxSCS zgodnie ze stanem na dzień 31 grudnia 2009 r. i uchwała o przedłożeniu tych rocznych sprawozdań współ­nikom spółki LuxSCS w celu zatwierdzenia; propozycja udzielenia absolutorium jednemu zarząd­zają­ce­mu spółki LuxSCS za rok obrotowy zamknięty w dniu 31 grudnia 2008 r.; przyjęcie rocznych sprawozdań finansowych spółki LuxOpCo zgodnie ze stanem na dzień 31 grudnia 2008 r.; przyjęcie rocznych sprawozdań finansowych spółki AEH zgodnie ze stanem na dzień 31 grudnia 2008 r.; propozycja podwyższenia kapitału zakładowego spółki AEH poprzez wniesienie wkładu pieniężnego. |
| 6.7.2009 | Pisemna decyzja jedyne­go zarząd­zają­ce­go spółki LuxSCS ([...] – prezes, [...] – wiceprezes, [...] – wiceprezes, skarbnik i dyrektor) | Przyjęcie rocznych sprawozdań finansowych zgodnie ze stanem na dzień 31 grudnia 2008 r. i podziału zysków; udzielenie absolutorium jednemu zarząd­zają­ce­mu za rok obrotowy zamknięty w dniu 31 grudnia 2008 r. |
| 31.8.2009 | Pisemna decyzja jedyne­go zarząd­zają­ce­go spółki LuxSCS ([...] – prezes) | Zwołanie nadzwyczajnego zgromadzenia współ­ników spółki LuxSCS na dzień 1 września 2009 r. dotyczącego: zwolnienia z obowiązku zgłoszenia, zmiany statutu spółki LuxSCS po likwidacji spółki ACI Holdings Limited i, w rezultacie, przeniesienia jej 3 750 ograniczonych udziałów w spółce LuxSCS na jej spółkę dominującą – Amazon.com Int’l Sales, Inc. |
| 11.9.2009 | Protokół zgromadzenia współ­ników spółki LuxSCS ([...] – prezes, [...] – sekretarz, [...] – skrutator) | zwolnienia z obowiązku zgłoszenia, zmiany statutu spółki LuxSCS po likwidacji spółki ACI Holdings Limited i, w rezultacie, przeniesienia jej 3 750 ograniczonych udziałów w spółce LuxSCS na jej spółkę dominującą – Amazon.com Int’l Sales, Inc. |
| 7.12.2009 | Pisemna decyzja jedyne­go zarząd­zają­ce­go spółki LuxSCS ([...] – prezes) | Decyzja o podwyższeniu kapitału zakładowego spółki AEH poprzez wniesienie wkładu pieniężnego. |
| 22.12.2009 | Pisemna decyzja współ­ników spółki LuxSCS ([...] – prezes, [...] – wiceprezes, [...] – wiceprezes i skarbnik) | Wyrażenie zgody na podział dywidendy wpłaconej w ciągu roku obrotowego spółki LuxSCS. |
| 22.12.2009 | Pisemna decyzja jedyne­go zarząd­zają­ce­go spółki LuxSCS ([...] – prezes) | Podział dywidendy wpłaconej w ciągu roku obrotowego między współ­ników spółki LuxSCS. |

| | Data | Rodzaj uchwały | Synteza |
|--|------------|--|--|
| | 30.4.2010 | Pisemna decyzja jedyne­go zarząd­zają­ce­go spółki LuxSCS ([...] – prezes) | Przyjęcie rocznych sprawozdań finansowych spółki LuxOpCo zgodnie ze stanem na dzień 31 grudnia 2009 r.; przyjęcie rocznych sprawozdań finansowych spółki AEH zgodnie ze stanem na dzień 31 grudnia 2009 r. |
| | 28.5.2010 | Pisemna decyzja jedyne­go zarząd­zają­ce­go spółki LuxSCS ([...]- prezes) | Rozliczenie rocznych sprawozdań finansowych spółki LuxSCS zgodnie ze stanem na dzień 31 grudnia 2009 r. oraz uchwała o przedłożeniu ich wspólnikom spółki LuxSCS w celu zatwierdzenia i o udzieleniu absolutorium jednemu zarząd­zają­ce­mu spółki LuxSCS za rok obrotowy zamknięty w dniu 31 grudnia 2009 r.; przyjęcie do wiadomości zmiany siedziby statutowej wspólników i jedyne­go zarząd­zają­ce­go spółki LuxSCS. |
| | 14.6.2010 | Pisemna decyzja wspólników spółki LuxSCS ([...] – prezes, [...] – wiceprezes, [...] – wiceprezes i skarbnik) | Przyjęcie rocznych sprawozdań finansowych zgodnie ze stanem na dzień 31 grudnia 2009 r. i podziału zysków; udzielenie absolutorium jednemu zarząd­zają­ce­mu za rok obrotowy zamknięty w dniu 31 grudnia 2009 r. |
| | 5.7.2010 | Pisemna decyzja jedyne­go zarząd­zają­ce­go spółki LuxSCS ([...]- prezes) | Zatwierdzenie pieniężnych pożyczek udziałowców udzielanych przez spółkę LuxSCS na rzecz spółki AEH; wyrażenie zgody na podwyższenie kapitału zakładowego spółki AEH poprzez wniesienie wkładu rzeczowego w formie wierzytelności możliwych do odzyskania. |
| | 13.12.2010 | Pisemna decyzja jedyne­go zarząd­zają­ce­go spółki LuxSCS ([...]- prezes) | Zatwierdzenie pieniężnych pożyczek udziałowców udzielanych przez spółkę LuxSCS na rzecz spółki AEH; propozycja podwyższenia kapitału zakładowego spółki AEH poprzez wniesienie wkładu rzeczowego w formie wierzytelności możliwych do odzyskania; udzielenie pełnomocnictwa [...], [...] i [...] do działania w imieniu spółki LuxSCS w tym zakresie. |
| | 7.4.2011 | Pisemna decyzja wspólników spółki LuxSCS ([...] – prezes, [...] – wiceprezes) | Wyrażenie zgody na umieszczenie równowartości w EUR kwoty 41 mln GBP w rezerwie specjalnej spółki LuxSCS po wniesieniu 3 115 udziałów w spółce Video Island Entertainment Ltd. przez spółkę Amazon.com Int'l Sales, Inc. |
| | 7.4.2011 | Pisemna decyzja wspólników spółki LuxSCS ([...] – prezes) | Decyzja o zarekomendowaniu wspólnikom spółki LuxSCS umieszczenia równowartości w EUR kwoty 41 mln GBP w rezerwie specjalnej spółki LuxSCS po wniesieniu 3 115 udziałów w spółce Video Island Entertainment Ltd. przez spółkę Amazon.com Int'l Sales, Inc.; wyrażenie zgody na wniesienie wkładu przez spółkę LuxSCS do jej spółki zależnej LuxOpCo będącej w całości jej własnością w formie 3 115 udziałów w spółce Video Island Entertainment Ltd. |
| | 23.5.2011 | Pisemna decyzja wspólników spółki LuxSCS ([...] – prezes, [...] – wiceprezes, [...] – wiceprezes i skarbnik) | Przyjęcie rocznych sprawozdań finansowych zgodnie ze stanem na dzień 31 grudnia 2010 r. i podziału zysków; udzielenie absolutorium jednemu zarząd­zają­ce­mu za rok obrotowy zamknięty w dniu 31 grudnia 2010 r. |
| | 23.5.2011 | Pisemna decyzja jedyne­go zarząd­zają­ce­go spółki LuxSCS ([...] – prezes) | Rozliczenie rocznych sprawozdań finansowych spółki LuxSCS zgodnie ze stanem na dzień 31 grudnia 2010 r. i uchwała o przedłożeniu tych rocznych sprawozdań wspólnikom spółki LuxSCS w celu zatwierdzenia; propozycja udzielenia absolutorium jednemu zarząd­zają­ce­mu spółki LuxSCS za rok obrotowy zamknięty w dniu 31 grudnia 2010 r. |
| | 1.7.2011 | Pisemna decyzja jedyne­go zarząd­zają­ce­go spółki LuxSCS ([...] – prezes) | Zatwierdzenie pieniężnej pożyczki udziałowców udzielonej przez spółkę LuxSCS na rzecz spółki AEH; wyrażenie zgody – jako jedyny udziałowiec – na podwyższenie kapitału zakładowego spółki AEH poprzez wniesienie wkładu rzeczowego w formie wierzytelności możliwych do odzyskania. |

| Data | Rodzaj uchwały | Synteza |
|------------|--|---|
| 25.1.2012 | Pisemna decyzja jedyne­go zarząd­zają­ce­go spółki LuxSCS ([...] – prezes) | Przyjęcie do wiadomości dymisji [...] ze stanowiska zarząd­zają­ce­go spółką LuxOpCo i wyrażenie zgody na udzielenie abso­lutorium przez spółkę AEH; przyjęcie do wiadomości powoła­nia [...] na stanowisko nowego zarząd­zają­ce­go spółką LuxOpCo i spółką AEH; wyrażenie zgody na zmianę polityki w zakresie upoważnień do składania podpisów spółki LuxOpCo i spółki AEH; zatwierdzenie pieniężnej pożyczki udziałowców udzielo­nej przez jedyne­go udziałowca na rzecz spółki LuxSCS; wyrażenie zgody na podwyższenie kapitału zakładowego spółki AEH poprzez wniesienie wkładu rzeczowego w formie wierzytel­ności; zatwierdzenie zawarcia zmienionej i przeformułowanej umowy debetu przez spółkę LuxSCS; zatwierdzenie zawarcia umowy przeniesienia własności intelektualnej z dnia 28 marca 2011 r. z [nabycie Q] przez spółkę LuxSCS. |
| 23.4.2012 | Pisemna decyzja jedyne­go zarząd­zają­ce­go spółki LuxSCS ([...] – prezes) | Rozliczenie rocznych sprawozdań finansowych spółki LuxSCS zgodnie ze stanem na dzień 31 grudnia 2011 r. i udzielenie abso­lutorium jednemu zarząd­zają­ce­mu spółki LuxSCS za rok obrotowy zamknięty w dniu 31 grudnia 2011 r.; przyjęcie – jako udziałowiec LuxOpCo – rocznych sprawozdań finansowych zgodnie ze stanem na dzień 31 grudnia 2011 r.; przyjęcie – jako udziałowiec AEH – rocznych sprawozdań finansowych zgodnie ze stanem na dzień 31 grudnia 2011 r. |
| 27.4.2012 | Pisemna decyzja współ­ników spółki LuxSCS ([...] – prezes, [...] – wiceprezes, [...] – wiceprezes i skarbnik) | Przyjęcie rocznych sprawozdań finansowych zgodnie ze stanem na dzień 31 grudnia 2011 r. i podziału zysków; udzielenie abso­lutorium jednemu zarząd­zają­ce­mu za rok obrotowy zamknięty w dniu 31 grudnia 2011 r. |
| 27.8.2012 | Pisemna decyzja jedyne­go zarząd­zają­ce­go spółki LuxSCS ([...] – prezes) | Wyrażenie zgody na dymisję [...] ze stanowiska zarząd­zają­ce­go spółką LuxOpCo i spółką AEH; wyrażenie zgody na powoła­nie [...] i [...] na stanowiska nowych zarząd­zają­cych spółką LuxOpCo i spółką AEH oraz zmianę polityki w zakresie upoważnień do składania podpisów spółki LuxOpCo i spółki AEH; za­twierdzenie pieniężnej pożyczki udziałowców udzielonej przez spółkę LuxSCS na rzecz spółki AEH; wyrażenie zgody na pod­wyższenie kapitału zakładowego spółki AEH poprzez wniesienie wkładu rzeczowego. |
| 12.12.2012 | Pisemna decyzja jedyne­go zarząd­zają­ce­go spółki LuxSCS (reprezentowanego przez [...] na mocy pełnomocnictwa) | Zatwierdzenie powoła­nia [...] na stanowisko nowego zarząd­zają­ce­go spółką LuxOpCo i spółką AEH; wyrażenie zgody na zmianę polityki w zakresie upoważnień do składania podpisów spółki LuxOpCo i spółki AEH; wyrażenie zgody na dymisję [...] ze stanowiska zarząd­zają­ce­go spółką LuxOpCo i spółką AEH. |
| 2.4.2013 | Pisemna decyzja jedyne­go zarząd­zają­ce­go spółki LuxSCS (reprezentowanego przez [...] na mocy pełnomocnictwa) | Rozliczenie rocznych sprawozdań finansowych spółki LuxSCS zgodnie ze stanem na dzień 31 grudnia 2012 r. i udzielenie abso­lutorium jednemu zarząd­zają­ce­mu spółki LuxSCS; przyjęcie – jako udziałowiec AEH – rocznych sprawozdań finansowych zgodnie ze stanem na dzień 31 grudnia 2012 r.; przyjęcie – jako udziałowiec LuxOpCo – rocznych sprawozdań finansowych zgodnie ze stanem na dzień 31 grudnia 2012 r.; zatwierdzenie zawarcia przez spółkę LuxSCS umowy kupna aktywów w celu nabycia określonych aktywów w [nabycie W1] i [nabycie W2]; wyrażenie zgody na przyjęcie przez spółkę LuxSCS zmiany umowy przeniesienia własności intelektualnej zawartej ze spółką Elkotob.com LLC. |
| 8.4.2013 | Pisemna decyzja współ­ników spółki LuxSCS (reprezentowanych przez [...] na mocy pełnomocnictwa, [...] – wiceprezes, [...] – wiceprezes i skarbnik) | Przyjęcie rocznych sprawozdań finansowych zgodnie ze stanem na dzień 31 grudnia 2012 r. i podziału zysków; udzielenie abso­lutorium jednemu zarząd­zają­ce­mu za rok obrotowy zamknięty w dniu 31 grudnia 2012 r. |

- (217) Jak wskazano w tabeli 14, pisemne uchwały jedyne go zarządzającego spółki LuxSCS i protokoły zgromadzeń wspólników spółki LuxSCS sporządzone w okresie od powstania spółki w 2004 r. do 2013 r. wskazują, że jedyny zarządzający i wspólnicy spółki LuxSCS ograniczali się przede wszystkim do poruszania tematów związanych z nadzorowaniem ich inwestycji jako wspólników spółki LuxSCS, takich jak zmiany kapitału zakładowego, zastrzyki kapitałowe, udzielanie pożyczek przedsiębiorstwom powiązanym i inne decyzje finansowe związane ze spółką LuxSCS i jej spółkami zależnymi. Decyzje wyrażone w pisemnych uchwałach i protokołach dotyczyły również powołań zarządzających spółkami zależnymi, udzielanych im absolutorii lub ich dymisji, zmian statutu spółki i przyjmowania sprawozdań finansowych.
- (218) Spośród 46 pisemnych decyzji i protokołów przedstawionych w tabeli [14] jedynie cztery pisemne uchwały, które przedstawiono poniżej, dotyczą wartości niematerialnych i prawnych.
- W dniu 14 stycznia 2005 r. jedyny zarządzający spółki LuxSCS przyjął i zatwierdził zawarcie przez spółkę LuxSCS umowy przystąpienia i dwóch umów dotyczących podziału kosztów (w tym umowę o podziale kosztów) w grudniu 2004 r. i w styczniu 2005 r.
 - W dniu 28 kwietnia 2006 r. w ramach reorganizacji działalności w zakresie sprzedaży detalicznej w Europie jedyny zarządzający spółki LuxSCS zatwierdził przeniesienie na rzecz spółki LuxSCS treści redakcyjnych, znaków towarowych zastrzeżonych i nazw domen spółek Amazon.co.uk Ltd, Amazon.fr Holding SAS i Amazon.de GmbH oraz podpisanie umowy licencyjnej ze spółką LuxOpCo. Jedyny zarządzający zezwolił również na wykonanie tych umów.
 - W dniu 25 stycznia 2012 r. jedyny zarządzający spółki LuxSCS przyjął i zatwierdził umowę o przeniesieniu własności intelektualnej, którą zawarła spółka LuxSCS i [nabycie Q] i która weszła w życie w dniu 29 marca 2011 r. Jedyny zarządzający zezwolił również na wykonanie umowy o przeniesieniu własności intelektualnej.
 - W dniu 2 kwietnia 2013 r. zgłoszono, że spółka LuxSCS i spółka ATI zawarły umowę kupna aktywów z dnia 1 marca 2013 r. w celu nabycia określonych aktywów od osoby trzeciej, w tym kodów oprogramowania i wszystkich związanych z nimi praw własności intelektualnej. Jedyny zarządzający spółki LuxSCS zatwierdził umowę kupna aktywów i udzielenie licencji spółce LuxOpCo.

2.3.5. INFORMACJE NA TEMAT UMÓW LICENCYJNYCH DOTYCZĄCYCH WŁASNOŚCI INTELEKTUALNEJ ZAWARTYCH MIĘDZY PODMIOTAMI NALEŻĄCYMI DO GRUPY AMAZON A PODMIOTAMI NIEPOWIĄZANYMI

2.3.5.1. Umowy M.com

- (219) Poza umowami M.com wyszczególnionymi w motywie 142 Amazon zawarł jedenaście dodatkowych umów M.com w latach 2004–2006 z przedsiębiorstwami Bombay Company, DVF, Bebe, Marks & Spencer, Sears Canada, Hobby Hub, Benefit Cosmetic, Timex.com, Mothercare UK i Devanlay US ⁽²³¹⁾.
- (220) Amazon wyjaśnił, że partnerzy M.com nie mieli dostępu do samej technologii Amazona. Amazon korzystał natomiast ze swojej technologii, aby świadczyć usługi informatyczne i usługi w zakresie handlu elektronicznego na rzecz swoich partnerów ⁽²³²⁾. Jak wyjaśnił Amazon, zgodnie z umowami M.com „Amazon zobowiązał się do udostępnienia technologii związanych z handlem elektronicznym, aby umożliwić osobom trzecim prowadzenie własnych stron internetowych do celów sprzedaży detalicznej. Klienci M.com, tacy jak klient [A], otrzymali jedynie technologię i nie wykorzystywali ani nie otrzymali żadnego prawa do znaków towarowych zastrzeżonych, znaków towarowych, informacji dotyczących klientów Amazona ani żadnych innych wartości niematerialnych i prawnych Amazona” ⁽²³³⁾. Amazon wyjaśnił ponadto, że zamiast indywidualnie ustalać ceny każdego elementu

⁽²³¹⁾ Pismo Amazona z piątku, dnia 12 czerwca 2015 r.

⁽²³²⁾ „Amazon Final Transcripts”: [wiceprezes działu „Technology – Software Development” spółki Amazon Corporate LLC, Stany Zjednoczone, były wiceprezes Kindle, Amazon Corporate LLC, Stany Zjednoczone], 18 listopada 2014 r., pkt 3602: 3–25; pkt 3603:1, „Q. M.com or enterprise solutions, in that program Amazon took all of the technologies that it had developed for its own website business [...] and made them available to third-party retailers? [...] Is that correct? A. That’s a reasonable description. Q: Okay. And these third parties [...] then used this technology to build and operate their own eCommerce system and website; is that correct? A: That’s not quite correct. It was Amazon, my team specifically that took those technologies and assembled them, extended them, customised them and operated the technology day to day on behalf of that retailer. What the retailer would be doing is they would be managing their pricing, their promotions, their merchandising, their marketing, these elements [...] we would be their IT and eCommerce department, but they would be what gets referred to as the merchandising and pricing and marketing department”.

⁽²³³⁾ Pismo Amazona z piątku, dnia 12 czerwca 2015 r.

swojej oferty zastosował do ustalania cen w odniesieniu do umów M.com podejście globalne ⁽²³⁴⁾. Umowy M.com, które zawarto po wydaniu przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, zawierają postanowienia, zgodnie z którymi każda strona otrzymuje jedynie niewyłączną i ograniczoną licencję na własność intelektualną swojego partnera, wyłącznie do celów wykonania umowy.

- (221) Amazon podkreślił, że istnieją znaczne różnice między umowami M.com a umową licencyjną zawartą między spółką LuxSCS a spółką LuxOpCo, ponieważ „zgodnie z umową między spółką LuxOpCo a spółką LuxSCS spółka LuxOpCo uzyskała całkowity dostęp do danych klientów, które dotyczą milionów klientów. W pozostałych umowach M.com nie przewidziano takiego dostępu do danych. Ponadto umowa między spółką LuxSCS a spółką LuxOpCo obejmowała znaki towarowe zastrzeżone i domeny, których nie uwzględniono w pozostałych umowach M.com” ⁽²³⁵⁾. Amazon wyjaśnił, że nigdy nie udzielił licencji na dane klientów osobom trzecim ⁽²³⁶⁾.
- (222) Umowy M.com wyszczególnione w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych opisano bardziej szczegółowo w motywach 223–229.
- (223) Zgodnie z umową [A] Amazon zobowiązał się do stworzenia, rozwoju, hostingu i zapewnienia funkcjonowania nowej strony internetowej [A] i sklepu [A] na stronach internetowych Amazona, które miały zastąpić dotychczasową stronę internetową przedsiębiorstwa [A] przeznaczoną do handlu elektronicznego. Przedsiębiorstwo [A] ustalało ceny produktów przeznaczonych na sprzedaż zarówno na stronie [A], jak i w sklepie [A], działając jako oficjalny sprzedawca ⁽²³⁷⁾. Amazon odpowiadał za wysyłkę i przeładunek przesyłek aż do chwili ich dostarczenia do końcowych klientów, a także za świadczenie usług na rzecz klientów. Przedsiębiorstwo [A] i Amazon nie wymieniły żadnych tytułów własności ani praw własności intelektualnej, chyba że zostało to wyraźnie określone w umowie. Prawa do korzystania z własności intelektualnej Amazona, które uznano za rozsądnie konieczne do wykonania umownych zobowiązań stron, stanowiły przedmiot niewyłącznej, ograniczonej i niepodlegającej przeniesieniu licencji udzielonej przez Amazon przedsiębiorstwu [A] ⁽²³⁸⁾. Przedsiębiorstwo [A] udzieliło Amazonowi podobnych licencji na korzystanie z własności intelektualnej przedsiębiorstwa [A] ⁽²³⁹⁾. W chwili uruchomienia informacje na temat klientów, które uzyskano dzięki dwóm sklepom internetowym, były współwłasnością stron. Jeżeli chodzi o dane zgromadzone przed datą uruchomienia, pozostawały one ich wyłączną własnością ⁽²⁴⁰⁾.
- (224) Zgodnie z przyjętą strukturą wynagrodzenia przedsiębiorstwo [A] miało pokryć koszty projektu (15 mln USD) i koszty podstawowe (które wzrosły w latach 2001–2006 z 7 mln USD do 35 mln USD). Ponadto przedsiębiorstwo [A] miało pokrywać jednostkowe koszty zmienne, które wyszczególniono w tabeli 15, oraz pozostałe koszty – tzw. koszty dodatkowe (w wysokości 0,05–13,75 USD od sprzedanej sztuki) związane z pakowaniem i ponadwymiarowym charakterem sprzedawanych artykułów. Co więcej, przedsiębiorstwo [A] miało płacić Amazonowi prowizję w wysokości odsetka sprzedaży, którą przedstawiono w tabeli 16.

Tabela 15

Koszty zmienne pokrywane przez przedsiębiorstwo [A] ⁽²⁴¹⁾

(USD)

| Jednostkowe koszty zmienne (USD/sztuka) | Rok 1 | Rok 2 | Rok 3 | Rok 4 | Rok 5 | Rok 6 |
|---|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Możliwe do posortowania | 2,36 | 2,36 | 2,10 | 1,87 | 1,78 | 1,78 |
| Możliwe do przewiezienia | 3,83 | 3,83 | 3,57 | 3,27 | 3,13 | 3,13 |

⁽²³⁴⁾ „Amazon Final Transcripts”: [wiceprezes działu „Technology – Software Development” spółki Amazon Corporate LLC, Stany Zjednoczone, były wiceprezes Kindle, Amazon Corporate LLC, Stany Zjednoczone], 18 listopada 2014 r., pkt 3540: 24 i 25, pkt 3541: 1–25, pkt 3542: 1–25; „Q: [...] And given that these deals involved services and technology, how did Amazon price them? A: Well, the way we priced these deals was essentially looking at them as a holistic bundle [...]”.

⁽²³⁵⁾ Pisma Amazona z dnia 31 lipca 2015 r. i z dnia 15 stycznia 2016 r.

⁽²³⁶⁾ Pisma Amazona z dnia 12 czerwca 2015 r. i z dnia 15 stycznia 2016 r.

⁽²³⁷⁾ Umowa [A], sekcja 4.4 („Pricing”).

⁽²³⁸⁾ Pkt 14.4.1.1 („Trademarks”) umowy [A] stanowi, co następuje: „ACI hereby grants to [A], during the Term, a limited, non-exclusive, non-transferable (except in accordance with Section 22.7) license, which [A] may sublicense only to its Affiliates to use within the Territory such ACI Content and Trademarks supplied by ACI hereunder: (a) only within the Territory; (b) only as is reasonably necessary to perform its obligations under this Agreement; and (c) only for the purposes contemplated under this Agreement”. Pkt 14.4.1.2 („Limited License”) umowy [A] stanowi, co następuje: „ACI grants to [A], for a term ending on the earlier of: (a) August 31, 2006; or (b) twelve (12) months following any termination of the Term by [A] pursuant to Section 13.2, or six (6) months following any termination of the Term by [A] pursuant to Section 13.3.2, a limited, temporary, non-exclusive, non-transferable (except in accordance with Section 22.7) license to use the ACI Intellectual Property (excluding Trademarks, URLs and domain names of ACI and its Affiliates), solely as necessary to permit [A] to continue the operation, maintenance and support of the [A] Site (or any successor Web Site, whether hosted by [A] directly or by a Third Party) in the form such exists as of the effective date of any termination of this Agreement as provided above”.

⁽²³⁹⁾ Umowa [A], sekcja 14.4.2 („[A]”).

⁽²⁴⁰⁾ Umowa [A], sekcja 11 („Customer Information and Other Data”).

⁽²⁴¹⁾ Załącznik S („Exhibit S”) do umowy [A].

(USD)

| Jednostkowe koszty zmienne (USD/sztuka) | Rok 1 | Rok 2 | Rok 3 | Rok 4 | Rok 5 | Rok 6 |
|--|---|-----------------------------|-------|-------|-------|-------|
| Nieemożliwe do posortowania lub nie- możliwe do przewiezienia | 4,83 | 4,83 | 4,81 | 4,48 | 4,28 | 4,28 |
| Sztuki w modelu dropshippingu | 0,75 | 0,75 | 0,75 | 0,75 | 0,75 | 0,75 |
| Sztuki w modelu dropshippingu z kartą podarunkową [...] | 0,75 | Bezpłatna karta podarunkowa | | | | |
| Zwroty od klientów | Takie same jak jednostkowe koszty zmienne za każdy produkt [...] od- esłany do Amazona lub jego spółek zależnych | | | | | |
| Zwroty od handlowców | 1,00 | 1,00 | 1,00 | 1,00 | 1,00 | 1,00 |

Tabela 16

Prowizje od sprzedaży płacone przez przedsiębiorstwo [A]

(%)

| | Rok 1 | Rok 2 | Rok 3 | Rok 4 | Rok 5 | Rok 6 |
|---|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Prowizja od sprzedaży produktów (in- nych niż produkty katalogowe [...]) | 5,0 | 5,0 | 4,5 | 4,0 | 4,0 | 4,0 |
| Dodatkowa prowizja od sprzedaży materiałów włókienniczych | 2,5 | 2,5 | 3,0 | 3,5 | 3,5 | 3,5 |
| Prowizja od sprzedaży produktów (produkty katalogowe [...]) | 2,0 | 2,5 | 2,5 | 2,5 | 3,0 | 3,0 |

- (225) Ze swojej strony Amazon miał płacić przedsiębiorstwu [A] prowizję za polecenia (*referral fee*) dotyczącą produktów Amazona sprzedawanych na stronie internetowej [A]. Opłata ta wynosiła 5 % sprzedaży w latach 2001 i 2002, 4,5 % – w 2003 r. i 4 % – w latach 2004–2006.
- (226) Następnie umowę [A], która pierwotnie miała obowiązywać przez pięć lat, przedłużono do dnia 31 sierpnia 2011 r., kiedy Amazon i przedsiębiorstwo [A] zakończyły stosunki handlowe ⁽²⁴²⁾.
- (227) Umowa [G] obejmowała przede wszystkim rozwój, hosting i sprawne funkcjonowanie części strony internetowej Amazona, którą dzieliły obie marki w celu sprzedaży produktów wybieranych i zapewnianych przez przedsiębiorstwo [G]. Po uruchomieniu dzielonej przestrzeni sprzedażowej przedsiębiorstwo [G] zobowiązało się zaprzestać prowadzenia swojej strony internetowej i przekierować cały ruch ze swojej strony internetowej na dzieloną przestrzeń sprzedażową. Amazon ustalał ceny produktów, które były sprzedawane w dzielonej przestrzeni sprzedażowej. Kupował produkty od przedsiębiorstwa [G] i odsprzedawał je klientom końcowym ⁽²⁴³⁾. Przedsiębiorstwo [G] było właścicielem wszystkich artykułów sprzedawanych w centrach dystrybucji Amazona i ponosiło ryzyko strat związanych z tymi zapasami. Przedsiębiorstwo [G] i Amazon nie wymieniły żadnych tytułów własności ani praw własności intelektualnej, chyba że zostało to wyraźnie określone w umowie. Prawa własności intelektualnej, które uznano za rozsądnie konieczne do wykonania umownych zobowiązań stron, zostały udzielone przez Amazon na rzecz przedsiębiorstwa [G] i przez przedsiębiorstwo [G] na rzecz Amazona na zasadzie niewyłącznej i nieprzenoszalnej licencji ⁽²⁴⁴⁾. Przedsiębiorstwo [G] miało pokrywać ⁽²⁴⁵⁾ koszty projektu w wysokości 19,5 mln USD w pierwszym roku, roczne koszty podstawowe, które w 2004 r. wyniosły 70 mln USD, opłatę za obsługę zamówień w wysokości 1,7–4,5 USD za sztukę oraz prowizję, która wynosiła początkowo 4 % sprzedaży, a następnie wzrastała stopniowo na przestrzeni lat i osiągnęła 6 %.

⁽²⁴²⁾ Pismo Amazona z piątku, dnia 15 stycznia 2016 r.

⁽²⁴³⁾ Umowa [G], sekcje 5.5 („Pricing of Selected Product Units”) i 9.1 („Sale of Selected Product Units to Customers Through the ACT Site: Procedure”).

⁽²⁴⁴⁾ Umowa [G], sekcja 16 („Proprietary Rights and Licenses, Restrictions”).

⁽²⁴⁵⁾ Umowa [G], sekcja 13 („Compensation”).

- (228) Zgodnie z umowami [H] i [B] Amazon zobowiązał się do stworzenia nowych stron internetowych przeznaczonych do handlu elektronicznego (strony *mirror*), które miały zastąpić dotychczasowe strony internetowe przedsiębiorstw [H] i [B]. Amazon odpowiadał za stworzenie, hosting i sprawne funkcjonowanie strony przeznaczonej do handlu elektronicznego⁽²⁴⁶⁾. Zobowiązał się również do zapewnienia, by informacje dostępne na stronach *mirror* i ich funkcjonowanie były zauważalnie podobne do informacji dostępnych na stronie internetowej Amazona i jej funkcjonowania. W zamian za to Amazon otrzymywał istniejące dane klientów przedsiębiorstw [B] i [H] oraz mógł prezentować produkty Amazona na stronach *mirror*. Amazon opłacał prowizje za polecenia wynoszące 5–6 % wartości sprzedaży na rzecz dwóch odnośnych kontrahentów. Przedsiębiorstwa [H] i [B] dzieliły się z Amazonem wszystkimi istniejącymi informacjami na temat klientów pozyskanych przed uruchomieniem stron *mirror*⁽²⁴⁷⁾. W chwili uruchomienia obie strony były współwłaścicielami informacji na temat klientów uzyskanych dzięki stronom *mirror*. Zgodnie z umowami każda ze stron udzielała drugiej stronie ograniczonej, niewyłączonej i nieprzenoszalnej licencji w celu korzystania z jej własności intelektualnej, którą uznano za rozsądnie konieczną do celów wykonania zobowiązań przewidzianych w umowie⁽²⁴⁸⁾.
- (229) Zgodnie z umową [I] Amazon nie zapewnił przedsiębiorstwu [I] platformy handlu elektronicznego, ale zobowiązał się, by produkty przedsiębiorstwa [I] były oferowane do sprzedaży i uwzględnione w wyszukiwarkach i narzędziach nawigacji na stronie internetowej Amazona. Przedsiębiorstwo [I] miało wypłacać wynagrodzenie w wysokości 8–9 % sprzedaży generowanej dzięki stronie internetowej Amazona.

2.3.5.2. *Inne umowy licencyjne dotyczące własności intelektualnej między grupą Amazon a podmiotami niepowiązanymi*

- (230) Amazon sporządził wszystkie umowy licencyjne dotyczące własności intelektualnej, które zawierał z osobami trzecimi od 2000 r. Żadna z tych umów nie dotyczyła przeniesienia własności intelektualnej, które byłoby porównywalne z przeniesieniem własności przewidzianym w umowie licencyjnej. Przedstawione umowy nie dotyczą żadnego przeniesienia znaku towarowego zastrzeżonego, technologii platformy handlu elektronicznego ani bazy danych klientów Amazona. Dotyczą one udzielenia licencji na zarejestrowany patent albo na treści cyfrowe.
- (231) Zdaniem Amazona umowy te „nie mają żadnego związku z oceną przeprowadzaną w ramach interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 2003 r. w zakresie zasad pomocy państwa: [a] umowy te można było wykorzystać wyłącznie w ramach analizy zgodnie z metodą porównywalnej ceny niekontrolowanej, natomiast analiza w ramach interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 2003 r. została właściwie przeprowadzona zgodnie z metodą podziału zysków rezydualnych; [b] w każdym razie większość umów zawartych w okresie stosowania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 2003 r. (od 2006 r. do połowy 2014 r.) nie obejmuje wszystkich składowych własności intelektualnej, które wchodziły w skład własności intelektualnej uwzględnionej w umowie licencyjnej zawartej między spółką LuxSCS a spółką LuxOpCo („wartości niematerialne i prawne,); [c] ponadto jedyne umowy, które są w pewnym zakresie podobne do umowy zawartej między spółką LuxOpCo a spółką LuxSCS, zostały zawarte po wydaniu interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 2003 r., przez co nie można było zakwalifikować ich do oceny w ramach interpretacji indywidualnej prawa podatkowego 2003 r. w zakresie zasad pomocy państwa, ponieważ w tamtej chwili nie mogły one posłużyć do przeprowadzenia analizy cen transferowych”⁽²⁴⁹⁾.

2.3.6. OPIS NOWEJ STRUKTURY HANDLOWEJ I PODATKOWEJ AMAZONA W LUKSEMBURGU POTWIERDZONEJ W INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ PRAWA PODATKOWEGO Z 2014 R.

- (232) W maju 2014 r. Amazon otrzymał od luksemburskich organów podatkowych nową interpretację indywidualną prawa podatkowego, która dotyczyła zmian w strukturze handlowej i podatkowej Amazona w Luksemburgu. Zgodnie z nową strukturą handlową rola spółki LuxSCS [...]. Najważniejszą zmianą w tej strukturze było utworzenie nowej spółki [...], którą włączono w istniejącą strukturę między [...].
- (233) W ramach nowej struktury handlowej organizacja dotychczasowej platformy w spółce LuxOpCo [...] ⁽²⁵⁰⁾. W związku z tym [60–70] pracowników, którzy wcześniej pracowali w zespole ds. lokalizacji i tłumaczenia spółki LuxOpCo, zostało przeniesionych do zespołu ds. rozwoju i tłumaczenia oprogramowania [...] ⁽²⁵¹⁾. Jeżeli chodzi o umowę licencyjną, obecnie [...] uiszcza na rzecz spółki LuxSCS opłatę ⁽²⁵²⁾ w zamian za prawo do korzystania z wartości niematerialnych i prawnych do celów prowadzenia platformy handlu elektronicznego w Europie ⁽²⁵³⁾.

⁽²⁴⁶⁾ Umowa [H], sekcja 2.1 („Mirror Site: Development”) i umowa [B], sekcja 2.1 („Mirror Site: Development”).

⁽²⁴⁷⁾ Umowa [H], sekcja 5.2 („Existing Customer Information Delivery”) i umowa [B], sekcja 5.2 („Existing Customer Information Delivery”).

⁽²⁴⁸⁾ Umowa [H], sekcja 9.2 („Licenses”) i umowa [B], sekcja 10.2 („Licenses”).

⁽²⁴⁹⁾ Pismo Amazona z piątku, dnia 12 czerwca 2015 r.

⁽²⁵⁰⁾ Pismo Amazona z piątku, dnia 15 stycznia 2016 r.

⁽²⁵¹⁾ Pismo Amazona z piątku, dnia 22 stycznia 2016 r.

⁽²⁵²⁾ [...] będzie uiszczać opłatę na rzecz [...]. Jeżeli jednak po uiszczeniu opłaty wynagrodzenie należne z tytułu [...], opłata zostanie dostosowana [...].

⁽²⁵³⁾ Jak przewidziano w pkt 9.7 umowy licencyjnej („Binding effect. Assignment”), każda ze stron miała prawo do przeniesienia swoich praw i zobowiązań z tytułu tej umowy bez konieczności uzyskania zgody drugiej strony, pod warunkiem że beneficjentem będzie przedsiębiorstwo powiązane przenoszącego.

- (234) Główna działalność [...] polega na [...]. Główną usługą świadczoną przez [...] jest [...]. [...] zarządza również [...]. Ponadto [...] zapewnia [...] i odpowiada za [...]. [...] natomiast będzie pobierać opłaty [...] ⁽²⁵⁴⁾, [...] ⁽²⁵⁵⁾ i [...] ⁽²⁵⁶⁾ od [...].
- (235) We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z dnia 14 maja 2014 r. uznano, że opłata za polecenia, którą miała uiszczać spółka LuxOpCo, była zbyt niska w stosunku do średniej opłaty za polecenia naliczanej od handlowców zewnętrznych ⁽²⁵⁷⁾. Aby uzasadnić fakt, że [...] chciało przyznać spółce LuxOpCo rabat na opłatę za polecenia, przedstawiono następujące przyczyny:
1. w obniżonej opłacie za polecenia „uwzględniono sytuację i perspektywy finansowe [opis sytuacji rynkowej w zakresie sprzedaży detalicznej i strategii Amazona]” ⁽²⁵⁸⁾;
 2. [opis strategii handlowej Amazona]. Gdyby [...] miało naliczać opłatę za polecenia w wysokości [4–6] % w celu pokrycia swoich kosztów za świadczenie usług na platformie, [prognozy Amazona], co byłoby niekorzystne dla [...] w obu przypadkach. Ponadto rabat, który [...] zobowiązało się przyznać, ograniczał się do [...]. Ponieważ przydzielone wydatki w zakresie technologii i platform wynosiły około [4–6] % obrotu, który spółka LuxOpCo miała uzyskać na działalności w zakresie sprzedaży detalicznej w 2014 r., [...]. W związku z tym opłata za polecenia niższa niż [4–6] % wydawała się lepszym rozwiązaniem dla spółki LuxOpCo niż inwestycja w samą technologię i samą platformę ⁽²⁵⁹⁾.
- (236) Zgodnie z nową strukturą handlową rola spółki ASE pozostała niezmienną. Spółka ASE w dalszym ciągu będzie prowadzić działalność związaną z programem Marketplace w Europie i będzie zarządzać tą działalnością. Zamiast uiszczać opłatę na rzecz spółki LuxOpCo za wszystkie wartości niematerialne i prawne, na które udziela ona sublicencji, spółka ASE uiszcza obecnie opłatę na rzecz [...].
- (237) Rola lokalnych europejskich przedsiębiorstw powiązanych również pozostaje niezmienną w ramach nowej struktury handlowej.

2.4. OPIS WŁAŚCIWYCH KRAJOWYCH RAM PRAWNYCH

- (238) 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”).
- (239) 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”.
- (240) Zgodnie z art. 159 ustawy o podatku dochodowym podatnicy będący rezydentami są zobowiązani do zapłaty podatku od wszystkich swoich zysków ⁽²⁶⁰⁾. Zgodnie z art. 160 ustawy o podatku dochodowym spółki niebędące rezydentami są zobowiązane do zapłaty krajowego podatku dochodowego ⁽²⁶¹⁾ zgodnie z definicją w art. 156 ustawy o podatku dochodowym ⁽²⁶²⁾. Od 2011 r. standardowa stawka podatku od dochodu podlegającego opodatkowaniu wszystkich spółek podlegających opodatkowaniu w Luksemburgu wynosi 28,80 % ⁽²⁶³⁾.

⁽²⁵⁴⁾ Opłata [...].

⁽²⁵⁵⁾ Opłata [...] do uiszczenia przez [...].

⁽²⁵⁶⁾ [...] otrzyma zwrot swoich kosztów w wysokości od [1–10] % do [1–10] % za świadczenie dzielonych usług.

⁽²⁵⁷⁾ Zgodnie z motywem 39 lit. a) wniosku o porozumienie APA z 2014 r. [...].

⁽²⁵⁸⁾ Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 2014 r., 2 kwietnia 2014 r., pkt 39 lit. a), s. 11.

⁽²⁵⁹⁾ Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 2014 r., 2 kwietnia 2014 r., pkt 39 lit. c), s. 11.

⁽²⁶⁰⁾ Zgodnie z art. 159 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym: „za podatników będących rezydentami, którzy są objęci podatkiem dochodowym od podmiotów zbiorowych uznaje się podmioty o charakterze zbiorowym wyszczególnione poniżej, jeżeli ich siedziba statutowa lub siedziba główna znajduje się na terytorium Wielkiego Księstwa”. Zgodnie z art. 159 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym: „podatek dochodowy od podmiotów zbiorowych obejmuje wszystkie dochody podatnika”.

⁽²⁶¹⁾ Zgodnie z art. 160 ustawy o podatku dochodowym: „za podmioty objęte podatkiem dochodowym od podmiotów zbiorowych w zakresie ich dochodów krajowych w rozumieniu art. 156, uznaje się podmioty o charakterze zbiorowym wyszczególnione w art. 159, które nie posiadają ani siedziby statutowej, ani siedziby głównej na terytorium Wielkiego Księstwa”.

⁽²⁶²⁾ Zgodnie z art. 156 ustawy o podatku dochodowym: „za dochody krajowe podatników niebędących rezydentami uznaje się: 1. zysk z działalności handlowej w rozumieniu art. 14 i 15: a) jeżeli został uzyskany bezpośrednio lub pośrednio przez stały zakład lub stałego przedstawiciela w Wielkim Księstwie, chyba że stały przedstawiciel jest hurtownikiem, pośrednikiem lub niezależnym przedstawicielem handlowym”.

⁽²⁶³⁾ Luksemburski podatek dochodowy od osób prawnych obejmuje podatek dochodowy od podmiotów zbiorowych w wysokości 21 % oraz, w odniesieniu do spółek z siedzibą w mieście Luksemburgu, komunalny podatek handlowy w wysokości 6,75 %. Ponadto do stawki podatkowej w wysokości 21 % dodaje się składkę na fundusz pracy w wysokości 5 %, którą oblicza się w oparciu o podatek dochodowy od podmiotów zbiorowych. W 2012 r. podatek solidarnościowy wzrósł z 5 % do 7 %; zmiana ta miała wejść w życie od roku podatkowego 2013. Po zmianach wprowadzonych od roku podatkowego 2013 średnia stawka podatku dochodowego wzrosła z 28,80 % do 29,22 % dla miasta Luksemburga. Ponadto luksemburskie spółki podlegają rocznemu podatkowi od majątku, który jest pobierany w dniu 1 stycznia każdego roku i który wynosi 0,5 % ich światowego majątku netto.

- (241) Przed wejściem w życie art. 56 bis ustawy o podatku dochodowym w styczniu 2017 r. uznano, że zasada ceny rynkowej została uwzględniona w luksemburskim prawie podatkowym poprzez art. 164 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym, zgodnie z którym: „ukryte wypłaty zysków należy zaliczyć do dochodu podlegającemu opodatkowaniu. Ukryta wypłata zysków ma w szczególności miejsce, jeżeli udziałowiec, członek lub osoba zainteresowana otrzymuje, pośrednio lub bezpośrednio, korzyści z przedsiębiorstwa lub stowarzyszenia, których nie otrzymałby w normalnych warunkach, gdyby nie posiadał tego statusu”⁽²⁶⁴⁾. Zgodnie z dominującą wykładnią art. 164 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym, który istnieje od 1967 r., transakcje między przedsiębiorstwami należącymi do jednej grupy należy wynagradzać tak, jakby zostały one uzgodnione przez przedsiębiorstwa niepowiązane prowadzące negocjacje w porównywalnych okolicznościach zgodnie z zasadą ceny rynkowej. Potwierdza to również wyjaśnienie, które Luksemburg przedstawił w pkt 64 swoich uwag na temat decyzji o wszczęciu postępowania: „zasada ceny rynkowej dotycząca spółek podlegających opodatkowaniu z siedzibą w Wielkim Księstwie Luksemburga została odzwierciedlona w art. 164 ust. 3 i art. 18 zmienionej ustawy z dnia 4 grudnia 1967 r. o podatku dochodowym, mimo że pojęcie „zasady ceny rynkowej”, nie zostało w nich wyraźnie zastosowane. Zasada ta jednak stanowi podstawę tych przepisów”. Luksemburg wyjaśnił również, że ani w art. 18, ani w art. 164 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym nie wprowadzono rozróżnienia między transakcjami międzynarodowymi a transakcjami krajowymi ani między przedsiębiorstwami wielonarodowymi a grupami działającymi wyłącznie na terytorium krajowym. W związku z tym luksemburskie przepisy i praktyki w zakresie cen transferowych odzwierciedlają wytyczne OECD, nawet jeżeli w art. 164 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym wyraźnie się do nich nie odniesiono⁽²⁶⁵⁾.
- (242) Odnośna stosowana od wielu lat wykładnia art. 164 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym została skodyfikowana przez luksemburskie organy podatkowe w szeregu okólników, tj. w okólnikach LIR nr 164/2 z dnia 28 stycznia 2011 r. i nr 164/2 bis z dnia 8 kwietnia 2011 r. („okólniki”), które dotyczą stosowania zasady ceny rynkowej do transakcji finansowych wewnątrz grupy. Poza szczególnymi wytycznymi w zakresie stosowania zasady ceny rynkowej w odniesieniu do tych transakcji okólniki zawierały ogólny opis zasady ceny rynkowej zgodnie z definicją w wytycznych OECD, którą transponowano do prawa krajowego poprzez te okólniki. W szczególności w okólnikach wskazano następujące ogólne wytyczne w zakresie świadczenia usług wewnątrz grupy: „usługa wewnątrz grupy [...] została wyświadczona, jeżeli w porównywalnych okolicznościach przedsiębiorstwo niepowiązane byłoby gotowe do zapłacenia innemu przedsiębiorstwu niepowiązanemu w celu realizacji danego działania lub jeżeli samo zrealizowałoby to działanie”⁽²⁶⁶⁾. Ponadto w okólniku wyjaśniono że co do zasady okres obowiązywania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego wynosi maksymalnie pięć lat, chyba że zmieniają się fakty i okoliczności lub przepisy prawne, na których oparto tę interpretację, bądź jeżeli zmieni się jedna z najważniejszych cech transakcji.
- (243) 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. W tym samym dniu wspomniane okólniki zostały zastąpione okólnikiem Dyrektora ds. Składek LIR nr 56/1 – 56 bis/1 z dnia 27 grudnia 2016 r.

2.5. WYTYCZNE DOTYCZĄCE CEN TRANSFEROWYCH

2.5.1. RAMY OECD W ZAKRESIE CEN TRANSFEROWYCH

- (244) Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju („OECD”) opracowała szereg niewiążących wytycznych w zakresie opodatkowania międzynarodowego. Uwzględniając ich niewiążący charakter, organy podatkowe państw członkowskich OECD, w tym Luksemburga⁽²⁶⁷⁾, są jedynie zachęcane do stosowania ram OECD⁽²⁶⁸⁾. Ramy te służą jednak jako wskazówki i wywierają istotny wpływ na praktyki podatkowe w państwach członkowskich OECD (a nawet w państwach trzecich). Ponadto w licznych państwach członkowskich OECD wytyczne będące częścią tych ram uzyskały moc prawną lub służą jako dokument odniesienia do celów wykładni krajowego prawa podatkowego. W związku z tym w zakresie, w jakim Komisja odnosi się do ram OECD w niniejszej decyzji, jest to spowodowane tym, że ramy te są wynikiem dyskusji ekspertów w kontekście OECD i opierają się na technikach, których celem jest wyeliminowanie powszechnych problemów w zakresie opodatkowania międzynarodowego.

⁽²⁶⁴⁾ 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.

⁽²⁶⁵⁾ Zob. motyw 294.

⁽²⁶⁶⁾ Okólnik LIR nr 164/2 z dnia 28 stycznia 2011 r., s. 2.

⁽²⁶⁷⁾ Luksemburg jest członkiem OECD od dnia 7 grudnia 1961 r.

⁽²⁶⁸⁾ Zob. na przykład wytyczne OECD z 1995 r., przedmowa, pkt 16: „zachęca się państwa członkowskie do przestrzegania tych zasad w krajowych praktykach w zakresie cen transferowych, zaś podatników – do stosowania się do nich w ramach ocen zgodności cen transferowych z zasadą ceny rynkowej w zakresie opodatkowania [...]”.

2.5.2. ZASADA CENY RYNKOWEJ DO CELÓW OPODATKOWANIA MIĘDZYNARODOWEGO

- (245) Jeżeli przedsiębiorstwa niepowiązane przeprowadzają między sobą transakcje na rynku, warunki tych transakcji, w tym ceny przekazywanych towarów lub świadczonych usług, są zasadniczo regulowane przez zewnętrzne mechanizmy rynkowe. Jeżeli przedsiębiorstwa należące do grupy wielonarodowej przeprowadzają transakcje z przedsiębiorstwami należącymi do tej samej grupy („przedsiębiorstwa powiązane w ramach grupy”), o ich stosunkach handlowych i finansowych nie muszą decydować zewnętrzne mechanizmy rynkowe, ale mogą one – w niektórych przypadkach – pozostawać pod wpływem wspólnego interesu, którego celem jest obniżenie podatku należnego od grupy w możliwie największym zakresie.
- (246) Modelowa konwencja OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku („modelowa konwencja OECD”) ⁽²⁶⁹⁾, która stanowi podstawę wielu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawieranych przez państwa członkowskie OECD i coraz większą liczbę państw niebędących członkami OECD, zawiera postanowienia w zakresie właściwej metody przypisywania zysku między przedsiębiorstwa należące do grupy wielonarodowej. W tym zakresie art. 9 ust. 1 modelowej konwencji OECD stanowi, co następuje: „[jeżeli] dwa przedsiębiorstwa [powiązane] w swoich stosunkach handlowych lub finansowych podlegają uzgodnionym lub narzuconym warunkom różniącym się od warunków, jakie zostałyby uzgodnione między przedsiębiorstwami niepowiązanymi, zyski, które jedno z tych przedsiębiorstw osiągnęłoby bez tych warunków, lecz których w wyniku tych warunków nie osiągnęło, mogą zostać zaliczone do zysków tego przedsiębiorstwa i odpowiednio opodatkowane”. Uznaje się, że postanowienie to stanowi autorytarne stwierdzenie dotyczące stosowania „zasady ceny rynkowej” do celów opodatkowania międzynarodowego.
- (247) Zgodnie z zasadą ceny rynkowej krajowe organy podatkowe mogą zaakceptować ceny transferowe ⁽²⁷⁰⁾ uzgodnione między przedsiębiorstwami powiązanymi w ramach grupy w odniesieniu do transakcji wewnątrz grupy wyłącznie wówczas, gdy odpowiadają one cenom, które zostałyby uzgodnione w ramach transakcji na wolnym rynku, tj. transakcji między przedsiębiorstwami niepowiązanymi negocjującymi w porównywalnych warunkach zgodnie z zasadą ceny rynkowej. Jak wyjaśniono w wytycznych OECD, „[z]asada ta jest teoretycznie istotna, ponieważ zapewnia możliwie najlepszy wskaźnik zastępczy funkcjonowania wolnego rynku w przypadku wzajemnego dostarczania towarów i usług między przedsiębiorstwami powiązanymi. Chociaż nie zawsze łatwo jest stosować ją w praktyce, zasada ta generalnie zapewnia poszczególnym członkom przedsiębiorstw wielonarodowych właściwe poziomy dochodów, które są akceptowalne przez organy podatkowe. Odzwierciedla rzeczywiste okoliczności faktyczne konkretnej sytuacji podatnika, który zawiera transakcje z przedsiębiorstwami powiązanymi, biorąc zwykle funkcjonowanie rynku jako punkt odniesienia” ⁽²⁷¹⁾. Jest to istota zasady ceny rynkowej. W związku z tym państwa członkowskie OECD uzgodniły, że do celów opodatkowania zyski przedsiębiorstw powiązanych mogą zostać w stosownych przypadkach dostosowane w celu zapewnienia przestrzegania zasady ceny rynkowej. Innymi słowy, państwa członkowskie OECD uważają, że korekta cen transferowych jest uzasadniona wówczas, gdy warunki regulujące stosunki handlowe i finansowe w ramach transakcji wewnątrz grupy różnią się od warunków, których można byłoby oczekiwać w ramach porównywalnych transakcji na wolnym rynku.
- (248) Odnosząc się – w celu dokonania korekty zysków – do warunków handlowych i finansowych, które przeważałyby w ramach porównywalnych transakcji na wolnym rynku, zasada ceny rynkowej przyjmuje podejście zalecane przez OECD, tj. polegające na traktowaniu – do celów podatkowych – członków grupy przedsiębiorstw jako odrębne podmioty, a nie jako nierozdzielne części jednego, zjednoczonego przedsiębiorstwa („metoda odrębnego podmiotu”) ⁽²⁷²⁾.

⁽²⁶⁹⁾ OECD opublikowało najnowszą wersję modelowej konwencji w dniu 15 lipca 2014 r.

⁽²⁷⁰⁾ W tym kontekście „ceny transferowe” są cenami, po których przedsiębiorstwo przenosi rzeczowe aktywa trwałe, wartości niematerialne i prawne lub świadczy usługi na rzecz przedsiębiorstw powiązanych. Wytyczne OECD z 1995 r., 2010 r. i 2017 r., przedmowa, pkt 11.

⁽²⁷¹⁾ Zob. wytyczne OECD z 1995 r., pkt 1.13. Zob. również wytyczne OECD z 2010 r. i 2017 r., pkt 1.14.

⁽²⁷²⁾ Podejście odrębnego podmiotu wyjaśniono w pkt 6 przedmowy wytycznych OECD: „Aby zastosować podejście odrębnego podmiotu do transakcji wewnątrz grupy, należy opodatkować poszczególnych członków grupy w oparciu o założenie, że w ramach transakcji wewnątrz grupy działają w warunkach pełnej konkurencji. Związki między członkami grupy wielonarodowej mogą jednak umożliwiać im ustalenie w stosunkach wewnątrz grupy specjalnych warunków różniących się od tych, które byłyby stosowane, gdyby członkowie grupy działali jako przedsiębiorstwa niepowiązane na wolnych rynkach. Aby zapewnić poprawne stosowanie metody odrębnego, podmiotu państwa członkowskie OECD zgodziły się przyjąć zasadę ceny rynkowej, która powinna wyeliminować wpływ specjalnych warunków na poziomy zysków”. Zob. również wytyczne OECD z 2010 r., pkt 1.6.

- (249) OECD zapewnia wskazówki dotyczące stosowania zasady ceny rynkowej organom podatkowym i przedsiębiorstwom wielonarodowym w swoich wytycznych w sprawie cen transferowych, których ostatnie zmiany opublikowano w 2017 r. („wytyczne OECD z 2017 r.”) ⁽²⁷³⁾. Wcześniejsze wersje wytycznych zostały zatwierdzone przez Radę OECD dnia 22 lipca 2010 r. („wytyczne OECD z 2010 r.”) ⁽²⁷⁴⁾ oraz dnia 13 lipca 1995 r. („wytyczne OECD z 1995 r.”) ⁽²⁷⁵⁾. Ostatnie zmiany i wyjaśnienia wytycznych OECD zawarte w wytycznych OECD z 2017 r. opierają się między innymi ⁽²⁷⁶⁾ na sprawozdaniu końcowym OECD z działań 8–10 „Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur” (sprawozdanie końcowe w sprawie erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków – działania 8–10) ⁽²⁷⁷⁾ opublikowanym w ramach planu działania w sprawie erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków („projekt dotyczący erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków”). Sprawozdanie końcowe w sprawie erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków – działania 8–10 zawiera zmiany i wyjaśnienia wytycznych OECD w ujęciu ogólnym oraz w odniesieniu do wartości niematerialnych i prawnych ⁽²⁷⁸⁾, a także umów o podziale kosztów ⁽²⁷⁹⁾ w ujęciu szczegółowym.

2.5.3. METODY USTALANIA CEN TRANSFEROWYCH OECD

- (250) W wytycznych OECD opisano pięć metod pozwalających ustalić cenę wolnorynkową transakcji wewnątrz grupy: (i) metodę porównywalnej ceny niekontrolowanej; (ii) metodę koszt plus; (iii) metodę „odsprzedaż minus”; (iv) metodę marży transakcyjnej netto („MMTN”); oraz (v) metodę transakcyjną podziału zysków. Co do zasady należy stosować najwłaściwszą metodę ustalania cen transferowych w danym przypadku ⁽²⁸⁰⁾. W skomplikowanych przypadkach, w których żadna z metod nie jest rozstrzygająca, elastyczne podejście umożliwi wspólne wykorzystywanie danych uzyskanych za pośrednictwem szeregu metod ⁽²⁸¹⁾. Międzynarodowym grupom przedsiębiorstw przysługuje całkowita swoboda korzystania z metod innych niż metody wskazane w tych wytycznych, o ile ustalone ceny będą zgodne z zasadą ceny rynkowej ⁽²⁸²⁾.
- (251) W wytycznych wprowadza się rozróżnienie między metodami tradycyjnymi opartymi na transakcjach (trzy pierwsze metody) a metodami transakcyjnymi opartymi na zyskach (dwie ostatnie metody) ⁽²⁸³⁾. Metody tradycyjne oparte na transakcjach uznaje się za najbardziej bezpośredni środek służący ustaleniu, czy warunki handlowe lub finansowe transakcji między przedsiębiorstwami powiązаныmi są warunkami pełnej konkurencji.

⁽²⁷³⁾ Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych z 2017 r., opublikowane dnia 10 lipca 2017 r. Późniejsze zmiany i uzupełnienia komentarzy oraz wytycznych związanych z modelową konwencją OECD, które nie prowadzą do zmiany jej brzmienia, są uznawane za wiążące do celów wykładni jej artykułów. Wynika to z faktu, że uznaje się, iż komentarze i wytyczne OECD, w tym wytyczne OECD w sprawie cen transferowych z 1995 r. i 2010 r., korzystają z międzynarodowego konsensusu dotyczącego stosowania wytycznych ustanowionych w modelowej konwencji OECD. Zob. również komentarze dotyczące modelowej konwencji OECD, 2010 r., pkt 35.

⁽²⁷⁴⁾ Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych, 22 lipca 2010 r.

⁽²⁷⁵⁾ Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych, 13 lipca 1995 r. Wytyczne te opierały się na sprawozdaniu OECD z 1979 r. zatytułowanym „Prix de transfert et entreprises multinationales”.

⁽²⁷⁶⁾ Wytyczne OECD z 2017 r. odzwierciedlają zmiany i wyjaśnienia przyjęte w sprawozdaniach w sprawie erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków z 2015 r. dotyczących działań 8–10 („Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur”) oraz działania 13 („Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays”). Zawierają również wskazówki dotyczące systemów ochrony przyjętych w 2013 r., w których przyznano, że właściwie opracowane systemy ochrony mogą zmniejszyć obciążenie w zakresie przestrzegania przepisów prawa podatkowego i zagwarantować podatnikom większą pewność prawa. Wydanie to obejmuje ponadto zmiany w zakresie zgodności, których dokonano również w wytycznych OECD.

⁽²⁷⁷⁾ Sprawozdanie zostało opublikowane dnia 5 października 2015 r. i zatwierdzone przez Radę OECD dnia 23 lipca 2016 r.

⁽²⁷⁸⁾ OECD (2015), „Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur, Actions 8-10: Rapports finaux 2015, Projet BEPS, Révisions du chapitre VI des principes applicables en matière de prix de transfert”.

⁽²⁷⁹⁾ OECD (2015), „Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur, Actions 8-10: Rapports finaux 2015, Projet BEPS, Révisions du chapitre VIII des principes applicables en matière de prix de transfert”.

⁽²⁸⁰⁾ Wytyczne OECD z 1995 r., rozdział II; wytyczne OECD z 2010 r. i 2017 r., część II.

⁽²⁸¹⁾ Pkt 1.69 wytycznych OECD z 1995 r. stanowi, że „[w] takich przypadkach należy dążyć do osiągnięcia wniosku zgodnego z zasadą ceny rynkowej, który byłby satysfakcjonujący zarówno dla wszystkich zaangażowanych stron, biorąc pod uwagę szczególne okoliczności, wszystkie dostępne dane oraz względną wiarygodność poszczególnych rozważanych metod”.

⁽²⁸²⁾ Wytyczne OECD z 1995 r., pkt 1.68; wytyczne OECD z 2010 r. i 2017 r., pkt 2.9. W tym zakresie pkt 2.9 wytycznych OECD z 2010 r. i 2017 r. stanowi, że „[t]e pozostałe metody nie mogą jednak zastępować metod uznanych przez OECD, jeżeli te ostatnie są najlepiej dostosowane do okoliczności danego przypadku”.

⁽²⁸³⁾ Wytyczne OECD z 1995 r., rozdziały II i III; wytyczne OECD z 2010 r. i 2017 r., części II i III.

Na tej podstawie w wytycznych OECD wyraźnie przyznano pierwszeństwo tradycyjnym metodom opartym na transakcjach, takim jak metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej, nad metodami tradycyjnymi, tj. MMTN i metodą podziału zysków ⁽²⁸⁴⁾.

(252) Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej, MMTN i metoda podziału zysków mają znaczenie dla niniejszej decyzji, a zatem opisano je bardziej szczegółowo w motywach 253–256.

(253) Metodę porównywalnej ceny niekontrolowanej uznaje się za bezpośrednią metodę obliczania cen transferowych ⁽²⁸⁵⁾. W ramach tej metody porównuje się cenę i pozostałe warunki uzgodnione w odniesieniu do transferu towarów lub usług w ramach transakcji wewnątrz grupy z ceną i pozostałymi warunkami uzgodnionymi w odniesieniu do transferu towarów lub usług w ramach porównywalnej transakcji przeprowadzanej na wolnym rynku (tj. transakcji między przedsiębiorstwami niepowiązаныmi) w porównywalnych okolicznościach ⁽²⁸⁶⁾.

(254) MMTN i metodę podziału zysków opisują się często jako „metody pośrednie”. Odnośne metody służą obliczeniu ceny transakcji wewnątrz grupy poprzez ustalenie, jaki byłby zysk netto zgodny z zasadą ceny rynkowej (zysk z działalności operacyjnej) z tytułu danej działalności, szacując zysk netto, jaki przedsiębiorstwo niepowiązane prowadzące taką samą lub podobną działalność mogłoby wygenerować ⁽²⁸⁷⁾.

(255) MMTN polega na zbadaniu stosunku marży zysku netto ⁽²⁸⁸⁾ do odpowiedniej podstawy (przykładowo kosztów, sprzedaży lub aktywów) ⁽²⁸⁹⁾, co określa się mianem „wskaźnika zysku netto” lub „wskaźnika zysku” oraz wiąże się z analizowaną transakcją wewnątrz grupy (lub z transakcjami, które należy zagregować). Wskaźnik zysku netto należy określić poprzez odniesienie do wskaźnika zysku netto podmiotów niepowiązanych w ramach porównywalnych transakcji na wolnym rynku. Stosując MMTN, należy wybrać stronę testowaną transakcji między podmiotami powiązаныmi, tj. stronę transakcji, dla której testuje się wskaźnik finansowy. Wybór ten musi być zgodny z przeprowadzoną analizą funkcjonalną (w tym z poniesionym ryzykiem i wykorzystanymi aktywami) obydwu stron badanej transakcji wewnątrz grupy lub badanych transakcji wewnątrz grupy. Jeżeli chodzi o MMTN, stroną testowaną jest co do zasady strona, w przypadku której można zastosować metodę w najbardziej wiarygodny sposób oraz w przypadku której można znaleźć najbardziej wiarygodne elementy porównawcze. Stosowanie MMTN jest często związane z pkt 3.18 wytycznych OECD z 2010 r., zgodnie z którym „stroną testowaną” powinno być co do zasady przedsiębiorstwo, którego analiza funkcjonalna jest

⁽²⁸⁴⁾ Pkt 3.49 wytycznych OECD z 1995 r. stanowi, co następuje: „W celu ustalenia, czy cena transferowa jest ceną wolnorynkową, tj. czy istnieją szczególne warunki, które wpłynęły na podział zysków między przedsiębiorstwami powiązаныmi, bardziej zalecane jest stosowanie metod tradycyjnych opartych na transakcjach niż metod transakcyjnych opartych na zyskach. [O]bce doświadczenia wykazują, że w większości przypadków możliwe jest zastosowanie metod tradycyjnych opartych na transakcjach”. Pkt 2.3 wytycznych OECD z 2010 r. i z 2017 r. stanowi, co następuje: „[p]onadto jeżeli biorąc pod uwagę kryteria przedstawione w pkt 2.2, można zastosować metodę porównywalnej ceny niekontrolowanej i inną metodę dotyczącą cen transferowych z zachowaniem takiego samego stopnia wiarygodności, metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej jest metodą preferowaną”.

⁽²⁸⁵⁾ Wytyczne OECD z 1995 r., pkt 2.7. „[J]eżeli możliwe jest wskazanie porównywalnych transakcji na wolnym rynku, najbardziej bezpośrednim i wiarygodnym sposobem zastosowania zasady ceny rynkowej jest metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej. W związku z tym w takim przypadku najbardziej preferowaną spośród wszystkich metodą jest metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej”. Zob. również wytyczne OECD z 2010 r., pkt 2.14, oraz wytyczne OECD z 2017 r., pkt 2.15.

⁽²⁸⁶⁾ Wytyczne OECD z 1995 r., pkt 2.7. „Zgodnie z wytycznymi określonymi w rozdziale I transakcja na wolnym rynku jest porównywalna z transakcją między podmiotami powiązаныmi (tj. jest to transakcja porównywalna na wolnym rynku) do celów zastosowania metody porównywalnej ceny niekontrolowanej w przypadku spełnienia jednej z dwóch następujących przesłanek: a) żadna różnica (o ile występuje) między porównywanymi transakcjami lub między przedsiębiorstwami przeprowadzającymi transakcje nie może mieć wpływu na cenę na wolnym rynku; lub b) można zastosować wystarczająco wiarygodne korekty w celu zniesienia materialnych skutków tych różnic”. Zob. również wytyczne OECD z 2010 r., pkt 2.14, oraz wytyczne OECD z 2017 r., pkt 2.15.

⁽²⁸⁷⁾ Wytyczne OECD z 1995 r., pkt 3.2; wytyczne OECD z 2010 r., pkt 2.58, oraz wytyczne OECD z 2017 r., pkt 2.64.

⁽²⁸⁸⁾ Jak wyjaśniono w pkt 2.80 wytycznych OECD z 2010 r., elementy niezwiązane z wykorzystywaniem, takie jak koszty i przychody finansowe oraz podatek dochodowy, powinny zostać wyłączone z obliczeń wskaźnika zysku. Wyjątkowe elementy o charakterze jednostkowym również powinny być co do zasady wyłączone.

⁽²⁸⁹⁾ Wytyczne OECD z 1995 r., 2010 r. i 2017 r., glosariusz.

najmniej złożona, jeżeli chodzi o badaną transakcję wewnątrz grupy ⁽²⁹⁰⁾. W związku z tym MMTN uznaje się za właściwą metodę w celu zbadania wynagrodzenia wolnorynkowego strony, która nie wnosi żadnego wyjątkowego oraz wartościowego wkładu związanego z badaną transakcją wewnątrz grupy lub z badanymi transakcjami wewnątrz grupy ⁽²⁹¹⁾.

- (256) Metoda podziału zysków jest drugą „pośrednią metodą” w celu oszacowania cen wolnorynkowych transakcji wewnątrz grupy. Metoda ta polega na określeniu łącznego zysku (lub deficytu) w celu podziału między przedsiębiorstwa powiązane, które są stronami transakcji wewnątrz grupy, oraz na podziale tych zysków między przedsiębiorstwa powiązane w oparciu o uzasadnioną gospodarczo podstawę bliską podziałowi zysków, których można byłoby oczekiwać w przypadku umowy wolnorynkowej i która zostałaby odzwierciedlona w takiej umowie ⁽²⁹²⁾. W wytycznych OECD opisano dwa podejścia do podziału łącznych zysków między przedsiębiorstwami powiązanymi: analizę udziału i analizę rezydualną. Analiza udziału polega na podziale łącznych zysków na podstawie wartości względnej pełnionej funkcji (z uwzględnieniem wykorzystywanych aktywów i ponoszonego ryzyka) przez każdą ze stron transakcji wewnątrz grupy. W ramach analizy rezydualnej podział zysków dokonywany jest w dwóch etapach. W pierwszym etapie każdemu przedsiębiorstwu przypisywany jest zysk bieżący (lub zwykle osiągnęty) odpowiadający rodzajowi funkcji, jakie pełni, oraz ryzyku, jakie ponosi, na podstawie porównania dochodu rynkowego uzyskanego w ramach podobnego rodzaju transakcji przez przedsiębiorstwa niepowiązane. Innymi słowy, pierwszy etap odpowiada co do zasady zastosowaniu MMTN. W drugim etapie zysk rezydualny pozostały po dokonaniu podziału w pierwszym etapie zostaje rozdzielony między strony w sposób zbliżony do sposobu, w jaki zysk ten zostałby podzielony między przedsiębiorstwa niepowiązane zgodnie z zasadą ceny rynkowej. Metoda podziału zysków jest co do zasady uznawana za wiarygodną, jeżeli obydwie strony transakcji wewnątrz grupy wnoszą wyjątkowy i wartościowy wkład w tę transakcję, ponieważ podmioty niepowiązane mogłyby wówczas podzielić zyski z tytułu transakcji proporcjonalnie do odpowiedniego wkładu ⁽²⁹³⁾.

2.5.3.1. Zakres pełnej konkurencji

- (257) W wytycznych OECD jako akceptowalny wynik wolnorynkowy osiągnięty za pośrednictwem analizy porównawczej określono zakres wyników, a nie konkretny wynik ⁽²⁹⁴⁾. W praktyce „zakres” oznacza rozstęp międzykwartylowy ⁽²⁹⁵⁾.

⁽²⁹⁰⁾ Pkt 3.18 wytycznych OECD z 2010 r. zawiera następujące zalecenie: „W przypadku stosowania metody koszt plus, metody ceny odsprzedaży lub metody marży transakcyjnej netto opisanych w rozdziale II należy wybrać stronę transakcji, w odniesieniu do której testowany jest wskaźnik finansowy (marża na kosztach, marża brutto lub wskaźnik zysku netto). Wybór strony testowanej musi być zgodny z analizą funkcjonalną transakcji. Stroną testowaną jest co do zasady strona, w stosunku do której można zastosować metodę dotyczącą ceny transferowej w najbardziej wiarygodny sposób i w odniesieniu do której można znaleźć najbardziej wiarygodne elementy porównawcze; najczęściej jest to strona, której analiza funkcjonalna jest najmniej złożona”. Zob. również wytyczne OECD z 2017 r., pkt 6.198: „Do celów analizy cen transferowych jeżeli metoda ustalania cen transferowych jest właściwsza niż metoda ceny odsprzedaży, metoda koszt plus lub metoda marży transakcyjnej netto, strona transakcji, która cechuje się niższym stopniem złożoności, jest często wybierana jako strona testowana. W wielu przypadkach ceny wolnorynkowe lub część zysków przypisaną stronie testowanej można określić bez konieczności oceny wartości niematerialnych i prawnych wykorzystanych w związku z transakcją. Tego rodzaju sytuacja ma co do zasady miejsce wówczas, gdy strona nietestowana wykorzystuje wartości niematerialne i prawne”.

⁽²⁹¹⁾ Jak wskazano w wytycznych OECD z 1995 r., pkt 6.26: „W przypadku wartości niematerialnych i prawnych o wysokiej wartości, trudne może być zidentyfikowanie porównywalnych transakcji między przedsiębiorstwami niepowiązanymi. Trudne może być zatem zastosowanie metod tradycyjnych opartych na transakcjach oraz metody marży transakcyjnej netto, w szczególności wówczas, gdy obydwie strony transakcji posiadają wartości niematerialne i prawne o wysokiej wartości lub wyjątkowe aktywa wykorzystane podczas transakcji, które odróżniają tę transakcję od transakcji potencjalnych konkurentów. W takich przypadkach metoda podziału zysków może być odpowiednia, nawet jeżeli może powodować problemy praktyczne”. Jak wyjaśniono bardziej szczegółowo w wytycznych OECD z 2010 r., pkt 2.59: „Metoda marży transakcyjnej netto prawdopodobnie nie będzie wiarygodna, jeżeli obydwie strony transakcji wnoszą wyjątkowy i wartościowy wkład [...]. W takim przypadku metoda transakcyjna podziału zysków będzie na ogół najwłaściwsza [...]. Metodę jednostronną (metodę tradycyjną opartą na transakcjach lub metodę marży transakcyjnej netto) można natomiast stosować w przypadkach, gdy jedna ze stron wnosi cały wyjątkowy wkład w transakcje między podmiotami powiązanymi, a druga strona nie wnosi żadnego wyjątkowego wkładu”.

⁽²⁹²⁾ Wytyczne OECD z 1995 r., 2010 r. i 2017 r., glosariusz.

⁽²⁹³⁾ Wytyczne OECD z 1995 r., pkt 3.7; wytyczne OECD z 2010 r., pkt 2.109 i 2.115.

⁽²⁹⁴⁾ Wytyczne OECD z 1995 r., pkt 1.45–1.48; wytyczne OECD z 2010 r. i z 2017 r., pkt 3.55–3.62.

⁽²⁹⁵⁾ W zbiorze danych kwartyle są każdą z trzech wartości uporządkowanych rosnąco, które dzielą zbiór na cztery równe części. Innymi słowy, 25 % danych znajduje się w 25. percentyli (zwanym również „kwartylem dolnym”); 50 % danych znajduje się poniżej drugiego kwartyla (tj. mediany zbioru) lub jest mu równa, natomiast 75 % danych znajduje się poniżej 75. percentyla (zwanego również kwartylem górnym) lub jest mu równa.

- (258) Zgodnie z wytycznymi OECD jest to jednak możliwe wyłącznie wówczas, gdy zakres obejmuje wyniki o stosunkowo równoważnym i wysokim stopniu wiarygodności, natomiast w przypadku braku porównywalności właściwe może być wykorzystanie miar tendencji centralnej (na przykład mediany, średniej lub średnich ważonych itd.) w celu określenia najwłaściwszego punktu zakresu ⁽²⁹⁶⁾.

2.5.3.2. *Szczegółne rozważania dotyczące stosowania zasady ceny rynkowej do wartości niematerialnych i prawnych*

- (259) W rozdziale VI wytycznych OECD przedstawiono szczególne wskazówki dotyczące stosowania zasady ceny rynkowej do wartości niematerialnych i prawnych. Rozdział VI a wprowadzono do wytycznych OECD z 1995 r. i zaktualizowano po raz ostatni w wytycznych OECD z 2017 r. na podstawie sprawozdania końcowego w sprawie erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków – działania 8–10 ⁽²⁹⁷⁾.
- (260) W rozdziale tym wskazano, że w celu zastosowania zasady ceny rynkowej do składnika wartości niematerialnych i prawnych należy przyjąć jednocześnie punkt widzenia przenoszącego i przyjmującego. Z punktu widzenia przenoszącego należy zbadać cenę, po której porównywalne przedsiębiorstwo niepowiązane byłoby gotowe przenieść składnik wartości w porównywalnych okolicznościach. Z punktu widzenia przyjmującego należy zbadać, czy porównywalne przedsiębiorstwo niepowiązane byłoby gotowe zapłacić taką cenę ⁽²⁹⁸⁾.
- (261) Niepowiązany przenoszący zgodzi się bowiem na zapłatę odnośnej ceny wyłącznie wówczas, gdy korzyść, której może rozsądnie oczekiwać z tytułu wykorzystywania wartości niematerialnych i prawnych, jest satysfakcjonująca, biorąc pod uwagę pozostałe realistyczne warianty. W celu uzyskania wolnorynkowego dochodu kluczowe jest określenie podmiotu lub podmiotów uczestniczących w transakcjach wewnątrz grupy dotyczących wartości niematerialnych i prawnych, które są upoważnione do zachowania (w całości lub części) zysków osiągniętych z tytułu tych wartości. Własność prawna wartości niematerialnych i prawnych nie jest jednak decydująca w celu analizy wynagrodzenia wolnorynkowego ⁽²⁹⁹⁾.

2.5.3.3. *Szczegółne rozważania dotyczące stosowania zasady ceny rynkowej do działalności udziałowca i usług świadczonych wewnątrz grupy o niskiej wartości dodanej*

- (262) W rozdziale VII wytycznych OECD przedstawiono szczególne wskazówki dotyczące stosowania zasady ceny rynkowej do usług świadczonych wewnątrz grupy. Został on wprowadzony do wytycznych OECD z 1995 r. i zaktualizowany po raz ostatni w wytycznych OECD z 2017 r. na podstawie sprawozdania końcowego w sprawie erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków – działania 8–10 ⁽³⁰⁰⁾.
- (263) Grupa wielonarodowa może postanowić o świadczeniu określonych usług wewnątrz grupy na rzecz swoich członków, w szczególności o charakterze finansowym lub administracyjnym. Usługi te mogą być świadczone przez spółkę dominującą lub przez innego członka grupy, którzy mogą początkowo ponosić koszty ich świadczenia. Kiedy uznaje się, że usługi wewnątrz grupy zostały wyświadczone, konieczne jest ustalenie, czy wynagrodzenie, które musi zapłacić z ich tytułu – w stosownych przypadkach – przedsiębiorstwo będące beneficjentem, jest zgodne z zasadą ceny rynkowej ⁽³⁰¹⁾. Jak wyjaśniono w wytycznych OECD: „[a]by określić cenę wolnorynkową usług wewnątrz grupy, należy przyjąć jednocześnie punkt widzenia usługodawcy i usługobiorcy. W tym zakresie czynniki, które należy uwzględnić, obejmują w szczególności wartość usługi dla usługobiorcy

⁽²⁹⁶⁾ Wytyczne OECD z 1995 r., pkt 1.48; wytyczne OECD z 2010 r. i 2017 r., pkt 3.62.

⁽²⁹⁷⁾ Wytyczne OECD z 2017 r., rozdział VI, oraz sprawozdanie końcowe w sprawie erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków – działania 8–10, s. 67–128.

⁽²⁹⁸⁾ Zob. wytyczne OECD z 1995 r. i 2010 r., pkt 6.14; wytyczne OECD z 2017 r., pkt 6.112.

⁽²⁹⁹⁾ Element ten potwierdzono w wytycznych OECD z 2017 r., pkt 6.42: „Określenie własności prawnej i ustaleń umownych w odniesieniu do badanych wartości stanowi pierwszy istotny etap analizy, lecz ustalenia te stanowią odrębny proces od kwestii wynagrodzenia zgodnego z zasadą ceny rynkowej. Do celów ustalenia cen transferowych własność prawna składnika wartości niematerialnych i prawnych nie przynajmniej sama w sobie żadnego prawa do ostatecznego zachowania dochodów uzyskanych przez badaną grupę przedsiębiorstw wielonarodowych z tytułu wykorzystywania tego składnika, nawet jeżeli dochody te mogą zostać początkowo pobrane przez właściciela prawnego ze względu na przysługujące mu ustawowe lub umowne prawo do wykorzystywania odnośnego składnika wartości niematerialnych i prawnych. Dochody, które zostają ostatecznie zachowane przez właściciela prawnego lub zostają mu przypisane, zależą od funkcji, które pełni, aktywów, które wykorzystuje, oraz ryzyka, które ponosi, jak również od wkładu wniesionego przez pozostałych członków badanej grupy przedsiębiorstw wielonarodowych, uwzględniając funkcje, które pełnią, aktywa, które wykorzystują, oraz ryzyko, które ponoszą”.

⁽³⁰⁰⁾ Wytyczne OECD z 2017 r., rozdział VII, oraz sprawozdanie końcowe w sprawie erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków – działania 8–10, s. 155–176.

⁽³⁰¹⁾ Wytyczne OECD z 1995 r., 2010 r. i 2017 r., pkt 7.2.

oraz kwotę, jaką porównywalne przedsiębiorstwo niepowiązane byłoby gotowe zapłacić w ramach wynagrodzenia z tytułu tej usługi w porównywalnych okolicznościach, jak również koszty poniesione przez usługodawcę”⁽³⁰²⁾.

- (264) Nie wszystkie działania wewnątrz grupy wymagają jednak zapłaty wynagrodzenia przez beneficjenta. Spółki zależne nie muszą uiszczać wynagrodzenia za działalność wewnątrz grupy prowadzoną przez przedsiębiorstwo jako udziałowca i wyłącznie ze względu na udział kapitałowy jednego członka grupy lub kilku z nich („działalność udziałowca”) ⁽³⁰³⁾.
- (265) Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych jest grupą ekspertów utworzoną przez Komisję w październiku 2002 r., która pomaga jej i doradza w kwestiach związanych z cenami transferowymi. Składa się z ekspertów z sektora publicznego i prywatnego w dziedzinie cen transferowych. W lutym 2010 r. opublikowano sprawozdanie z dokonanej przez Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych oceny stosowania zasady ceny rynkowej określonej w wytycznych OECD w odniesieniu do danej kategorii usług świadczonych między przedsiębiorstwami powiązanymi opisanymi jako „usługi wewnątrz grupy o niskiej wartości dodanej (sprawozdanie Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych z 2010 r.)” ⁽³⁰⁴⁾.
- (266) Jak wyjaśniono w załączniku 1 do sprawozdania Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych z 2010 r., usługi o niskiej wartości dodanej mogą obejmować między innymi usługi prawne i księgowość. W przypadku uznania, że tego rodzaju usługi o niskiej wartości dodanej zostały wyświadczone, zgodnie ze sprawozdaniem Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych z 2010 r. metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej jest najwłaściwsza w celu ustalenia ceny wolnorynkowej tych usług. W sytuacji braku odpowiednich porównywalnych transakcji na wolnym rynku metoda obliczania cen transferowych oparta na kosztach jest metodą najczęściej stosowaną w celu ustalenia ceny wolnorynkowej tych usług ⁽³⁰⁵⁾.
- (267) W przypadku stosowania metody opartej na kosztach należy ustalić właściwą podstawę kosztów konkretnej usługi. Następnie należy rozważyć, jaką marżę należy w stosownych przypadkach zastosować do tych kosztów. W tym zakresie w sprawozdaniu Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych z 2010 r. odniesiono się po pierwsze do pkt 7.33 i 7.36 wytycznych OECD z 1995 r., w których potwierdzono, że nie zawsze należy stosować marżę do podstawy kosztów ⁽³⁰⁶⁾.
- (268) Na podstawie doświadczeń krajowych organów podatkowych w sprawozdaniu Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych z 2010 r. stwierdzono, że odpowiednia marża w odniesieniu do usług o niskiej wartości dodanej mieści się co do zasady w przedziale 3–10 %, osiągając najczęściej wartość około 5 %. Jeżeli jednak fakty i okoliczności szczególnej transakcji uzasadniają inną marżę, należy wziąć to pod uwagę.

2.6. OPIS NAJWAŻNIEJSZYCH TERMINÓW RACHUNKOWYCH I FINANSOWYCH STOSOWANYCH W DECYZJI

- (269) **Poniżej** opisano pokrótce wskaźniki finansowe i pojęcia rachunkowe często stosowane w niniejszej decyzji.
- (270) Co do zasady w rachunku zysków i strat odnotowuje się najpierw dochody, jakie przedsiębiorstwo uzyskuje z tytułu zwykłej działalności, obejmującej zazwyczaj sprzedaż towarów i usług na rzecz klientów. Pozycja ta nazywana jest „sprzedażą”, „obrotem” lub „dochodem”.
- (271) Pozycja „koszty towarów, surowców i materiałów zużywalnych” stanowi głównie wartość materiału wykorzystanego do produkcji towarów (surowców) lub cenę zakupu towarów, które odsprzedano, jeżeli przedsiębiorstwo nie przetwarza towarów sprzedanych. Aby obliczyć zysk brutto, koszty towarów, surowców i materiałów zużywalnych odlicza się od sprzedaży.

⁽³⁰²⁾ Wytyczne OECD z 1995 r., 2010 r. i 2017 r., pkt 7.29.

⁽³⁰³⁾ Wytyczne OECD z 1995 r., 2010 r. i 2017 r., pkt 7.9 i 7.10.

⁽³⁰⁴⁾ Sprawozdanie Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych: wytyczne dotyczące usług wewnątrz grupy o niskiej wartości dodanej, posiedzenie z dnia 4 lutego 2010 r., dostępne pod adresem: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/jtpf_020_rev3_2009.pdf

⁽³⁰⁵⁾ Sprawozdanie Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych z 2010 r., pkt 59 i 60.

⁽³⁰⁶⁾ Sprawozdanie Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych z 2010 r., pkt 62.

- (272) Koszty operacyjne obejmują co do zasady koszty pracy⁽³⁰⁷⁾, energii oraz pozostałe koszty administracyjne i koszty sprzedaży. W przypadku spółki LuxOpCo opłaty licencyjne uiszczane na rzecz spółki LuxSCS są zaklasyfikowane w kategorii „pozostałych kosztów operacyjnych”, lecz nie są one włączone do kosztów operacyjnych, na podstawie których w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego obliczany jest zysk z działalności operacyjnej⁽³⁰⁸⁾.
- (273) W tabeli 17 przedstawiono uproszczony przegląd rachunku zysków i strat⁽³⁰⁹⁾.

Tabela 17

Uproszczony rachunek zysków i strat**Sprzedaż (obrót lub dochody)**— **Koszty towarów, surowców i materiałów zużywalnych**

Zysk brutto

— **Koszty operacyjne (OpEx)**

Zysk z działalności operacyjnej (EBITDA)

Wynik finansowy przed odsetkami i opodatkowaniem (EBIT) lub zysk z działalności operacyjnej— **Odsetki i amortyzacja**

Dochód podlegający opodatkowaniu

— **Podatki**

Zysk netto

- (274) Wyniki działalności i rentowność często mierzy się za pomocą wskaźników przedstawianych jako „marże” lub „współczynniki korygujące”. Marże są często wykorzystywane do celów porównań z odpowiednikami, jeżeli chodzi o ceny transferowa.
- (275) Podczas obliczania cen transferowych marże brutto można obliczyć poprzez podzielenie zysku brutto przez sprzedaż (lub koszty towarów, surowców i materiałów zużywalnych), natomiast marżę netto – poprzez podzielenie zysku z działalności operacyjnej przez sprzedaż (lub koszty całkowite, tj. sumę kosztów towarów, surowców i materiałów zużywalnych oraz koszty operacyjne), w szczególności wówczas, gdy stosowana jest metoda marży transakcyjnej netto. W związku z tym w przypadku stosowania metody „marży netto” licznikiem wskaźnika zysku będzie zysk z działalności operacyjnej.

3. PODSTAWY WSZCZĘCIA POSTĘPOWANIA

- (276) W decyzji o wszczęciu postępowania⁽³¹⁰⁾ Komisja wyjaśniła, że ma poważne wątpliwości co do zgodności przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z rynkiem wewnętrznym. W szczególności wyraziła szereg wątpliwości co do tego, czy metoda ustalania cen transferowych zatwierdzona w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego doprowadziła do uiszczania opłaty zgodnej z zasadą ceny rynkowej na rzecz spółki LuxSCS i wynagrodzenia wolnorynkowego na rzecz spółki LuxOpCo.
- (277) Po pierwsze, Komisja wyraziła ubolewanie nad faktem, że wydaje się, iż przedmiotową interpretację indywidualną prawa podatkowego przyznano w sytuacji braku sprawozdania dotyczącego cen transferowych. Zauważyła następnie, że interpretację tę przyznano w terminie jedenastu dni roboczych od dnia otrzymania pierwszego pisma zawierającego wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego.
- (278) Po drugie, Komisja skrytykowała fakt, 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.

⁽³⁰⁷⁾ W celu przedstawienia pełnego obrazu sytuacji podkreśla się, że część kosztów pracy – jeżeli odnosi się bezpośrednio do produkcji – może zostać uwzględniona w kosztach towarów, surowców i materiałów zużywalnych.

⁽³⁰⁸⁾ Zob. motyw 38 decyzji o wszczęciu postępowania.

⁽³⁰⁹⁾ W tabeli 17 stosowany jest skrótowiec EBITDA oznaczający „earnings before interest, taxes, depreciation and amortisation” (wynik finansowy przed odsetkami, opodatkowaniem, deprecjacją i amortyzacją).

⁽³¹⁰⁾ Decyzja Komisji z dnia 7 października 2014 r. w sprawie wszczęcia postępowania przewidzianego w art. 108 ust. 2 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, C(2014) 7156 final.

- (279) Po trzecie, Komisja skrytykowała fakt, 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.
- (280) Po czwarte, 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 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 chociaż we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego wskazano, że spółka LuxSCS ponosi wszelkie ryzyko związane z posiadaniem praw własności intelektualnej, ryzyko związane z posiadaniem wartości niematerialnych i prawnych nie zostało określone, w szczególności w odniesieniu do ryzyka prowadzenia działalności gospodarczej ponoszonego przez spółkę LuxOpCo.
- (281) Po piąte – przy marży w wysokości [4–6] % na kosztach operacyjnych – Komisja uznała, że wynagrodzenie zatwierdzone w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z tytułu funkcji pełnionych przez spółkę LuxOpCo jest stosunkowo niskie, biorąc w szczególności pod uwagę, że funkcje spółki LuxOpCo przedstawiono jako podejmowanie kluczowych i strategicznych decyzji handlowych dotyczących ryzyka transakcyjnego całego rynku europejskiego. Ponadto nie wyjaśniono zastosowania dolnej i górnej granicy⁽³¹¹⁾ w celu określenia wynagrodzenia wolnorynkowego spółki LuxOpCo, które faktycznie przeważa nad metodą ustalania cen transferowych opartą na kosztach operacyjnych. Ponadto Komisja miała wątpliwości, czy wybór pośredniej metody obliczania cen transferowych w celu ustalenia wynagrodzenia spółki LuxOpCo był uzasadniony.
- (282) Po szóste, Komisja zauważyła, że nawet jeżeli przedmiotową interpretację indywidualną prawa podatkowego przyznano w 2003 r., niewątpliwie obowiązywała ona wciąż w 2014 r. Wyraziła wątpliwości co do faktu, czy właściwe było uznanie, że wynagrodzenie przyjęte w interpretacji indywidualnej prawa podatkowego wciąż było wolnorynkowe po upływie ponad dziesięć lat – bez żadnej rewizji ani obowiązku poinformowania organów w przypadku, gdyby w międzyczasie nastąpiła zmiana kluczowych elementów.
- (283) W świetle tych zarzutów Komisja doszła do tymczasowego wniosku, że przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego przyznała Amazonowi selektywną korzyść w tym znaczeniu, że doprowadziła do uiszczania opłaty 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.

4. UWAGI LUKSEMBURGA

- (284) Uwagi Luksemburga dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania odnoszą się po pierwsze do domniemych naruszeń przepisów postępowania w toku wstępnego dochodzenia prowadzonego przez Komisję, po drugie – do domniemych wad prawnych, którymi obarczona była decyzja o wszczęciu postępowania, a po trzecie – do wątpliwości wyrażonych przez Komisję w decyzji o wszczęciu postępowania.

4.1. UWAGI LUKSEMBURGA DOTYCZĄCE DOMNIEMANYCH NARUSZEŃ PRZEPISÓW POSTĘPOWANIA

- (285) Luksemburg stwierdził, że decyzję o wszczęciu postępowania przyjęto w wyjątkowo krótkim czasie i na podstawie niewystarczających informacji. Uznał, że Komisja nie wyczerpała przysługujących jej możliwości zgromadzenia informacji koniecznych do zbadania środka w toku dochodzenia wstępnego.
- (286) Po pierwsze, Luksemburg stwierdził, że Komisja uchybiła zasadzie lojalnej współpracy i bezstronności, w szczególności poprzez nieudzielenie odpowiedzi na propozycję zorganizowania spotkań w celu omówienia dostarczonych informacji przed podjęciem decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego.
- (287) Po drugie, Luksemburg uznał, że Komisja nie zastosowała ani brzmienia, ani założeń art. 12 ust. 2 rozporządzenia (UE) 2015/1589⁽³¹²⁾, w którym przewidziano, że jeżeli Komisja uzna, iż odpowiedź na wystosowane przez nią wezwania do udzielenia informacji jest niewystarczająca lub niepełna, musi ponowić swoje wezwanie lub ewentualnie wydać urzędowy nakaz przekazania informacji.

⁽³¹¹⁾ Odpowiednio 0,45 % i 0,55 % europejskiego obrotu, jak przedstawiono na wykresie 1.

⁽³¹²⁾ Dawny art. 10 ust. 2 rozporządzenia (WE) nr 659/1999.

- (288) Luksemburg odniósł się również do art. 5 ust. 2 oraz do art. 12 ust. 3 rozporządzenia (UE) 2015/1589. Zauważył, że w niniejszej sprawie nie otrzymał żadnego przypomnienia, ani też żadnego urzędowego nakazu przekazania informacji.

4.2. UWAGI LUKSEMBURGA DOTYCZĄCE DOMNIEMANYCH WAD PRAWNYCH, KTÓRYMI OBARCZONA JEST DECYZJA O WSZCZĘCIU POSTĘPOWANIA

- (289) Luksemburg uznał, że decyzja o wszczęciu postępowania obarczona jest wieloma wadami prawnymi.
- (290) 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. W ten sposób Komisja dąży w rzeczywistości do harmonizacji przepisów dotyczących podatku bezpośredniego z naruszeniem postanowień art. 113–115 TFUE, biorąc pod uwagę, że Unia może harmonizować prawo materialne podatkowe wyłącznie za pośrednictwem środków legislacyjnych przyjętych jednogłośnie.
- (291) 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 rozstrzygnięcia, czy zastosowana metoda obliczania cen transferowych prowadzi do uzyskania akceptowalnej ceny transferowej. Luksemburg stwierdził, że krajowe organy podatkowe mogły zagwarantować pewność prawa za pośrednictwem interpretacji indywidualnych prawa podatkowego wyłącznie pod warunkiem zapewnienia im niezbędnej swobody działania w tym zakresie, nie będąc bezpośrednio narażone na uznanie ich rozstrzygnięcia za niezgodne z zasadami pomocy państwa. 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⁽³¹³⁾ oraz z wytycznymi OECD⁽³¹⁴⁾.
- (292) 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. Korzyści oferowane przez te systemy były dostępne wyłącznie dla określonych kategorii przedsiębiorstw, podczas gdy przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego nie dotyczy całego systemu opodatkowania, lecz jego zastosowania w indywidualnym przypadku Amazona.
- (293) 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.
- (294) 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. Nawet jeżeli w art. 164 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym nie odniesiono się konkretnie do wytycznych OECD, zasady i praktyki luksemburskie dotyczące cen transferowych odzwierciedlają te wytyczne. Luksemburg stwierdził, że przepisy krajowe dotyczące cen transferowych służą zapewnieniu, by grupy przedsiębiorstw i przedsiębiorstwa niepowiązane były traktowane w ten sam sposób. Stwierdzono również, że ani w art. 18, ani w art. 164 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym nie wprowadzono rozróżnienia między transakcjami międzynarodowymi i transakcjami krajowymi ani między przedsiębiorstwami wielonarodowymi a grupami działającymi wyłącznie na terytorium krajowym. Luksemburg podkreślił, że przedmiotową interpretację indywidualną prawa podatkowego należy oceniać w świetle obowiązujących ram prawnych oraz okoliczności gospodarczych, które przeważały w chwili przyznania środka, tj. w 2003 r.⁽³¹⁵⁾ Luksemburg zauważył, że w 2003 r. wytyczne OECD z 2010 r. jeszcze nie istniały i że w przepisy luksemburskie nie zawierały żadnego odniesienia do wytycznych OECD z 1995 r.

⁽³¹³⁾ W pkt 43 pisma z dnia 21 listopada 2014 r. Luksemburg wskazuje sprawozdanie Grupy ds. Kodeksu Postępowania (opodatkowanie działalności gospodarczej) przedstawione Radzie dnia 27 maja 2011 r.: „W odniesieniu do luksemburskiego środka podatkowego dotyczącego spółek zaangażowanych w ramach grupy w działalność finansową Grupa ds. Kodeksu Postępowania przeanalizowała opis uzgodniony podczas posiedzenia w dniu 17 lutego 2011 r. Wielkie Księstwo Luksemburga poinformowało grupę, że w okólniku nr 164/2 z dnia 28 stycznia 2011 r. określono warunki zawierania uprzednich porozumień cenowych potwierdzających wynagrodzenie z tytułu transakcji. [...] Mając na względzie te informacje, grupa zgodziła się, że nie ma już konieczności dokonania oceny tego środka zgodnie z kryteriami kodeksu postępowania”.

⁽³¹⁴⁾ Pismo Luksemburga z dnia 21 listopada 2014 r., pkt 44: „podczas posiedzenia Forum OECD ds. Szkodliwych Praktyk Podatkowych w dniu 6 grudnia 2011 r. uzgodniono, że nie należy przeprowadzać kolejnych badań w odniesieniu do 10 następujących systemów, w tym w odniesieniu do uprzedniej analizy podatkowej finansowania wewnątrz grupy, którą przeprowadza się w Luksemburgu”.

⁽³¹⁵⁾ W pkt 73 pisma z dnia 21 listopada 2014 r. Luksemburg wskazuje decyzję Komisji z dnia 2 października 2013 r. w sprawie SA.32225: odszkodowanie za wyłączenie Nedalco à Bergen op Zoom.

- (295) Po czwarte, Luksemburg stwierdził, że Komisja nie określiła jakiegokolwiek kategorii przedsiębiorstw, które byłyby faworyzowane za pośrednictwem środka. Odnosząc się do sprawy Autogrill⁽³¹⁶⁾, Luksemburg stwierdził, że do spełnienia warunku selektywności konieczne jest określenie kategorii przedsiębiorstw będących jedynymi podmiotami uprzywilejowanymi w drodze rozpatrywanego środka. Jeżeli chodzi o grupę podatników odniesienia, Luksemburg uznał, że wyłącznie podatnicy podlegający przepisom dotyczącym cen transferowych i praktyce dotyczącej interpretacji indywidualnych prawa podatkowego znajdują się w porównywalnej sytuacji prawnej i faktycznej.

4.3. UWAGI LUKSEMBURGA DOTYCZĄCE WĄTPLIWOŚCI WYRAŻONYCH W DECYZJI O WSZCZĘCIU POSTĘPOWANIA

- (296) 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.
- (297) Po pierwsze, w odpowiedzi na zarzuty Komisji, zgodnie z którymi przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego została zatwierdzona w ciągu zaledwie jedenastu dni roboczych, Luksemburg stwierdził, że proces ten trwał znacznie dłużej. Przeprowadzono zwłaszcza spotkania z przedstawicielami Amazona w dniach 9 i 11 września 2003 r., a organy podatkowe szczegółowo przeanalizowały metodę, pisma z dnia 23 października 2003 r. i z dnia 31 października 2003 r. oraz sprawozdanie dotyczące cen transferowych przedstawione przez doradcę podatkowego Amazona.
- (298) Po drugie, Luksemburg oświadczył, że obawa Komisji, że przedmiotową interpretację indywidualną prawa podatkowego przyznano wobec braku wymaganej analizy gospodarczej, jest nieuzasadniona. Sprawozdanie dotyczące cen transferowych przygotowano w oparciu o metodę ustalania cen transferowych przedstawioną we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Zawarto w nim standardowe elementy, takie jak analiza funkcjonalna dwóch stron transakcji, to znaczy spółek LuxOpCo i LuxSCS, opis podstawowej transakcji i odnośnych praw własności intelektualnej, a także wybór metod obliczania cen transferowych oraz ocenę ceny wolnorynkowej.
- (299) Luksemburg wyjaśnił, że w 2003 r., kiedy zatwierdzono przedmiotową interpretację indywidualną prawa podatkowego, Amazon dopiero rozpoczął prowadzenie działalności, która szybko rozszerzała się dzięki nadaniu priorytetowego znaczenia inwestycjom w ujęciu długoterminowym zamiast rentowności w perspektywie krótkoterminowej. W 2003 r. Amazon poniósł straty i przewidywano, że w najbliższej przyszłości Amazon będzie nadal dokonywać znacznych inwestycji w technologię. 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. Technologia, która jest niezbędna do przeprowadzania procesów, jest bardzo zaawansowana i stale ulepszana dzięki znacznym inwestycjom spółki LuxSCS.
- (300) Zgodnie z analizą funkcjonalną zawartą w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych spółka LuxSCS odpowiada za utrzymanie i ciągły rozwój wartości niematerialnych i prawnych; korzystając z wartości niematerialnych i prawnych spółki LuxSCS objętych licencją, spółka LuxSCS zarządza działalnością w zakresie sprzedaży detalicznej i usług, prowadzi tę działalność oraz rozwija ją za pośrednictwem unijnych stron internetowych. Luksemburg uważa, że cykl życia wartości niematerialnych i prawnych był ograniczony i wymagał stałych ulepszeń oraz znacznych inwestycji. Luksemburg dodał, że sama spółka LuxOpCo nie posiadała ani nie posiada wartości niematerialnych i prawnych. Na mocy umowy licencyjnej dotyczącej własności intelektualnej wszystkie instrumenty pochodne będące wartościami niematerialnymi i prawnymi opracowane przez spółkę LuxOpCo przyznaje się zgodnie z prawem spółce LuxSCS, która staje się ich właścicielem.
- (301) Luksemburg oświadczył, że w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego zatwierdzono metodę ustalania cen transferowych opartą na MMTN w celu określenia kwoty opłaty licencyjnej zgodnej z zasadą ceny rynkowej uiszczanej przez spółkę LuxOpCo na rzecz spółki LuxSCS. MMTN jest metodą obliczania cen transferowych, która odpowiada właściwym luksemburskim przepisom i praktyce administracyjnej w dziedzinie cen transferowych. Metodę tę stosuje się powszechnie w interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego w Luksemburgu, a także przyjęto ją w wytycznych OECD z 1995 r. Fakt, że luksemburskie organy podatkowe przyjęły MMTN, odzwierciedla analizę funkcjonalną zawartą w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych: spółka LuxSCS posiada, utrzymuje i rozwija najbardziej strategiczne elementy, a mianowicie wartości niematerialne i prawne, które trudno wycenić. Luksemburg oświadcza ponadto, że zgodnie z umową licencyjną spółka LuxOpCo ma jedynie ograniczone prawa i obowiązki dotyczące wartości niematerialnych i prawnych oraz sama nie posiada własności intelektualnej. W związku z tym istnieją realne rozwiązania alternatywne, które spółka LuxSCS może zastosować, aby wykorzystać swoje wartości niematerialne i prawne w celu stworzenia dobrze prosperującego przedsiębiorstwa; natomiast spółka LuxOpCo nie posiada takich rozwiązanych alternatywnych. 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. Luksemburg oświadczył także, że ponieważ handel

⁽³¹⁶⁾ Wyrok w sprawie T-219/10 Autogrill España/Komisja, ECLI:EU:T:2014:939, pkt 44 i 45.

elektroniczny charakteryzuje się niską marżą, wybór innych metod mógłby narazić spółkę LuxOpCo na ryzyko strat. Wybór MMTN gwarantował spółce LuxOpCo bardziej stabilne oczekiwane zyski zgodne z jej profilem. Zapewniał także, aby wyniki spółki LuxOpCo wzrastały wraz z rozwojem jej działalności w Luksemburgu i w UE, a także zapewniał uzasadnioną przewidywalność w odniesieniu do wynagrodzenia spółki LuxOpCo. 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.

- (302) 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.
- (303) 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. Uznano, że wynagrodzenie wolnorynkowe spółki LuxOpCo mieściło się w rozstępie międzykwartylowym wynoszącym [2–2,5] %–[5–10] % z medianą [4–4,5] %, jak wskazano w analizie porównawczej zamieszczonej w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych.
- (304) Po piąte, jeżeli chodzi o wątpliwość wyrażoną w odniesieniu do znaczenia górnej i dolnej granicy wynagrodzenia spółki LuxOpCo, Luksemburg stwierdził, że ponieważ w 2003 r. Amazon poniósł straty, a porównywalne spółki w analizie porównawczej także ponosiły straty, 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. Bez tej dolnej i górnej granicy spółka LuxOpCo mogłaby po prostu zwiększyć swoje wydatki, aby zwiększyć swoje wyniki. 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.
- (305) 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. Tym samym marżę stosowano do podstawy większej niż same koszty operacyjne, które spółka LuxOpCo ponosiła w Luksemburgu (na przykład podstawa ta obejmowała koszty poniesione przez inne spółki zależne w Unii, które to koszty naliczano następnie spółce LuxOpCo). Gdyby wynagrodzenie pobierane przez spółkę LuxOpCo obliczono wyłącznie względem jej luksemburskich kosztów operacyjnych, spółka LuxOpCo uzyskałaby średnio marżę wynoszącą [10–15] %. Dane liczbowe dostarczone przez Luksemburg na poparcie tego argumentu przedstawiono w tabeli 18.

Tabela 18

Dochód podlegający opodatkowaniu spółki LuxOpCo wyrażony w odniesieniu do jej kosztów operacyjnych w Luksemburgu (z wyłączeniem kosztów refakturowanych przez unijne spółki zależne) (a) i w odniesieniu do kosztów operacyjnych wraz z kosztami refakturowanymi przez unijne spółki zależne (b)

| | (%) | | | | | | | | |
|--------------|------|------|------|------|------|------|------|---------|-------------------|
| Rok obrotowy | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | Razem (2006–2013) |
| (a) | 13,8 | 12,0 | 10,9 | 10,4 | 11,4 | 11,5 | 11,0 | [10–15] | [10–15] |
| (b) | 4,1 | 4,4 | 4,2 | 4,2 | 3,9 | 3,8 | 3,2 | [2,5–3] | [3,5–4] |

- (306) 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 to rozpoczęcie faktycznie miało miejsce w 2006 r.⁽³¹⁷⁾ W związku z tym początkowo przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa

⁽³¹⁷⁾ 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 będzie miał wpływu na porozumienie z dnia 6 listopada 2003 r., o ile zachowane zostaną pozostałe warunki wniosku z dnia 23 października 2003 r.

podatkowego miała obowiązywać do 2011 r. Luksemburg wyjaśnia 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. W 2011 r. działalność i model operacyjny spółki LuxOpCo nie zmieniły się, dlatego też kolejny raz uznano, że metoda ustalania cen transferowych była właściwa, a także przedłużono okres obowiązywania przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego o pięć kolejnych lat. Luksemburg dodaje, 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.

4.4. UWAGI LUKSEMBURGA DOTYCZĄCE UMÓW M.COM, WEWNĄTRZGRUPOWYCH UMÓW LICENCYJNYCH, UMÓW LICENCYJNYCH DOTYCZĄCYCH WŁASNOŚCI INTELEKTUALNEJ I POZOSTAŁYCH INFORMACJI

- (307) Luksemburg przedstawił swoje uwagi dotyczące umów M.com, wewnątrzgrupowych umów licencyjnych i umów licencyjnych dotyczących własności intelektualnej zawartych przez podmioty należące do grupy Amazon z osobami trzecimi, a także dostarczył inne informacje finansowe i prawne spółek LuxOpCo, LuxSCS, AMEU i ASE, takie jak zewnętrzne sprawozdania z ocen lub sprawozdania dotyczące cen transferowych w odniesieniu do transakcji w celu nabycia własności intelektualnej, a także protokoły posiedzeń zarządu i walnych zgromadzeń udziałowców spółki LuxOpCo.
- (308) Luksemburg stwierdził, że przepisy dotyczące cen transferowych stosowano bez wyjątku wobec wszystkich grup przedsiębiorstw, zarówno krajowych jak i międzynarodowych, a także że nie traktował Amazona bardziej przychylnie niż pozostałe grupy, ponieważ stosował swoje przepisy dotyczące cen transferowych w jednolity sposób.
- (309) Luksemburg zakwestionował znaczenie umów M.com dla niniejszego przypadku. Z wyjątkiem umowy [A], wszystkie umowy zawarto po wydaniu przez Luksemburg interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Po przeanalizowaniu umów M.com Luksemburg stwierdził, że podziela pogląd Amazona, zgodnie z którym umowy te odzwierciedlają inny model biznesowy niż model stosowany przez spółki LuxSCS i LuxOpCo. W związku z tym umów tych, w tym umów zawartych między Amazonem a Borders, Circuit City, [A], ToysRUs i Waterstones, nie można wykorzystać do celów zastosowania metody porównywalnej ceny niekontrolowanej.
- (310) Luksemburg stwierdził ponadto, że wewnątrzgrupowe umowy Amazona także nie są właściwe do zastosowania metody porównywalnej ceny niekontrolowanej, ponieważ tych umów wewnątrzgrupowych z definicji nie zawiera się na wolnym rynku.

4.5. UWAGI LUKSEMBURGA DOTYCZĄCE PRZEKAZANIA PRZEZ AMAZON DOKUMENTÓW ZWIĄZANYCH Z POSTĘPOWANIEM TOCZĄCYM SIĘ PRZED FEDERALNYM SĄDEM PODATKOWYM STANÓW ZJEDNOCZONYCH

- (311) Dnia 6 lipca 2017 r. Luksemburg przedstawił swoje uwagi dotyczące informacji przekazanych Komisji przez Amazon na temat dokumentów wykorzystanych i stworzonych na potrzeby postępowania sądowego przed Federalnym Sądem Podatkowym Stanów Zjednoczonych.
- (312) W swoich uwagach Luksemburg stwierdza, że zgadza się z uwagami i wnioskami Amazona oraz podkreśla, że *buy-in* spółki LuxSCS dotyczy jedynie samych wartości niematerialnych i prawnych, a nie wszystkich pozostałych aktywów, funkcji i czynników ryzyka związanych z działalnością Amazona.
- (313) Zdaniem Luksemburga Federalny Sąd Podatkowy Stanów Zjednoczonych ustalił, że [4,5–5] % sprzedaży towarów brutto (*gross merchandise sales* – „GMS”) byłoby odpowiednią stawką opłaty licencyjnej zgodnej z zasadą ceny rynkowej dla wartości niematerialnych i prawnych wykorzystanych do celów działalności europejskiej Amazona, opartą na najważniejszych wartościach odniesienia.
- (314) Luksemburg zauważa, że spółka LuxSCS otrzymała od spółki LuxOpCo opłaty licencyjne odpowiadające [3–3,5] % GMS, a zatem niższe niż stawka opłaty licencyjnej zgodnej z zasadą ceny rynkowej ustalona przez Federalny Sąd Podatkowy Stanów Zjednoczonych. W związku z tym gdyby zastosowano tę stawkę, spółka LuxOpCo byłaby zobowiązana do zapłaty opłat licencyjnych spółce LuxSCS, co obniżyłoby jej dochód podlegający opodatkowaniu w Luksemburgu.

- (315) W związku z tym Luksemburg twierdzi, że podstawy opodatkowania spółki LuxOpCo nie obniżono niesłusznie, jak sugeruje Komisja w decyzji o wszczęciu postępowania, co oznacza, że w drodze przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego nie przyznano spółce LuxOpCo żadnej selektywnej korzyści.

5. UWAGI ZAINTERESOWANYCH STRON

5.1. UWAGI AMAZONA

5.1.1. UWAGI AMAZONA DOTYCZĄCE DOMNIEMANYCH WAD PRAWNYCH

- (316) 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⁽³¹⁸⁾. 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⁽³¹⁹⁾.
- (317) Zdaniem Amazona problem związany z pomocą państwa pojawia się jedynie wówczas, gdy przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego odbiega od zwyczajnej interpretacji i zwyczajnego zastosowania zasady ceny rynkowej w Luksemburgu. Amazon stwierdził, że rozpowszechnione korzystanie z metody podziału zysków rezydualnych ujawnione w bazie LuxLeaks przez Międzynarodowe Konsorcjum Dziennikarzy Śledczych udowadnia, że przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego nie odbiegała od praktyki administracyjnej luksemburskich organów podatkowych⁽³²⁰⁾.
- (318) Amazon oświadczył również, że Komisja nie udowodniła selektywności środka oraz odwołał się do spraw, w których wymieniono szczególne cechy właściwe dla środków pozbawionych selektywnego charakteru⁽³²¹⁾.

5.1.2. UWAGI AMAZONA DOTYCZĄCE WĄTPLIWOŚCI WYRAŻONYCH W DECYZJI O WSZCZĘCIU POSTĘPOWANIA

- (319) Uwagi Amazona dotyczące wątpliwości wyrażonych w decyzji o wszczęciu postępowania 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 wnioski ten poddano dogłębnej analizie.
- (320) 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⁽³²²⁾. Amazon wyjaśnił, że wartości niematerialne i prawne, które spółka LuxSCS udostępniła spółce LuxOpCo na mocy umowy licencyjnej, obejmują całość własności intelektualnej, prawa własności i prawa do wszystkich pozostałych wartości niematerialnych i prawnych należących do spółki LuxSCS i rozwijanych przez nią na mocy umowy zawartej z przedsiębiorstwami powiązаныmi z Amazonem lub udostępnionych na podstawie licencji przez przedsiębiorstwa powiązane z Amazonem lub podmioty powiązane ze spółką LuxSCS w inny sposób⁽³²³⁾. Amazon wyjaśnił rolę spółki LuxSCS względem roli spółki LuxOpCo i oświadczył, że ponieważ spółka LuxOpCo jest spółką prowadzącą

⁽³¹⁸⁾ Amazon odsyła do następujących spraw dotyczących pomocy państwa, w których szczególne postanowienie podatkowe służyło jego zdaniem za ramy odniesienia: decyzja Komisji 2011/282/UE z dnia 12 stycznia 2011 r. w sprawie amortyzacji podatkowej finansowej wartości firmy w związku z nabyciem udziałów w zagranicznych przedsiębiorstwach C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) wdrożonej przez Hiszpanię (Dz.U. L 135 z 21.5.2011, s. 1); decyzja Komisji 2007/256/WE z dnia 20 grudnia 2006 r. dotycząca systemu pomocy wprowadzonego przez Francję na mocy art. 39 CA kodeksu podatkowego (*code général des impôts*) – pomoc państwa nr C46/2004 (ex NN65/2004) (Dz.U. L 112 z 30.4.2002, s. 41), motywy 86; wyrok w sprawie C-6/12, P Oy, pkt 22–31; wyrok w sprawach połączonych od C-78/08 do C-80/08, Paint Graphos, pkt 50.

⁽³¹⁹⁾ Odniesienie do decyzji 2011/282/UE oraz decyzji Komisji 2011/276/UE z dnia 26 maja 2010 r. w sprawie pomocy państwa w formie ugody podatkowej wdrożonej przez Belgię na rzecz spółki Umicore SA (dawniej „Union Minière SA”) (Pomoc państwa C 76/03 (ex NN 69/03)) (Dz.U. L 122 z 11.5.2011, s. 76), w szczególności do motywów 204 i 223.

⁽³²⁰⁾ Pismo Amazona z dnia 5 marca 2015 r., załącznik 2.

⁽³²¹⁾ W szczególności pismo Amazona z dnia 5 marca 2015 r., pkt 43–45 i 49; Amazon odnosi się do wyroku w sprawach połączonych C-106/09 P i C-107/09 P Komisja/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, pkt 72 i 73 oraz cytowane orzecznictwo; do wyroku w sprawie C-6/12, P Oy, pkt 17–19; do wyroku w sprawie T-219/10 Autogrill, pkt 29; i do wyroku w sprawie C-88/03, Portugalia/Komisja, pkt 54 oraz cytowane orzecznictwo.

⁽³²²⁾ 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.

⁽³²³⁾ Pismo Amazona z dnia 5 marca 2015 r., pkt 97.

działalność, która nie posiada własnych wyjątkowych zasobów, a spółka LuxSCS posiada, utrzymuje i rozwija oprogramowanie o szczególnej wartości, które trudno wycenić, to spółka LuxOpCo jest najmniej złożonym podmiotem w tej relacji. W związku z tym w ramach metody podziału zysków rezydualnych wykorzystano MMTN po pierwsze w celu określenia zwrotu wkładu spółki LuxOpCo, wyznaczonej na „stronę testowaną”, który to wkład nie był wyjątkowy. Następnie zysk rezydualny przyznano w całości spółce LuxSCS, aby uwzględnić fakt, że wkład tej spółki jest kluczowy dla europejskiej działalności⁽³²⁴⁾.

- (321) Amazon dodał, że wkład spółki LuxSCS, za który spółka ta otrzymuje wynagrodzenie w wyniku zastosowania metody ustalania cen transferowych zatwierdzonej w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, obejmuje nie tylko udzielanie sublicencji dotyczących wartości niematerialnych i prawnych, ale także przejście czynników ryzyka związanych z działalnością spółki LuxOpCo⁽³²⁵⁾. Spółka LuxSCS, będąca posiadaczem wartości niematerialnych i prawnych oraz finansująca ich rozwój, ponosiła znaczące ryzyko, ponieważ musiała dokonywać płatności z tytułu umowy o podziale kosztów. Ryzyko, które ponosiła spółka LuxSCS, wynika z niepewności związanej nierozzerwalnie z finansowaniem rozwoju działalności w zakresie badań i rozwoju. Jeżeli w wyniku działalności w zakresie badań i rozwoju nie powstałyby żadne wartości niematerialne i prawne, które można by z powodzeniem wykorzystywać, strony umowy o podziale kosztów poniosłyby znaczące straty. Spółka LuxSCS jest w stanie kontrolować ryzyko operacyjne związane z wartościami niematerialnymi i prawnymi, ponieważ nadzoruje i rozwija te wartości jako strona umowy o podziale kosztów. Nie jest zatem konieczne, aby spółka LuxSCS posiadała własny personel. Ponadto gdyby spółka LuxOpCo poniosła straty, można było udzielić licencji na wartości niematerialne i prawne innemu przedsiębiorstwu, a w takim przypadku za kontrolę wykorzystywania wartości niematerialnych i prawnych odpowiadałaby oczywiście spółka LuxSCS. Ponadto spółka LuxSCS, jako właściciel wartości niematerialnych i prawnych, ma zdolność finansową do ponoszenia czynników ryzyka, gdyby czynniki te miały się urzeczywistnić. Spółka LuxSCS mogłaby także polegać na przepływach środków pieniężnych pochodzących z oczekiwanych dochodów z opłat licencyjnych, aby sfinansować przyszłe inwestycje mające na celu utrzymanie i ulepszanie wartości niematerialnych i prawnych.
- (322) Amazon dodał, że w wyniku zastosowania metody porównywalnej ceny niekontrolowanej w celu określenia stałej opłaty licencyjnej otrzymano by bardziej niewiarygodny wynik, który narażałby spółkę LuxOpCo na ryzyko poniesienia strat, dlatego też metodę tę odrzucono. W każdym razie luksemburskie organy podatkowe muszą rozpocząć swoją ocenę cen transferowych w oparciu o metodę wybraną przez podatnika.
- (323) Amazon przypomniał, że w wyniku zastosowania metody określania cen transferowych otrzymuje się na ogół szereg wartości, które są równie wiarygodne. Ceny transferowe nie są nauką ścisłą, a analiza cen transferowych, z uwagi na swój charakter, prowadzi do uzyskania szeregu wyników zgodnych z zasadą ceny rynkowej, a także do otrzymania pewnej ceny wolnorynkowej, a nie *jedyniej* ceny wolnorynkowej. Ponadto, jeżeli chodzi o wytyczne OECD, Amazon stwierdził, że obliczanie cen transferowych wymaga rozważenia. Dlatego też kluczowe jest pozostawienie pewnego marginesu swobody, aby można było zarządzać systemem opodatkowania spółek.
- (324) Amazon przedstawił badanie *ex post* dotyczące usług zarządzania, które zlecił w 2014 r., w którym porównano europejskie przedsiębiorstwa prowadzące działalność podobną do działalności w zakresie usług zarządzania między przedsiębiorstwami Amazona („badanie z 2014 r.”)⁽³²⁶⁾. W badaniu z 2014 r. wyszukano porównywalne przedsiębiorstwa uznane na ogół za przedsiębiorstwa prowadzące działalność związaną z pełnieniem funkcji siedziby i zarządu. Dzięki wyszukiwaniu w bazie danych Amadeus na podstawie kryteriów wyboru związanych z obszarem geograficznym⁽³²⁷⁾, z niezależnością danego przedsiębiorstwa, z odpowiednimi danymi finansowymi i z sektorami działalności wybranych na podstawie słów kluczowych⁽³²⁸⁾ zidentyfikowano jedenaście przedsiębiorstw⁽³²⁹⁾, które doradca podatkowy uznał za wystarczająco porównywalne do spółki LuxOpCo. W wyniku analizy danych finansowych wybranych przedsiębiorstw za lata 2010–2012 otrzymano następujący rozstęp międzykwartylowy wskaźnika poziomu zysku (definiowanego jako zysk z działalności operacyjnej⁽³³⁰⁾) podzielony przez całkowite koszty: 1,8 %–12 % z medianą wynoszącą 7 %. Amazon uważa, że badanie z 2014 r.

⁽³²⁴⁾ Pismo Amazona z dnia 18 stycznia 2016 r., s. 6.

⁽³²⁵⁾ Pismo Amazona z dnia 5 marca 2015 r., pkt 9.

⁽³²⁶⁾ [Advisor 4], „Benchmark Company Search for European Management Companies for 2010-2012”, 5 lutego 2014 r. Uwagi Amazona dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania, załącznik 11.

⁽³²⁷⁾ Doradca podatkowy ograniczył wyszukiwanie do następujących państw: Belgia, Dania, Niemcy, Irlandia, Grecja, Hiszpania, Francja, Włochy, Luksemburg, Niemcy, Austria, Portugalia, Finlandia, Szwecja i Zjednoczone Królestwo.

⁽³²⁸⁾ Wykorzystano następujące słowa kluczowe: „management services”, „business management consultancy services”, „strategic consulting services”, „organisational planning services and other related services”. Jednocześnie doradca podatkowy wykluczył przedsiębiorstwa świadczące usługi niezwiązane (takie jak audyt, usługi aktuarialne, usługi reklamowe, usługi pośrednictwa, usługi w zakresie komunikacji, usługi budowlane, usługi w zakresie projektowania i rozwoju, usługi związane z produkcją wytwórczą, usługi informatyczne, usługi w zakresie nieruchomości i usługi transportowe), przedsiębiorstwa prowadzące działalność w ramach partnerstw, przedsiębiorstwa działające w innych sektorach (sektor usług użyteczności publicznej i sektor energii) i przedsiębiorstwa, których dane jakościowe były niewystarczające.

⁽³²⁹⁾ Adix, Axholmen Ab, Becitizen, Consilia Business Management Spa, Icm Intercultural Management Associates, Implement Mp Ab, Nike Consulting Spa, Nsa S.P.A., Pambianco Strategie Di Impresa Srl, Rhapsodies Conseil, X-Pm Transition Partners.

⁽³³⁰⁾ Całkowite dochody pomniejszone o całkowite koszty, przy czym całkowite koszty odpowiadają całkowitemu kosztowi sprzedanych towarów powiększonemu o całkowite koszty operacyjne.

potwierdza, że wynagrodzenie spółki LuxOpCo zatwierdzone w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego było wynagrodzeniem wolnorynkowym, ponieważ marża spółki LuxOpCo wyrażona w postaci odsetka kosztów operacyjnych wygenerowanych wyłącznie w Luksemburgu mieści się w tym rozstępie w całym rozpatrywanym okresie ⁽³³¹⁾.

- (325) Amazon bronił także okresu obowiązywania przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Na poparcie argumentu, zgodnie z którym w wyniku kryzysu finansowego z 2008 r. rewizja interpretacji indywidualnej prawa podatkowego spowodowałaby prawdopodobnie obniżkę wynagrodzenia spółki LuxOpCo, Amazon przedstawił sprawozdanie dotyczące cen transferowych *ex post*, którego wykonanie zlecił w 2012 r. („sprawozdanie dotyczące cen transferowych *ex post* z 2012 r.”) ⁽³³²⁾, w którym przedstawiono wyniki finansowe przedsiębiorstw wykorzystanych na potrzeby badania porównawczego i analizy porównawczej zawartych w sprawozdaniu. Z pierwotnej grupy przedsiębiorstw porównywalnych, wykorzystanych na potrzeby sprawozdania dotyczącego cen transferowych, trzy przedsiębiorstwa przestały istnieć w kolejnych latach, a trzech innych nie uznano za porównywalne lub dane dotyczące tych przedsiębiorstw oceniono jako niewystarczające. Utworzono dwie nowe grupy przedsiębiorstw: jedną grupę utworzono na podstawie danych dotyczących lat 2004–2006, a drugą na podstawie danych dotyczących lat 2008–2010. W wyniku przeprowadzenia analizy dotyczącej różnych lat obrotowych otrzymano dolny kwartył dotyczący zwrotu na kosztach (definiowany jako zysk z działalności operacyjnej w porównaniu z całkowitymi kosztami) wynoszący 1,1 %–4,2 %; medianę wynoszącą 3,1 %–5,5 %; i górny kwartył wynoszący 4,6 %–8,5 %. Na podstawie tych wyników Amazon stwierdził, że wynagrodzenie spółki LuxOpCo mieściło się w zakresie pełnej konkurencji w całym rozpatrywanym okresie.
- (326) Ponadto Amazon stwierdził, że nawet jeżeli Komisja uznałaby, że przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego stanowi pomoc państwa, nie istnieje żadna podstawa prawna pozwalająca na odzyskanie od Amazona tej domniemanej pomocy. Po pierwsze, Amazon uznał, że takie odzyskanie byłoby jednoznaczne z niesprawiedliwym traktowaniem, ponieważ Amazon byłby jedynym przedsiębiorstwem, które musiałoby zwrócić rzekomo niezgodną z prawem pomoc, chociaż według Amazona liczni podatnicy korzystali z takiego samego traktowania zgodnie z luksemburskim systemem opodatkowania. Po drugie, Amazon dodał, że miał uzasadnione oczekiwanie, że przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego jest zgodna z prawem i że może się na niej opierać. W szczególności Amazon nie mógł przewidzieć, że Komisja, na podstawie nowatorskiego i niespotykanego dotąd podejścia ⁽³³³⁾, uzna przedmiotową interpretację indywidualną prawa podatkowego za pomoc państwa. Ponadto Amazon zauważa, że upłynął okres dziesięciu lat od przyznania domniemanej pomocy. Amazon potwierdza, że przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego jest środkiem indywidualnym. W związku z tym data przyjęcia prawnie wiążącego aktu, na mocy którego organy krajowe podjęły decyzję o udzieleniu pomocy, ma decydujące znaczenie w celu określenia daty przyznania tej pomocy. Amazon twierdzi, że przedmiotową interpretację indywidualną prawa podatkowego wydano dnia 6 listopada 2003 r., a ponieważ upłynęło ponad 10 lat od dnia udzielenia pomocy do dnia 24 czerwca 2014 r., kiedy to Komisja przedstawiła pierwsze wezwanie do udzielenia informacji, Komisja nie może nakazać odzyskania pomocy.

5.2. EPICENTER

- (327) EPICENTER ⁽³³⁴⁾ uznał, że w decyzji o wszczęciu postępowania nie uwzględniono właściwego marginesu swobody, który jest nierozdzielnie związany z praktyką dotyczącą cen transferowych. EPICENTER stwierdził, że odwołując się do zasad dotyczących pomocy państwa w celu zajęcia się szkodliwą konkurencją podatkową, Komisja przekroczyła swoje uprawnienia w zakresie podatku bezpośredniego. W ten sposób Komisja sama kwestionuje niezbędną pewnością prawa i pewność regulacyjną. EPICENTER uważa, że bardziej niż na przypisywaniu odpowiedniego podejścia rola Komisja powinna polegać na zapewnianiu, aby poszczególne interpretacje indywidualne prawa podatkowego były zgodne z obowiązującymi zasadami państw członkowskich lub z wytycznymi OECD. W związku z tym punktem odniesienia, na którym należałoby oprzeć się w celu oceny poziomu selektywności jakiegokolwiek porozumienia, są ogólne przepisy obowiązujące w poszczególnych państwach członkowskich.

5.3. COMPUTER & COMMUNICATIONS INDUSTRY ASSOCIATION („CCIA”)

- (328) Chociaż CCIA opowiada się za skuteczną kontrolą pomocy państwa, uznaje, że obecne dochodzenia dotyczą głównie celów dogodnych z politycznego punktu widzenia. CCIA uważa, że odwołanie się do zasad dotyczących

⁽³³¹⁾ Pismo Amazona z dnia 18 stycznia 2016 r., s. 6.

⁽³³²⁾ Pismo Amazona z dnia 5 marca 2015 r., załącznik 14: [Advisor 2], „[Advisor 2] roll-forward analysis”.

⁽³³³⁾ Amazon odsyła do sprawy France Télécom (decyzja Komisji 2006/621/WE z dnia 2 sierpnia 2004 r. dotycząca pomocy państwa wdrożonej przez Francję na rzecz France Télécom (Dz.U. L 257 z 20.9.2006, s. 11), motyw 263, w której Komisja odstąpiła od żądania odzyskania pomocy na podstawie nowatorskiego charakteru środka.

⁽³³⁴⁾ 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.

pomocy państwa w niniejszej sprawie doprowadzi do niepewności w odniesieniu do prawa i klimatu biznesowego w Europie. CCIA wyraża zaniepokojenie w związku z zastosowaniem testu ostrożnego i niezależnego operatora rynku i wzywa do ścisłego zastosowania krajowych zasad ustalania cen transferowych jako punktu odniesienia podczas oceny selektywności środka. CCIA stwierdza także, że stosowanie zasady ceny rynkowej zwykle prowadzi do uzyskania zakresu pełnej konkurencji zamiast jednej ceny wolnorynkowej.

5.4. ATOZ

- (329) Główna kwestia, którą porusza ATOZ, dotyczy podstawy prawnej oceny Komisji. ATOZ uważa, że w chwili przyjęcia interpretacji indywidualnej prawa podatkowego luksemburskie prawo podatkowe nie zawierało żadnych przepisów dotyczących stosowania zasady ceny rynkowej. ATOZ twierdzi zatem, że uwzględnienie zasad OECD dotyczących ustalania cen transferowych włączonych wówczas do luksemburskiego prawa nie było właściwe. ATOZ jest zdania, że podejście Komisji spowoduje między innymi niepewność prawną wśród przedsiębiorstw wielonarodowych.

5.5. FEDIL

- (330) Fedil uważa, że dochodzenia dotyczące pomocy państwa mogą zagrażać pewności prawa, którą interpretacje indywidualne prawa podatkowego mają zapewnić podatnikom. Fedil uznaje, że ocena środka powinna opierać się na prawie i praktyce administracyjnej stosowanych wówczas w Luksemburgu, które nie odnosiły się na ogół do wytycznych OECD w sprawie cen transferowych. Zdaniem Fedila Komisja uznaje, że istnieje wyłącznie jedna prawda dotycząca ustalania cen transferowych, co uniemożliwia przedsiębiorstwom uzyskanie z góry pewności prawa.

5.6. OXFAM

- (331) Oxfam wyraził wsparcie dla dochodzenia Komisji, zachęcając ją do wzmocnienia jej uprawnień dochodzeniowych, w szczególności dlatego, że mogłaby mieć lepsze niż organy krajowe warunki do przeprowadzenia strukturalnej oceny praktyk państw członkowskich w zakresie interpretacji indywidualnych prawa podatkowego. Oxfam wezwał Komisję do zapewnienia, aby w przypadku potwierdzenia istnienia selektywnej korzyści zastosowano odpowiednie sankcje, a także aby wycofywano stopniowo szkodliwe praktyki podatkowe.

5.7. THE BOOKSELLERS ASSOCIATION OF THE UNITED KINGDOM & IRELAND LTD („BA”)

- (332) BA uważa, że system opodatkowania, który władze luksemburskie zastosowały wobec Amazona, przyznaje mu nienależną korzyść, z której nie mogą korzystać niezależne księgarnie w Zjednoczonym Królestwie. BA podkreśla, że kierując całą swoją europejską sprzedaż do luksemburskiej siedziby, Amazon korzystał ze znacznej obniżki swojego obciążenia podatkowego, zarówno pod względem podatku VAT, jak i podatku od osób prawnych. W związku z tym BA wzywa Komisję do zajęcia się porozumieniami podatkowymi zakłócającymi uczciwą konkurencję.

5.8. EUROPEJSKA I MIĘDZYNARODOWA FEDERACJA KSIĘGARNI (EIFB), ZWIĄZEK ZAWODOWY KSIĘGARNI FRANCUSKICH (SLF), FEDERACJA WYDAWCÓW EUROPEJSKICH (FEE) I ZWIĄZEK ZAWODOWY USŁUGODAWCÓW W OBSZARZE REKREACJI KULTURALNEJ (SDLC)

- (333) EIFB broni stosowania jednolitych warunków do wszystkich detalicznych sprzedawców książek i w związku z tym przyjmuje z zadowoleniem dochodzenie Komisji w sprawie praktyk podatkowych Amazona. EIFB powtarza, że popiera wolny i otwarty rynek, który jest korzystny dla konsumentów.
- (334) SLF, FEP i SDLC zgodziły się z uwagami EIFB dotyczącymi decyzji o wszczęciu postępowania.

5.9. BUNDESARBEITSKAMMER

- (335) Bundesarbeitskammer z Austrii popiera argumenty przedstawione przez Komisję w decyzji o wszczęciu postępowania i twierdzi, że porozumienia i struktury prawne tego typu prowadzą na ogół do obniżenia podatku uiszczanego na poziomie globalnym.

6. INFORMACJE PRZEDSTAWIONE PRZEZ SPÓŁKĘ X

- (336) Spółka X, konkurent Amazona prowadzący działalność w zakresie sprzedaży detalicznej przez internet na rynku unijnym, która nie chce ujawniać swojej tożsamości, przedstawiła Komisji informacje na temat rynku w związku z dochodzeniem.

- (337) Spółka X uważa, że szacunki dotyczące względnego znaczenia poszczególnych pozycji kosztów w tym sektorze działalności wskazują ogólnie 50 % dla obsługi klienta, 30 % dla technologii i 20 % dla struktury fizycznej i logistyki. Mimo że na początkowym etapie rozpoczęcia działalności w zakresie handlu elektronicznego posiadanie solidnej platformy informatycznej jest kluczowe, głównymi elementami, które sprawią, 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. Połączenie tych czynników pozwala osiągnąć efekty skali niezbędne, aby zrekomensować strukturę wysokich kosztów stałych wymaganą w ramach wykonywania działalności w zakresie sprzedaży detalicznej przez internet.
- (338) Spółka X twierdzi, że dla operatora sprzedaży detalicznej przez internet inwestycje w technologię stanowiły 4–5 % jego obrotów na etapie utrzymania i 5–8 % obrotów na etapie innowacji. Amazon korzysta ze swojej istniejącej technologii, która zapewniła mu korzyść względem jego konkurentów w Europie. Technologia jest stale ulepszana i dostosowywana do potrzeb klientów. Amazon prowadził bardzo agresywną strategię inwestowania w technologię. To właśnie te znaczne inwestycje umożliwiły mu rozwinięcie platformy, która stanowi dziś przewagę konkurencyjną, której ciężko dorównać. Spółka X zainwestowała dotychczas łącznie 30–35 mln EUR w rozwój swojej platformy. Rozmiar tej spółki jest jednak mniejszy niż rozmiar Amazona na jej rynku krajowym w stosunku około 1 do 6.
- (339) Mimo że inwestycje, których dokonał Amazon w logistykę na rynku krajowym spółki X są znaczne, zdolność do podejmowania poważnych inwestycji związanych z marketingiem, zwłaszcza z darmową dostawą, oraz do obniżania cen produktów, ma o wiele większe znaczenie dla sukcesu Amazona.
- (340) Jeżeli przedsiębiorstwa chcą osiągnąć pewien rozmiar i pozostać konkurencyjnymi na rynku handlu elektronicznego, muszą stworzyć bezpośredni kanał pozwalający im utrzymać bazę klientów, której potrzebują, aby uzyskać udział w rynku i rywalizować z konkurentami w tym sektorze działalności. Całkowite poleganie na Amazonie jest niezgodne ze strategią przedsiębiorstwa chcącego zajmować silną pozycję w sektorze handlu elektronicznego. Aby konkurować z Amazonem należy jednak przeprowadzić duże inwestycje w utworzenie bazy klientów oraz, w większości przypadków, w technologię i procesy związane z tym działaniem.
- (341) Mali sprzedawcy detaliczni (handlowcy), którzy prowadzą sprzedaż produktów za pośrednictwem Marketplace, platformy zewnętrznej Amazona, nie posiadają danych osobowych/danych dotyczących transakcji klientów, które pochodzą z transakcji, które zawarli zgodnie z warunkami umów Amazona. Amazon przechowuje i zbiera dane klientów. Zabroniono jednak handlowcom kierować do klientów nowe oferty lub promocje (np. za pomocą biuletynów).
- (342) Mimo że nie zawsze jest to konieczne, większość sprzedawców detalicznych chcących zdobyć pewne znaczenie i stworzyć oferty o szczególnej wartości, musi przeprowadzić znaczne inwestycje w technologię i w działania. Mogliby także podjąć decyzję o wykorzystywaniu platformy Amazona, jednak w tym przypadku nie stanowiłoby wartościowego segmentu w łańcuchu wartości i byłoby zależni od bezpośredniego konkurenta.
- (343) W sektorze handlu elektronicznego marketing wymaga znacznych inwestycji. Przedsiębiorstwa zajmujące się handlem elektronicznym inwestują zazwyczaj około 30–35 % swojego zysku brutto w marketing, w zależności od rozmiaru, jaki mogłyby osiągnąć na rynku (oczywiście wraz ze wzrostem przedsiębiorstwa zmniejsza się odsetek, które będzie musiało przeznaczyć na marketing). Przedsiębiorstwo prowadzące bardziej agresywną strategię marketingową będzie inwestować 2–3 razy więcej, ponosząc tym samym poważne straty, które wymagają solidnej zdolności finansowej. Amazon Prime jest jednym z głównych narzędzi marketingowych Amazona; w ramach tego rozwiązania komercyjnego oferuje się darmową dostawę większości produktów zakupionych za pośrednictwem strony internetowej Amazona.

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

7.1. UWAGI WŁADZ LUKSEMBURSKICH DOTYCZĄCE UWAG OSÓB TRZECICH

- (344) 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.

- (345) Władze luksemburskie zauważyły w szczególności, że uwagi Oxfam nie dotyczyły konkretnego przypadku Amazona, ale zostały sformułowane w sposób ogólny. Władze luksemburskie uznały, że BA nie wypowiedziała się na temat informacji przedstawionych w decyzji o wszczęciu postępowania, lecz na temat kwestii niezwiązanych z niniejszym postępowaniem. Władze te oceniają, że uwagi EIBF i jej członków nie wnoszą żadnej nowej informacji istotnej w niniejszej sprawie. Ponadto władze luksemburskie uznały uwagi Bundesarbeitskammer za bezpodstawne i nieuzasadnione.

7.2. UWAGI WŁADZ LUKSEMBURSKICH DOTYCZĄCE PISMA SPÓŁKI X

- (346) Dnia 2 maja 2016 r. władze luksemburskie przedstawiły swoje uwagi dotyczące informacji przekazanych przez spółkę X. Stwierdziły, że Amazon, jako uczestnik rynku, miał lepsze warunki, aby wypowiedzieć się na temat tych informacji. Władze luksemburskie przedłożyły zatem Amazonowi wersję nieopatrzoną klauzulą poufności informacji przekazanych przez spółkę X i rozumieją, że Amazon przedstawi swoje własne uwagi.

8. PISMA UZUPEŁNIAJĄCE AMAZONA

8.1. PISMA DOTYCZĄCE ZGODNOŚCI WYNAGRODZENIA SPÓŁEK LUXSCS I LUXOPCO Z ZASADĄ CENY RYNKOWEJ

- (347) W piśmie z dnia 18 stycznia 2016 r. Amazon przedstawił dodatkowe informacje mające na celu uzasadnienie oświadczenia, zgodnie z którym wynagrodzenie spółek LuxSCS i LuxOpCo zatwierdzone w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego jest zgodne z zasadą ceny rynkowej.
- (348) Po pierwsze, jeżeli chodzi o metodę ustalania cen transferowych wykorzystaną w celu obliczenia wynagrodzenia spółek LuxSCS i LuxOpCo, Amazon wyjaśnił, że wybrano metodę podziału zysków rezydualnych, ponieważ nie znaleziono żadnej porównywalnej transakcji na wolnym rynku, która byłaby wystarczająco wiarygodna, aby zastosować metodę porównywalnej ceny niekontrolowanej. W wyniku zastosowania najmniej wiarygodnej metody porównywalnej ceny niekontrolowanej otrzymano by wyższe roczne opłaty licencyjne. Amazon wyjaśnił także, że na pierwszym etapie stosowania metody podziału zysków rezydualnych w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych wykorzystano MMTN w celu obliczenia wynagrodzenia wolnorynkowego spółki LuxOpCo jako strony testowanej. Na stronę testowaną wyznaczono spółkę LuxOpCo, ponieważ spółka ta pełni funkcje, które nie są wyjątkowe, w porównaniu ze spółką LuxSCS, która jest właścicielem wyjątkowych elementów kształtujących wartość działalności europejskiej. Na drugim etapie stosowania metody podziału zysków rezydualnych dokonuje się podziału całego zysku rezydualnego lub straty rezydualnej pomiędzy stronami na podstawie funkcji, które pełnią, i ryzyka, które ponoszą. Z logicznego punktu widzenia, im więcej funkcji i czynników ryzyka danej strony ma wyjątkowy charakter, tym większe będzie wynagrodzenie, które strona ta ma prawo otrzymywać z tytułu metody podziału zysków rezydualnych. W sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych przyznano zysk rezydualny spółce LuxSCS, biorąc pod uwagę wyjątkowe funkcje, które pełni, i znaczące ryzyko, które ponosi, w porównaniu z funkcjami i czynnikami ryzyka spółki LuxOpCo.
- (349) Po drugie, jeżeli chodzi o logikę ekonomiczną leżącą u podstaw metody ustalania cen transferowych, Amazon wyjaśnił, że spółka LuxSCS chciała zachęcić swoich kontrahentów do działania w sposób, który przyczynia się do sukcesu globalnej strategii Amazona. Tym samym, skoro Amazon zawarł umowę licencyjną z osobą trzecią, rozsądne i konieczne wydaje się zapewnienie, aby licencjodawca miał zdolność do przeprowadzania wszystkich koniecznych inwestycji oraz miał w tym interes, a także stworzenia wszystkich zachęt odpowiednich, aby skłonić go do przestrzegania strategii Amazona, której celem jest maksymalne zwiększenie asortymentu i oferowanie najlepszych cen.
- (350) Amazon uważa, że metoda opłaty licencyjnej sprawia, że spółka LuxOpCo przynosi zysk i nie istnieje ryzyko, że zacznie przynosić straty. Istniało takie rzeczywiste ryzyko, ponieważ w czasie, gdy wnioskowano o wydanie przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego rynek sprzedaży detalicznej przez internet nie był jeszcze rozwinięty, internetowi sprzedawcy detaliczni przynosili straty, a spółka LuxOpCo działała na rynku charakteryzującym się silną konkurencją i niskimi marżami. W tym zakresie wynagrodzenie licencjodawcy na podstawie jego kosztów motywuje do stosowania strategii rozwoju zamiast do strategii opartej na zysku krótkoterminowym.

- (351) Wynagrodzenie spółki LuxSCS przyjęto na podstawie struktury przewidującej zmienność działalności europejskiej. Gdyby ustalono opłatę licencyjną odpowiadającą stałemu odsetkowi sprzedaży, spółka LuxOpCo przynosiłaby straty przez kilka lat⁽³³⁵⁾. W tym względzie Amazon odsyła do wysokości opłat licencyjnych, które oszacowano w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych⁽³³⁶⁾. Amazon uważa, że zagroziłoby to zdolności spółki LuxOpCo do trwałego osiągania zysków. Amazon zauważa również w tym względzie, że spółka LuxOpCo nie miała zdolności finansowej, aby ponosić takie straty⁽³³⁷⁾.
- (352) Po trzecie, jeżeli chodzi o wybór wskaźnika poziomu zysku, po przeanalizowaniu sprawozdania dotyczącego cen transferowych dostarczonego przez władze luksemburskie w odpowiedzi na decyzję o wszczęciu postępowania Komisja zwróciła się do Luksemburga i Amazona z prośbą o uściślenie, czy marżę stosowaną w celu określenia wynagrodzenia wolnorynkowego spółki LuxOpCo obliczono na podstawie kosztów towarów i kosztów operacyjnych, jak wskazano w opisie analizy finansowej znajdującym się w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych, czy też na podstawie „rocznej sprzedaży netto”⁽³³⁸⁾. Amazon wyjaśnił, że zwrot, jaki otrzymała spółka LuxOpCo opierał się na marży wynoszącej [4–6] % stosowanej do kosztów operacyjnych, z wyjątkiem kosztów towarów, surowców i materiałów zużywalnych⁽³³⁹⁾. Amazon potwierdził, że przedział określony w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych (2,3 %–6,7 %, z medianą wynoszącą 4,3 %) obejmował koszty towarów, surowców i materiałów zużywalnych, które ponosiły porównywalne przedsiębiorstwa. Odniesienie do odsetka rocznego obrotu netto zamieszczonego w tabeli przedstawiającej wyniki analizy dotyczącej porównywalnych przedsiębiorstw uwzględniono w celu wskazania, że kwoty były średnimi ważonymi na podstawie rocznej sprzedaży w danym roku.
- (353) Jeżeli chodzi o wykluczenie kosztów towarów, surowców i materiałów zużywalnych z kosztów spółki LuxOpCo, Amazon wyjaśnił, że koszty towarów, surowców i materiałów zużywalnych, które ponosiły porównywalne przedsiębiorstwa, były ograniczone, natomiast w przypadku spółki LuxOpCo szacunek tych kosztów był znaczny. Gdyby uwzględniono te koszty w marży, wynik byłby zniekształcony⁽³⁴⁰⁾. W każdym razie Amazon uważa, że gdyby koszty towarów, surowców i materiałów zużywalnych wykluczono z obliczania wskaźnika poziomu zysku porównywalnych podmiotów wskazanych w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych, otrzymana marża wynosiłaby 3,7 %–7,6 %, a mediana 4,9 %. Amazon dostarczył tabelę obejmującą siedem przedsiębiorstw, które uznano za punkt odniesienia w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych, w przypadku których marżę na kosztach operacyjnych także obliczono wykluczając koszty towarów, surowców i materiałów zużywalnych. Przekazane dane dotyczyły wyłącznie pięciu z siedmiu przedsiębiorstw. Chociaż marże na kosztach operacyjnych nie były znacznie wyższe niż marża na kosztach całkowitych w przypadku czterech z pięciu przedsiębiorstw, których dane przekazano⁽³⁴¹⁾, w przypadku jednego przedsiębiorstwa marża na kosztach operacyjnych była około pięć razy wyższa niż marża na kosztach całkowitych⁽³⁴²⁾. Na tej podstawie w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych zastosowano marżę wynoszącą [4–6] % w odniesieniu do prognoz finansowych przedstawionych przez Amazon w celu określenia właściwej bieżącej rentowności spółki LuxOpCo. W bardziej konkretnym ujęciu zwrot spółki LuxOpCo obliczono poprzez pomnożenie sumy kosztów operacyjnych spółki LuxOpCo i kosztów, które miały ponosić europejskie przedsiębiorstwa powiązane, natomiast w podstawie obliczeń nie uwzględniono kosztów towarów, surowców i materiałów zużywalnych (wprowadzono odniesienie do tabeli 2, w której powtórzono te obliczenia przedstawione w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych⁽³⁴³⁾).
- (354) Po czwarte, Komisja zauważyła, że w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych nie zawarto żadnego odniesienia do mechanizmu dolnej i górnej granicy, który opisano we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. W odpowiedzi na pytanie Komisji dotyczącego tego pominięcia zadane podczas spotkania w dniu 28 października 2015 r. Amazon wyjaśnił, że mechanizm dolnej i górnej granicy nie sprawiał, że wynagrodzenie spółki LuxOpCo przekraczało zakres pełnej konkurencji. Marża uzyskana przez spółkę LuxOpCo w tym okresie osiągała średnio [3,5–4] % i mieściła się każdego roku w rozstępie międzykwartylowym wynoszącym 2,3–6,7 %⁽³⁴⁴⁾. W trakcie spotkania Amazon podkreślił również, że można było zakładać, że w wyniku wykorzystania jedynie metody porównywalnej ceny niekontrolowanej otrzymano by stronicze i niewiarogodne wyniki.

⁽³³⁵⁾ Pismo Amazona z dnia 18 stycznia 2016 r., s. 8. Jak wskazano w tym piśmie – „[...] it is highly highly unlikely that Lux SCS would have been able to find an independent entity capable or willing enter into a licensing agreement if doing so entailed that the business risk would be supported by that independent entity. Accordingly, Lux SCS was ready to take the risks in relation to the Intangibles, so as to enable LuxOpCo to gain more easily market shares: in the longer term growing revenue for LuxOpCo would mean more revenue for Lux SCS, as licensor. In practical terms, this meant entering into a contractual agreement where the royalty methodology is based on the licensee's being profitable and earning a return on its costs, rather than an arrangement that would create a risk of the licensee being loss making”.

⁽³³⁶⁾ Pismo Amazona z dnia 18 stycznia 2016 r., s. 11.

⁽³³⁷⁾ Pismo Amazona z dnia 18 stycznia 2016 r. Zgodnie z dalszymi wyjaśnieniami Amazona: „Considering those circumstances, it was indeed rational for both parties to agree on a remuneration on the basis that the risks were borne by the licensor and the licensee received a return on costs, as this would incentivize the licensee to grow as quickly as possible, both in terms of geographies and product lines, and to maximize selection (rather than concentrate only on higher margin product lines)”.

⁽³³⁸⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych, s. 50.

⁽³³⁹⁾ Pismo Amazona z dnia 15 lutego 2016 r., załącznik H.

⁽³⁴⁰⁾ Pismo Amazona z dnia 15 lutego 2016 r., s. 4.

⁽³⁴¹⁾ Przedsiębiorstwa Algoriel, Decade, Seresco SA i Société de Gestion de Terminaux Informatiques.

⁽³⁴²⁾ Przedsiębiorstwo Solutec.

⁽³⁴³⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych, s. 32.

⁽³⁴⁴⁾ W piśmie z dnia 18 stycznia 2016 r., s. 11, Amazon wyjaśnił także, że „[...] it was logical that the royalty contained a floor based on a percentage of royalties, which incentivized the licensee to maximize revenues (and share in the upside of doing so). The corollary to that was a cap on the licensee's remuneration (based on a higher percentage of revenues) to ensure that the costs of the licensee were efficiently managed and did not increase too far out of line with revenue growth”.

8.2. PISMO DOTYCZĄCE INFORMACJI PRZEDSTAWIONYCH PRZEZ SPÓŁKĘ X

- (355) Amazon ma wątpliwości, czy spółkę X można faktycznie porównać ze spółką LuxOpCo. Ponadto Amazon uważa, że informacji przedstawionych przez spółkę X nie należało brać pod uwagę do celów oceny przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, ponieważ ani Amazon, ani władze luksemburskie nie posiadały tych informacji ani w chwili składania wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w 2003 r., ani w chwili składania wniosku o przedłużenie obowiązywania tej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w 2011 r.
- (356) W każdym razie Amazon uważa, że informacje przekazane przez spółkę X nie potwierdzają wniosku, zgodnie z którym interpretacja indywidualna prawa podatkowego z 2003 r. doprowadziła do przyznania pomocy państwa na rzecz spółki LuxOpCo. W szczególności spółka LuxOpCo zgadza się ze spółką X, że handel elektroniczny stanowi działalność, która charakteryzuje się niskimi marżami. Spółka LuxOpCo nie byłaby bowiem w stanie przetrwać ani rozszerzyć swojej działalności na rynku bez wartości niematerialnych i prawnych, na które spółka LuxSCS udzieliła jej licencji.
- (357) Amazon utrzymuje, że jego model biznesowy opiera się na innowacji technologicznej, w szczególności w odniesieniu do wyszukiwarek i narzędzi nawigacyjnych, obsługi zamówień, funkcji katalogu, obsługi klienta i narzędzi zarządzania danymi oraz analizy danych.
- (358) Amazon uważa, że dane klientów, na które spółka LuxSCS udziela licencji spółce LuxOpCo, stanowią kluczowy element marketingu i że rozwiązanie Prime Amazona nie ogranicza się do usługi darmowej wysyłki, ponieważ obejmuje różne usługi i wymaga złożonej technologii podstawowej.
- (359) Amazon twierdzi, że zadowolenie klientów wynika głównie z technologii i danych klientów udostępnionych spółce LuxOpCo w ramach wartości niematerialnych i prawnych.
- (360) Umacnianie i rozwój bazy klientów oraz marki opierają się głównie na wartościach niematerialnych i prawnych. Zdaniem Amazona spółka X potwierdziła, że wartości niematerialne i prawne, stale rozwijane i ulepszane, są kluczowe dla powodzenia działalności w zakresie handlu elektronicznego, jaką prowadzi spółka LuxOpCo, co wzmacnia pozycję spółki LuxOpCo jako strony testowanej, ponieważ wkład spółki LuxSCS jest większy.
- (361) Amazon uważa, że metoda obliczenia opłaty licencyjnej zatwierdzona w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego zapewnia długoterminową stabilność spółki LuxOpCo, ponieważ stawka opłaty licencyjnej nie jest nadmiernie wysoka i umożliwia spółce LuxOpCo uzyskanie zwrotu z kosztów. Metoda ta stanowi ponadto zachętę dla spółki LuxOpCo do budowania wartości dzięki wykorzystywaniu wartości niematerialnych i prawnych poprzez rozwijanie działalności w największym możliwym stopniu, maksymalizację asortymentu i dalsze oferowanie korzystniejszych cen, a także zachętę dla spółki LuxSCS do dalszego inwestowania długoterminowego w wartości niematerialne i prawne.
- (362) Ponadto Amazon stwierdza, że oświadczenia spółki X dotyczące odsetka obrotów przeznaczonego przez przedsiębiorstwo handlu elektronicznego na inwestowanie w technologię (4–8 % sprzedaży) potwierdzają, że stawka opłaty licencyjnej uiszczanej przez spółkę LuxOpCo na rzecz spółki LuxSCS, która wynosi średnio [5–10] % obrotu spółki LuxOpCo w latach 2006–2014 lub [3–3,5] % sprzedaży towarów brutto i która obejmuje pełny zestaw wartości niematerialnych i prawnych, może zostać uznana za zgodną z zasadą ceny rynkowej i nie odbiega znacznie od wiarygodnego szacunku wyniku, jaki mógłby zostać osiągnięty w warunkach rynkowych.

8.3. PISMA DOTYCZĄCE KONCENTRACJI DZIAŁALNOŚCI AMAZONA W ZAKRESIE SPRZEDAŻY DETALICZNEJ PRZEZ INTERNET NA TECHNOLOGII

- (363) Amazon twierdzi, że jego cel polega na tym, „aby stać się najbardziej zorientowaną na klientów firmą na świecie, oferującą im wszystko, co pragną nabyć drogą internetową, po możliwie najniższych cenach”⁽³⁴⁵⁾. Zadanie polegające na oferowaniu największego wyboru produktów w najniższych cenach oraz w najbardziej praktyczny sposób stanowi istotę działalności Amazona, a jego realizacja opiera się głównie na technologii.
- (364) Według Amazona jest to „[...] przedsiębiorstwo z branży technologicznej, które traktuje sprzedaż detaliczną jak kwestię techniczną”⁽³⁴⁶⁾, a technologia stanowi łączy pomiędzy Amazonem i jego klientami, pozostając przy tym istotą każdego procesu operacyjnego. Technologia Amazona umożliwia mu oferowanie konkurencyjnych cen, sugeruje potencjalnym klientom artykuły, które mogą ich zainteresować, przetwarza płatności, zarządza zapasami i wysyła produkty do klientów. Zakres działalności Amazona wymaga zarządzania z wykorzystaniem wysokiego

⁽³⁴⁵⁾ Zob.: <http://www.amazon.com/Careers-Homepage/b?ie=UTF8&node=239364011>

⁽³⁴⁶⁾ Pismo Amazona z dnia 22 lipca 2016 r.: Amazon's Technology-Centric E-tailing-Business, s. 1.

poziomu automatyzacji w odniesieniu do zarządzania zapasami, ustalania cen i obsługi zamówień. Amazon nie mógłby zatrudnić wystarczającej liczby osób w celu ustalenia cen lub poziomu zapasów milionów różnych produktów.

- (365) Amazon twierdzi, że aby uniknąć niezadowolonych klientów, jego oferta handlu elektronicznego musi być dostępna przez cały czas przy jednoczesnym zapewnieniu bardzo krótkiego czasu reakcji. W związku z tym, że stale rozszerza działalność, jego infrastruktura technologiczna musi być możliwa do dostosowania i elastyczna. Oprogramowanie Amazona stanowi zatem architekturę zorientowaną na usługi. Funkcje, których wymaga działalność handlowa Amazona, są opracowywane jako elementy, które można łączyć w celu integracji i współpracy. Taka architektura ma wiele zalet, takich jak zindywidualizowana optymalizacja, a także może zapewnić utrzymanie określonego oprogramowania. Ułatwia również rozpoczynanie świadczenia nowych usług i wprowadzanie ulepszeń. Gdyby Amazon zaniechał utrzymywania i aktualizowania swojej podstawowej technologii, klienci by to zauważyli, ponieważ zmniejszyłoby się zadowolenie związane z handlem elektronicznym, które przyczyniło się do sukcesu komercyjnego Amazona, co osłabiłoby jego działalność handlową.
- (366) Strony internetowe i aplikacje mobilne Amazona obejmują szereg funkcji, w szczególności uzyskiwanie i przechowywanie informacji związanych z tożsamością klientów, tworzenie i prowadzenie katalogu, tworzenie i wyświetlanie stron WWW i stron aplikacji mobilnych, funkcje wyszukiwania i nawigacji, przygotowanie i składanie zamówień, przetwarzanie płatności, kontakty z magazynami, uwagi klientów, a także funkcje personalizacji i społeczności wirtualnych.
- (367) Pozostałe narzędzia technologiczne obejmują narzędzia do zarządzania stronami internetowymi, repozytorium konfiguracji, narzędzia do obsługi i analizy stron internetowych, oprogramowanie do zarządzania sprzedawcami, oprogramowanie do zarządzania zapasami, oprogramowanie do katalogowania i oprogramowanie do ustalania cen. Jeżeli chodzi o to ostatnie oprogramowanie, Amazon twierdzi, że 99 % cen ustalono w wyniku zautomatyzowanego procesu, chociaż możliwe jest ręczne ustalenie cen, jednak w drodze wyjątku. Każda ręczna zmiana cen w Europie musi zostać zatwierdzona przez europejskiego kierownika ds. ustalania cen spółki LuxOpCo.
- (368) Amazon posiada także oprogramowanie marketingowe, którego celem jest generowanie ruchu na jego stronach internetowych, techniki marketingu wewnętrznego i zewnętrznego, takie jak marketing oparty na wyszukiwarkach internetowych (w oparciu o współpracę z wyszukiwarkami internetowymi takimi jak Google), narzędzia optymalizacji wyszukiwarek internetowych, narzędzia płatnych reklam w wyszukiwarkach internetowych i narzędzia marketingu za pośrednictwem poczty elektronicznej.
- (369) Należy także dodać oprogramowanie do obsługi zamówień, w szczególności dla sieci European Fulfillment Network („EFN”), oprogramowanie do odbierania i pakowania oraz oprogramowanie do obsługi klienta.
- (370) Amazon wypracowuje wewnętrznie główne oprogramowanie przeznaczone do jego działalności w zakresie elektronicznej sprzedaży detalicznej. Amazon twierdzi, że działalność w zakresie rozwoju technologicznego nadzorują zespoły ze Stanów Zjednoczonych. Działania w zakresie testowania i naprawy błędów stron internetowych oraz narzędzi oprogramowania przeprowadzane są w całości w Stanach Zjednoczonych. Ponad [60–65] % z [30 000–40 000] pracowników prowadzących działalność w zakresie badań i rozwoju jest zatrudnionych w Stanach Zjednoczonych. Na [1 000–10 000] pracowników wykonujących prace badawczo-rozwojowe w Europie [100–200] jest zatrudnionych w Luksemburgu.
- (371) Ponadto Amazon twierdzi, że każdy aspekt tradycyjnej sprzedaży detalicznej został ponownie opracowany w taki sposób, aby zapewnić jego większą skuteczność, mniejszą uciążliwość i lepsze dostosowanie do potrzeb klientów. Zadowolenie klientów Amazona opierające się na jego technologii, które stanowi trzon rozległego środowiska handlu elektronicznego, odróżnia go od konkurentów i wzmacnia jego markę. Nawet niewielkie opóźnienia podczas składania zamówienia lub nieznaczne utrudnienia podczas jego obsługi wpływają negatywnie na zadowolenie klienta, szkodzą marce Amazon i powodują spadek sprzedaży, ponieważ klienci rezygnują z zakupów.
- (372) Amazon twierdzi, że od dnia 1 stycznia 2005 r. okres użytkowania wartości niematerialnych i prawnych związanych z jego znakiem towarowym zastrzeżonym wynosił 10–15 lat. Począwszy od tego samego dnia, okres użytkowania bazy danych klientów szacowano na 6–10 lat, a technologii na 2–5 lat.

8.4. PISMA DOTYCZĄCE KRYTYCZNYCH ZAGROŻEŃ DLA EUROPEJSKIEJ DZIAŁALNOŚCI AMAZONA

- (373) W piśmie z dnia 27 lutego 2017 r. Amazon przedstawił następujące trzy krytyczne zagrożenia dla swojej działalności europejskiej.
- (374) Konkurencja: utrata działalności na rzecz konkurencji stanowi największe zagrożenie dla Amazona, ponieważ sektor handlu elektronicznego jest bardzo konkurencyjny. Konkurencja zależy w dużej mierze od innowacji, a konkurenci, którzy nie wprowadzili innowacji, wycofali się z rynku. Amazon stawia czoła zróżnicowanym naciskom i różnym konkurentom na poszczególnych rynkach, a zagrożenia związane z konkurencją są uwarunkowane lokalnie.

- (375) Przyjęcie nowych produktów, usług i technologii przez klientów: rozwój Amazona i rozszerzenie jego działalności na nowe kategorie i regiony geograficzne wiąże się z ryzykiem, że klienci nie wybiorą nowych ofert lub nowych produktów. Amazon ponosi także ryzyko awarii stron internetowych, które mogą okazać się bardzo kosztowne dla jego działalności.
- (376) Ponadto lokalne warunki gospodarcze i polityczne oraz zmiany ram prawnych stanowią ryzyko, a nawet zagrożenie dla działalności europejskiej Amazona. Niski poziom wykorzystania internetu i kart kredytowych stanowi główne wyzwanie dla Amazona, które uniemożliwiają mu rozszerzenie działalności. Publiczne uregulowania prawne mogłyby sprawić, że model biznesowy Amazona stanie się niewykonalny.

8.5. PISMA AMAZONA Z DNIA 29 MAJA 2017 R.

- (377) Dnia 29 maja 2017 r. Amazon przedstawił swoje uwagi dotyczące postępowania toczącego się przed Federalnym Sądem Podatkowym Stanów Zjednoczonych i nowe sprawozdanie dotyczące cen transferowych.
- (378) Amazon uważa, że w orzeczeniu Federalnego Sądu Podatkowego Stanów Zjednoczonych – po zastosowaniu metody porównywalnej ceny niekontrolowanej – otrzymano stawkę opłaty licencyjnej zgodną z zasadą ceny rynkowej za rzeczowe aktywa trwałe, która wynosi [4,5–5] % sprzedaży towarów brutto ⁽³⁴⁷⁾.
- (379) Amazon stwierdził, że wszystkie strony amerykańskiego postępowania sądowego uznały nabycie przez spółkę LuxSCS praw związanych z technologią, znakiem towarowym i danymi klientów. W związku z tym Amazon uznaje liczbę [4,5–5] % za wartość odniesienia dla odpowiedniej opłaty licencyjnej zgodnej z zasadą ceny rynkowej pobieranej przez spółkę LuxSCS. Ponadto według Amazona powyższą wartość odniesienia należy uznać za wartość minimalną, biorąc pod uwagę fakt, że stawka opłaty licencyjnej nie uwzględnia ani wartości firmy, ani dokonanych po 2005–2006 r. ulepszeń wartości niematerialnych i prawnych otrzymanych przez spółkę LuxOpCo z tytułu umowy o podziale kosztów.
- (380) Amazon uważa zatem, że łączna stawka opłaty licencyjnej, którą otrzymała spółka LuxSCS w rozpatrywanym okresie w latach 2006–2014, była w rzeczywistości niższa niż stawka opłaty licencyjnej ustalona przez Federalny Sąd Podatkowy Stanów Zjednoczonych, tj. [3–3,5] % sprzedaży towarów brutto. Zgodnie z uwagami Amazona dotyczącymi orzeczenia wydanego przez Federalny Sąd Podatkowy Stanów Zjednoczonych stawka opłaty licencyjnej, którą spółka LuxSCS pobrała od spółki LuxOpCo, była zatem zbyt niska i w związku z tym Amazon uważa, że interpretacja indywidualna prawa podatkowego z 2003 r. nie mogła prowadzić do przyznania żadnej korzyści na rzecz spółki LuxOpCo.
- (381) Amazon uznał, że dokładną analizę zbadanych i sprawdzonych okoliczności faktycznych uwzględniającą wnioski biegłych przeprowadzono w toku amerykańskiego postępowania sądowego. W orzeczeniu Federalnego Sądu Podatkowego Stanów Zjednoczonych potwierdzono treść pism przedstawionych wcześniej przez Amazon, w szczególności oświadczeń, zgodnie z którymi technologia stanowi kluczowy element wartości działalności Amazona, który wymagał inwestycji i stałego wprowadzania innowacji; włączenie działalności europejskiej Amazona w główny nurt stanowiło odpowiedź na potrzeby operacyjne; a ponadto w europejskim środowisku handlu elektronicznego panowała silna konkurencja i w rozpatrywanym okresie charakteryzował się on niskimi marżami.
- (382) Amazon zlecił [Advisor 1] sporządzenie nowego sprawozdania dotyczącego cen transferowych, którego celem było sprawdzenie *ex post*, czy opłata licencyjna uiszczana przez spółkę LuxOpCo na rzecz spółki LuxSCS zgodnie z przedmiotową interpretacją indywidualną prawa podatkowego była zgodna z zasadą ceny rynkowej („sprawozdanie dotyczące cen transferowych *ex post* z 2017 r.”) ⁽³⁴⁸⁾. W sprawozdaniu tym oceniono wysokość opłaty licencyjnej na podstawie dwóch metod ustalania cen transferowych: metody porównywalnej ceny niekontrolowanej i MMTN.
- (383) Jeżeli chodzi o metodę porównywalnej ceny niekontrolowanej, opłaty licencyjne uiszczane przez spółkę LuxOpCo na rzecz spółki LuxSCS w rozpatrywanym okresie porównano z opłatą licencyjną określoną w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych i z opinią wydaną przez Federalny Sąd Podatkowy Stanów Zjednoczonych. W sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych *ex post* z 2017 r. stwierdzono, że stawka opłaty

⁽³⁴⁷⁾ Jak określono na stronie 5 tego pisma, obliczenie to wykonał [Advisor 1] w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych *ex post* z 2017 r. Sprzedaż towarów brutto oznacza całkowitą wielkość sprzedaży zrealizowanej za pośrednictwem stron internetowych Amazona, tj. sprzedaż zrealizowaną przez Amazon we własnym imieniu i sprzedaż zrealizowaną przez osoby trzecie za pośrednictwem Marketplace.

⁽³⁴⁸⁾ Pismo Amazona z dnia 29 maja 2017 r.: [Advisor 1] i [Advisor 1]: „Economic analysis of the Transfer Pricing approach adopted in the 2003 ATC”, 25 maja 2017 r.

licencyjnej faktycznie uiszczanej przez spółkę LuxOpCo na rzecz spółki LuxSCS kształtowała się poniżej przedziału stawek opłaty licencyjnej ustalonego w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych, wykorzystując jako odniesienie umowę [A] ⁽³⁴⁹⁾. Dodano także, że opłata licencyjna uiszczana przez spółkę LuxOpCo na rzecz spółki LuxSCS jest niższa niż stawka opłaty licencyjnej wynosząca [4,5–5] % ustalona w opinii Federalnego Sądu Podatkowego Stanów Zjednoczonych również za pośrednictwem metody porównywalnej ceny niekontrolowanej ⁽³⁵⁰⁾. W tym zakresie uściślono, że w odnośnej opinii ustalono łączną stawkę opłaty licencyjnej w odniesieniu do sprzedaży towarów brutto, która pełni funkcję „pierwotnej (wyjściowej) wolnorynkowej stawki opłaty licencyjnej z tytułu wartości niematerialnych i prawnych istniejących na dzień 1 maja 2006 r.” ⁽³⁵¹⁾.

- (384) W sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych *ex post* z 2017 r. wskazano ponadto, że należałoby dokonać szeregu korekt dodatknych opłaty licencyjnej uiszczanej przez spółkę LuxOpCo na rzecz spółki LuxSCS ze względu na różnicę pomiędzy umową licencyjną a pierwotną umową przystąpienia. W tym kontekście w sprawozdaniu ustalono, że „jednorazowe przeniesienie istniejących wartości niematerialnych i prawnych pomiędzy kontrahentami amerykańskimi a spółką LuxSCS” różniło się od umowy licencyjnej w takim sensie, że spółka LuxOpCo była zobowiązana uiszczać opłatę licencyjną nie tylko z tytułu wartości praw własności intelektualnej istniejących w chwili zawarcia umowy licencyjnej, ale również z tytułu „wszystkich ulepszeń i zmian, których koszty ponosi wyłącznie spółka LuxSCS” ⁽³⁵²⁾. Korekt dodatknych należy również dokonać w sposób umożliwiający uwzględnienie całego szeregu wartości niematerialnych i prawnych, które udostępniono spółce LuxOpCo, a których nie uwzględniono w opinii Federalnego Sądu Podatkowego Stanów Zjednoczonych, różnice czasowe i mechanizm dolnej i górnej granicy zastosowany do opłaty licencyjnej uiszczanej przez spółkę LuxSCS, który „służył ograniczeniu ryzyka i zapewnieniu spółce LuxOpCo stabilnego strumienia dochodów odpowiadającego jej profilowi zadań i ryzyka” ⁽³⁵³⁾. Uznano, że dokonanie korekty ujemnej nie jest konieczne, ponieważ nie wzięto pod uwagę wkładu spółki LuxOpCo w rozwój, ulepszanie i utrzymanie wartości niematerialnych i prawnych ⁽³⁵⁴⁾.
- (385) Analiza sprawozdania dotyczącego cen transferowych *ex post* z 2017 r. w oparciu o metodę porównywalnej ceny niekontrolowanej pozwoliła stwierdzić, że łączna opłata licencyjna uiszczana przez spółkę LuxOpCo na rzecz spółki LuxSCS w rozpatrywanym okresie była „uzasadniona i zgodna z realiami gospodarczymi”.
- (386) Jeżeli chodzi o analizę opartą na MMTN, sprawozdanie dotyczące cen transferowych *ex post* z 2017 r. rozpoczyna się od analizy funkcjonalnej ⁽³⁵⁵⁾ mającej na celu ustalenie, która strona umowy licencyjnej powinna być stroną testowaną, tj. stroną pełniącą najmniej złożone funkcje.
- (387) Analizę funkcjonalną dotyczącą spółki LuxOpCo przeprowadzono na podstawie jej roli w europejskim łańcuchu wartości w czerwcu 2014 r., ponieważ uznano, że z powodu stopniowego wzrostu zatrudnienia w spółce LuxOpCo w całym rozpatrywanym okresie profil funkcjonalny spółki w czerwcu 2014 r. odzwierciedlałby maksymalny wkład spółki LuxOpCo w tworzenie wartości w badanym okresie. W sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych *ex post* z 2017 r. stwierdzono, że spółka LuxOpCo korzystała w znacznym stopniu z narzędzi i technologii w celu zarządzania powiązaniem ryzykiem operacyjnym oraz że samodzielnie nie zarządzała znaczącym ryzykiem ani samodzielnie go nie ponosiła. Nie stworzyła także zapotrzebowania na aktywa obrotowe przekraczającego zapotrzebowanie wynikające z jej zadań jako spółki zarządzającej. Główna działalność spółki LuxOpCo polegała na nadzorowaniu zarządzania zakupami, sprzedażą, marketingiem i dystrybucją produktów do klientów zewnętrznych za pośrednictwem europejskich stron internetowych. Jej działalność zależała w znacznym stopniu od wartości niematerialnych i prawnych udostępnionych na licencji spółce LuxOpCo, które odnosiły się zwłaszcza do ustalania cen towarów, zarządzania zapasami, wsparcia

⁽³⁴⁹⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych, ss. 25–28, opłatę licencyjną mieszczącą się w przedziale od [10–15] % do [10–15] % uznano za zgodną z zasadą ceny rynkowej. Sprawozdanie dotyczące cen transferowych *ex post* z 2017 r., s. 12: „LuxOpCo’s aggregate royalty payments to LuxSCS over the period under review are approximately [5–10] % of net sales (or [3–3.5] % of GMS). This figure is well below the range of royalty rates indicated by the CUP analysis in the [Advisor 2] Report, which are based on the agreement between Amazon and [A] and include adjustments to account for other intangibles (customer referrals) licensed by LuxSCS to LuxOpCo but not made available by Amazon to [A]”.

⁽³⁵⁰⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych *ex post* z 2017 r., s. 13: „The tax court relied on Amazon’s uncontrolled transactions with its M.com business partners for website technology, external trademark comparables for marketing intangibles, and Amazon’s uncontrolled transactions for customer referral fees under the Associates and Syndicated Stores programs for customer information”.

⁽³⁵¹⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych *ex post* z 2017 r., ss. 12–13. Zgodnie z tabelą 1 stawka opłaty licencyjnej stanowi łączną wartość następujących stawek opłaty licencyjnej: technologia [3–3,5] %, marketingowe wartości niematerialne i prawne [1–1,5] % oraz dane klientów [0,5–1] % sprzedaży towarów brutto. [Advisor 1] przekształcił płatność z tytułu przystąpienia za uzyskanie danych klientów, którą ustalił Federalny Sąd Podatkowy Stanów Zjednoczonych, w stawkę opłaty licencyjnej proporcjonalną do wartości technologii i marketingowych wartości niematerialnych i prawnych.

⁽³⁵²⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych *ex post* z 2017 r., ss. 12–13.

⁽³⁵³⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych *ex post* z 2017 r., ss. 15–16.

⁽³⁵⁴⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych *ex post* z 2017 r., s. 13: „The license of the Intangibles from LuxSCS to LuxOpCo is different, as the license comes with a commitment by LuxSCS to maintain, update, and enhance those intangibles through ongoing investments under the CSA. Although it is recognized that there is a decay of intangibles over time, these intangibles are replaced by new intangibles from the ongoing investments under the CSA and therefore, no downward adjustment to the royalty paid by LuxOpCo to LuxSCS is necessary”.

⁽³⁵⁵⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych *ex post* z 2017 r., s. 16. Wydaje się natomiast, że w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych *ex post* z 2017 r. pominięto analizę funkcjonalną podczas stosowania metody porównywalnej ceny niekontrolowanej, mimo że analizę tę uznaje się za decydujący czynnik analizy porównywalności; zob. wytyczne OECD z 1995 r., pkt 1.20.

działania magazynów, przetwarzania płatności *online*, wykrywania oszustw, obsługi klienta, logistyki i reklamy. Spółka LuxOpCo nie posiadała ani nie rozwijała żadnej z wartości niematerialnych i prawnych, ani też nie inwestowała w ich rozwój w rozpatrywanym okresie. Wręcz przeciwnie – spółka LuxOpCo posiadała jedynie standardowe aktywa związane z wyposażeniem przedsiębiorstwa i zapasy związane z europejską działalnością detaliczną Amazona. W rozpatrywanym okresie spółka LuxOpCo była narażona na różne rodzaje ryzyka strategicznego, finansowego, operacyjnego itp. w ramach swojej codziennej działalności. Większość zagrożeń związanych jest bezpośrednio lub pośrednio z technologią, na której oparto ofertę Amazona, lub z jego ogólną strategią rozszerzenia działalności na nowe kategorie produktów i usług. Aby skutecznie zarządzać tym ryzykiem i kontrolować je, Amazon wdrożył restrykcyjną politykę zarządzania na poziomie grupy. Ponadto w sektorze działalności opartym na technologii spółka LuxOpCo samodzielnie nie zarządzała znacznym ryzykiem operacyjnym ani samodzielnie go nie ponosiła, lecz opierała się na technologii w celu zarządzania powiązanim ryzykiem operacyjnym lub ponoszenia tego ryzyka.

- (388) Jeżeli chodzi o spółkę LuxSCS, w sprawozdaniu *ex post* z 2017 r. zauważono jedynie, że posiada ona wartości niematerialne i prawne ze względu na to, iż jest stroną umowy o podziale kosztów.
- (389) Na podstawie tej analizy funkcjonalnej w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych *ex post* z 2017 r. stwierdzono, że spółka LuxOpCo stanowi przykład segmentu łańcucha wartości, który nie jest uprawniony z tytułu praw własności intelektualnej, nie zarządza takimi prawami ani nie sprawuje nad nimi kontroli: jej profil funkcjonalny jest porównywalny z profilem „spółki zarządzającej”, która nadzoruje logistykę, obsługę zamówień i zapasy związane z działalnością europejską w zakresie detalicznego handlu elektronicznego, ponosząc ograniczone ryzyko i posiadając jedynie krótkoterminowe rzeczowe aktywa trwałe ⁽³⁵⁶⁾. W związku z tym spółkę LuxSCS, która posiada wartości niematerialne i prawne ze względu na to, że jest stroną umowy o podziale kosztów, uznaje się za spółkę, której analiza funkcjonalna jest bardziej złożona. W sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych *ex post* z 2017 r. wyjaśniono w tym zakresie, że „[a]naliza funkcjonalna i kontekst faktyczny wykazały, iż działalność spółki LuxOpCo zależała w znacznym stopniu od mających znaczenie gospodarcze wartości niematerialnych i prawnych, których nie posiadała, ale do których miała dostęp na podstawie umowy licencyjnej, i miała wobec nich charakter drugorzędny, ponieważ prawa spółki LuxSCS do wartości niematerialnych i prawnych wynikały z tego, że była ona stroną umowy o podziale kosztów zawartej z niektórymi przedsiębiorstwami należącymi do grupy przed rozpatrywanym okresem i w jego trakcie” ⁽³⁵⁷⁾.
- (390) W sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych *ex post* z 2017 r. wyjaśniono, że wiarygodny wskaźnik finansowy musi uwzględniać wkład spółki LuxOpCo w globalny łańcuch wartości. Ponieważ spółkę LuxOpCo przedstawiono w sprawozdaniu jako stronę, która „[...] nie decydowała w pełni samodzielnie, które produkty należy sprzedawać, jakie ceny stosować wobec produktów lub w jaki sposób je promować, biorąc pod uwagę, że funkcje te wbudowano w narzędzia technologiczne otrzymane na mocy umowy licencyjnej” ⁽³⁵⁸⁾, nie uznano za właściwe, by zastosować wskaźnik zysku netto w oparciu o sprzedaż ⁽³⁵⁹⁾. W sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych *ex post* z 2017 r. określono, że koszty operacyjne są najbardziej wiarygodnym wskaźnikiem poziomu zysków pozwalającym zmierzyć wartość funkcji pełnionych przez spółkę LuxOpCo, ponoszonego przez nią ryzyka i wykorzystywanych aktywów. W sprawozdaniu zastosowano wskaźnik poziomu zysku obliczony przez podzielenie zysku (straty) z działalności operacyjnej przez koszty operacyjne ⁽³⁶⁰⁾.
- (391) W sprawozdaniu zaktualizowano następnie analizy gospodarcze z 2003 r. i 2014 r., określając zwroty referencyjne z tytułu działalności porównywalnej z działalnością spółki LuxOpCo i przeprowadzając nową analizę umożliwiającą określenie zwrotów referencyjnych. W oparciu o tę analizę stwierdzono, że w każdym roku w okresie pomiędzy 2006 r. a czerwcem 2014 r., wynagrodzenie spółki LuxOpCo mieściło się w rozstępie międzykwartylowym wynikającym ze zwrotów referencyjnych otrzymanych z tytułu działalności porównywalnej z działalnością spółki LuxOpCo. W związku z tym w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych *ex post* z 2017 r. stwierdzono, że wynagrodzenie to było zgodne z zasadą ceny rynkowej.

9. OCENA PRZEDMIOTOWEGO ŚRODKA

9.1. ISTNIENIE POMOCY

- (392) 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.

⁽³⁵⁶⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych *ex post* z 2017 r., s. 32.

⁽³⁵⁷⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych *ex post* z 2017 r., s. 30.

⁽³⁵⁸⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych *ex post* z 2017 r., s. 33.

⁽³⁵⁹⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych *ex post* z 2017 r., s. 33.

⁽³⁶⁰⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych *ex post* z 2017 r., s. 33.

- (393) Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zakwalifikowanie danego środka jako „pomocy” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE wymaga spełnienia wszystkich przewidzianych w tym postanowieniu przesłanek. Po pierwsze, musi mieć miejsce interwencja państwa lub przy użyciu zasobów państwowych. Po drugie, interwencja ta musi być w stanie wpływać na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Po trzecie, musi przyznawać beneficjentowi selektywną korzyść. Po czwarte, musi ona zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem ⁽³⁶¹⁾.
- (394) Jeżeli chodzi o pierwszy warunek ustanowiony w art. 107 ust. 1 TFUE, przedmiotową interpretację indywidualną prawa podatkowego wydały luksemburskie organy podatkowe, które są organem państwa luksemburskiego. Interpretacja ta oznaczała zatwierdzenie przez wspomniane organy umowy dotyczącej ustalania cen transferowych umożliwiającej spółce LuxOpCo obliczenie rocznego podatku dochodowego od osób prawnych, który musiała zapłacić w Luksemburgu w rozpatrywanym okresie. Spółka LuxOpCo złożyła następnie roczną deklarację dotyczącą podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie tej umowy, który luksemburskie organy podatkowe zatwierdziły z kolei jako odpowiadający podatkowi dochodowemu od osób prawnych należnemu w Luksemburgu. W związku z tym przedmiotowy środek można przypisać Luksemburgowi.
- (395) Jeżeli chodzi o finansowanie środka z zasobów państwowych, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości środek, w drodze którego władze publiczne przyznają zwolnienie od podatku, które wprawdzie nie jest związane z przekazaniem zasobów państwowych, ale stawia przedsiębiorstwo w korzystniejszej sytuacji finansowej niż innych podatników, może stanowić pomoc państwa ⁽³⁶²⁾. Jak wykazane zostanie w sekcjach 9.2 i 9.3, przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego powoduje zmniejszenie podatku od osób prawnych należnego od spółki LuxOpCo w Luksemburgu w stosunku do podatku, jaki muszą zapłacić spółki będące podatnikami znajdujące się w podobnej sytuacji. Ponieważ przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego prowadzi do tego, że Luksemburg rezygnuje z dochodów podatkowych, które w przeciwnym razie miałyby prawo pobrać od spółki LuxOpCo, należy uznać, że prowadzi ona do utraty zasobów państwowych.
- (396) Jeżeli chodzi o drugi warunek ustanowiony w art. 107 ust. 1 TFUE, spółka LuxOpCo należy do grupy Amazon, tj. wielonarodowej grupy przedsiębiorstw prowadzących działalność w szeregu państw członkowskich. Spółka LuxOpCo prowadzi działalność w zakresie sprzedaży detalicznej przez internet i usług Amazona za pośrednictwem kanału unijnych stron internetowych. Produkty i usługi związane z tą działalnością są przedmiotem wymiany handlowej pomiędzy państwami członkowskimi, a zatem każda interwencja państwa na jej korzyść może wpływać na wewnątrzunijną wymianę handlową ⁽³⁶³⁾. Ponadto, przyznając Amazonowi korzystne traktowanie podatkowe, Luksemburg potencjalnie zniechęcił do inwestycji w innych państwach członkowskich, które nie mogą zaproponować lub nie zaproponują przedsiębiorstwom należącym do grupy wielonarodowej tak korzystnego traktowania podatkowego. W związku z tym, że przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego wzmacnia pozycję konkurencyjną beneficjenta względem innych przedsiębiorstw konkurencyjnych w ramach wewnątrzunijnej wymiany handlowej, należy uznać, że ma wpływ na tę wymianę ⁽³⁶⁴⁾.
- (397) Jeżeli chodzi o czwarty warunek ustanowiony w art. 107 ust. 1 TFUE, jeżeli środek przyznany przez państwo wzmacnia pozycję konkurencyjną przedsiębiorstwa względem innych konkurencyjnych przedsiębiorstw, uznaje się go za środek zakłócający konkurencję lub grozący jej zakłóceniem ⁽³⁶⁵⁾. W zakresie, w jakim przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego zwalnia spółkę LuxOpCo z podatku dochodowego od osób prawnych, który zwykle byłaby zobowiązana zapłacić, pomoc przyznana na mocy tej interpretacji stanowi pomoc operacyjną w tym sensie, że zwalnia spółkę LuxOpCo z obciążenia, które zwykle byłaby zobowiązana ponosić w ramach zwykłego zarządu lub zwykłej działalności. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości pomoc operacyjna zakłóca konkurencję ⁽³⁶⁶⁾. W związku z tym pomoc przyznaną Amazonowi należy uznać za pomoc zakłócającą konkurencję lub grozącą jej zakłóceniem, ponieważ umacnia ona pozycję finansową Amazona na rynkach, na których prowadzi on działalność. W szczególności jeżeli chodzi o Amazon, prowadzi on działalność w zakresie sprzedaży detalicznej przez internet stanowiącą konkurencję zarówno dla innych internetowych sprzedawców detalicznych, jak i dla fizycznych punktów sprzedaży detalicznej zlokalizowanych w Luksemburgu i w całej Unii Europejskiej. W sprawozdaniu [Advisor 3] dostarczonym przez Amazon opisano działalność w zakresie sprzedaży detalicznej przez internet jako działalność charakteryzującą się silną konkurencją i niskimi marżami zysku. Zwalniając Amazon z zobowiązań podatkowych, z których w innych okolicznościach musiałby się wywiązać i z których muszą wywiązywać się konkurencyjne przedsiębiorstwa, przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego uwalnia zasoby finansowe Amazona, które może on przeznaczyć na inwestycje w działalność handlową, co wpływa na warunki, w jakich może oferować konsumentom swoje produkty i usługi, a tym samym zakłóca konkurencję na rynku. Spełniony jest zatem także czwarty warunek ustanowiony w art. 107 ust. 1 TFUE.

⁽³⁶¹⁾ Wyrok w sprawach połączonych C-20/15 P Komisja/World Duty Free, ECLI:EU:C:2016:981, pkt 53 oraz cytowane orzecznictwo.

⁽³⁶²⁾ Zob. wyrok w sprawach połączonych C-106/09 P i C-107/09 P Komisja/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, ECLI:EU:C:2011:732, pkt 72 oraz cytowane orzecznictwo.

⁽³⁶³⁾ Wyrok w sprawie C-494/06 P Komisja/Włochy i Wam, ECLI:EU:C:2009:272, pkt 54 i cytowane orzecznictwo. Zob. także wyrok w sprawie C-66/02 Włochy/Komisja, ECLI:EU:C:2005:768, pkt 112.

⁽³⁶⁴⁾ Wyrok w sprawie C-126/01 GEMO SA, ECLI:EU:C:2003:622, pkt 41 i cytowane orzecznictwo.

⁽³⁶⁵⁾ Wyrok w sprawie 730/79 Phillip Morris, ECLI:EU:C:1980:209, pkt 11. Wyrok w sprawach połączonych T-298/97, T-312/97 itd. Alzetta, ECLI:EU:T:2000:151, pkt 80.

⁽³⁶⁶⁾ Wyrok w sprawie C-172/03 Heiser, ECLI:EU:C:2005:130, pkt 55. Zob. także wyroki w sprawie C-271/13 P Rousse Industry/Komisja, ECLI:EU:C:2014:175, pkt 44; w sprawach połączonych C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P Comitato „Venezia vuole vivere”/Komisja, ECLI:EU:C:2011:368, pkt 136; w sprawie C-156/98 Niemcy/Komisja, ECLI:EU:C:2000:467, pkt 30 i cytowane orzecznictwo.

- (398) Jeżeli chodzi o trzeci warunek ustanowiony w art. 107 ust. 1 TFUE, interpretacja indywidualna prawa podatkowego ma na celu ustalenie z góry zastosowania ogólnego systemu podatkowego do danego przypadku z uwagi na szczególne fakty i okoliczności, które się z nim wiążą. Podobnie jak w przypadku każdego innego środka podatkowego przyznanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego musi jednak być zgodne z zasadami pomocy państwa. Jeżeli interpretacja indywidualna prawa podatkowego zakłada rezultat, który nie odzwierciedla w wiarygodny sposób skutków normalnego stosowania powszechnego systemu podatkowego, bez uzasadnienia, interpretacja ta przyniesie selektywną korzyść na rzecz adresata w zakresie, w jakim to selektywne traktowanie powoduje obniżenie zobowiązania podatkowego danego podatnika w zainteresowanym państwie członkowskim w porównaniu z przedsiębiorstwami znajdującymi się w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej. Jak Komisja wykaże w sekcjach 9.2 i 9.3, na mocy przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego przyznano na rzecz Amazona selektywną korzyść, zmniejszając podatek dochodowy od osób prawnych, który musi on płacić w Luksemburgu, względem podatku, który muszą płacić spółki będące podatnikami znajdujące się w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej.
- (399) W sekcji 9.2 Komisja wykaże, że przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego przyznaje Amazonowi korzyść gospodarczą. Interpretacja indywidualna prawa podatkowego przyznaje taką korzyść poprzez zatwierdzenie metody ustalania cen transferowych, której wynik odbiega od wiarygodnego szacunku wyniku, jaki mógłby zostać osiągnięty w warunkach rynkowych, co prowadzi do zmniejszenia podstawy opodatkowania spółki LuxOpCo do celów obliczenia podatku od osób prawnych, który jest zobowiązana uiszczać. W sekcji 9.3.1 Komisja stwierdzi, że korzyść ta ma charakter selektywny, ponieważ przyznano ją wyłącznie Amazonowi. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w przypadku indywidualnego środka pomocy, jakim jest przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego, „ustalenie istnienia korzyści gospodarczej pozwala w zasadzie domniemywać selektywność tego środka”⁽³⁶⁷⁾, bez konieczności odwoływania się do trzyetapowej analizy stworzonej przez Trybunał Sprawiedliwości w odniesieniu do programów pomocy państwa⁽³⁶⁸⁾.
- (400) W celu przedstawienia pełnego obrazu Komisja zbada jednak także przedmiotową interpretację indywidualną prawa podatkowego zgodnie z trzyetapową analizą, aby na podstawie tej analizy udowodnić, że interpretacja ta jest również selektywna. W sekcji 9.3.2.1 Komisja wykaże, że korzyść przyznana przez przedmiotową interpretację indywidualną prawa podatkowego ma charakter selektywny, ponieważ faworyzuje Amazon względem pozostałych spółek będących podatnikami podlegających podatkowi od osób prawnych w Luksemburgu, których dochód podlegający opodatkowaniu odpowiada cenom wynegocjowanym w warunkach pełnej konkurencji na rynku. W sekcji 9.3.2.2 Komisja wykaże ponownie, że korzyść przyznana przez przedmiotową interpretację indywidualną prawa podatkowego ma charakter selektywny, ponieważ faworyzuje Amazon względem innych przedsiębiorstw będących podatnikami należących do grupy wielonarodowej, które zawierają transakcje wewnątrz grupy i które, zgodnie z art. 164 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym, muszą szacować ceny transakcji wewnątrz grupy w taki sposób, aby odpowiadały one cenom wynegocjowanym przez podmioty niepowiązane w warunkach pełnej konkurencji na rynku.

9.2. KORZYŚĆ

- (401) O ile środek przyjęty przez państwo poprawia sytuację finansową netto przedsiębiorstwa, występuje korzyść w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE⁽³⁶⁹⁾. Aby ustalić istnienie korzyści, należy odnieść się do wpływu samego środka⁽³⁷⁰⁾. Jeżeli chodzi o środki podatkowe, korzyść może zostać przyznana poprzez różnego rodzaju ograniczenia obciążenia podatkowego przedsiębiorstwa oraz, w szczególności, poprzez zmniejszenie podstawy opodatkowania lub kwoty należnego podatku⁽³⁷¹⁾.
- (402) W przedmiotowej interpretacji indywidualnego prawa podatkowego zatwierdzono metodę ustalania cen transferowych, która pozwoliła spółce LuxOpCo oszacować dochód podlegający opodatkowaniu do celów obliczenia podatku od osób prawnych w skali rocznej, który to dochód wyznaczał kwotę podatku od osób prawnych, który musiała ona uiszczać w Luksemburgu w rozpatrywanym okresie. Trybunał Sprawiedliwości orzekł wcześniej, że „[w] celu zbadania, czy określenie opodatkowanych dochodów [...] przysparza korzyści [beneficjentowi], należy [...] porównać ten system z ogólnym systemem opartym na różnicy pomiędzy przychodem a kosztami przedsiębiorstwa prowadzącego działalność w warunkach wolnej konkurencji”⁽³⁷²⁾. W związku z tym interpretacja indywidualna prawa podatkowego umożliwiająca podatnikowi wykorzystywanie – w ramach transakcji wewnątrz grupy – cen transferowych niezgodnych z cenami, które byłyby stosowane w warunkach wolnej konkurencji pomiędzy przedsiębiorstwami niepowiązanymi prowadzącymi negocjacje w porównywalnych okolicznościach zgodnie z zasadą ceny rynkowej, przyznaje korzyść temu podatnikowi, prowadząc do obniżenia jego dochodów podlegających opodatkowaniu, a zatem podstawy opodatkowania w ramach powszechnego systemu opodatkowania osób prawnych. Zasada, zgodnie z którą transakcje wewnątrz grupy należy wynagradzać tak, jakby zostały one uzgodnione pomiędzy przedsiębiorstwami niepowiązanymi prowadzącymi negocjacje w porównywalnych okolicznościach, nazywana jest „zasadą ceny rynkowej”.

⁽³⁶⁷⁾ Wyrok w sprawie C-15/14 P Komisja/MOL, ECLI:EU:C:2015:362, pkt 60. Zob. także wyrok w sprawach połączonych C-20/15 P i C-21/15 P Komisja/World Duty Free, ECLI:EU:C:2016:981, pkt 55, i w sprawie C-270/15 P Belgia/Komisja, ECLI:EU:C:2016:489, pkt 49.

⁽³⁶⁸⁾ Wyrok w sprawie C-211/15 P Orange/Komisja, ECLI:EU:C:2016:798, pkt 53 i 54.

⁽³⁶⁹⁾ Sprawa C-143/99, Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, ECLI:EU:C:2001:598, pkt 41.

⁽³⁷⁰⁾ Sprawa 173/73, Włochy/Komisja, ECLI:EU:C:1974:71, pkt 13.

⁽³⁷¹⁾ Zob. wyroki w sprawie C-66/02, Włochy/Komisja, ECLI:EU:C:2005:768, pkt 78; w sprawie C-222/04 Cassa di Risparmio di Firenze i in., ECLI:EU:C:2006:8, pkt 132; oraz w sprawie C-522/13, Ministerio de Defensa i Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, pkt 21–31.

⁽³⁷²⁾ Zob. wyroki w sprawach połączonych C-182/03 i C-217/03, Belgia i Forum 187 ASBL/Komisja, ECLI:EU:C:2005:266, pkt 95.

- (403) Podstawowym celem zasady ceny rynkowej jest zapewnienie, aby ceny transakcji zawieranych pomiędzy przedsiębiorstwami powiązаныmi (transakcje między podmiotami powiązаныmi) ustalono do celów podatkowych w takich samych warunkach jak w przypadku porównywalnych transakcji przeprowadzonych w warunkach pełnej konkurencji pomiędzy przedsiębiorstwami niepowiązаныmi (transakcje na wolnym rynku). Jeżeli w ramach transakcji wewnątrz grupy dwa przedsiębiorstwa powiązane są związane uzgodnionymi lub narzuconymi warunkami, które różnią się od warunków, które uzgodniłyby między sobą przedsiębiorstwa niepowiązane w odniesieniu do porównywalnych transakcji na wolnym rynku, wprowadzone zostaną właściwe korekty cen transferowych celem zneutralizowania różnic i zapewnienia tym samym, aby zintegrowane przedsiębiorstwa (należące do grupy) nie były traktowane korzystniej niż przedsiębiorstwa (samodzielne) niezintegrowane do celów podatkowych⁽³⁷³⁾. W ten sposób zyski, które przedsiębiorstwa powiązane osiągną z tytułu transakcji wewnątrz grupy, są ustalane i ostatecznie traktowane nie korzystniej niż zyski osiągane z tytułu transakcji zawieranych przez przedsiębiorstwa niepowiązane w warunkach pełnej konkurencji na rynku. W rzeczywistości bowiem to ceny naliczone przez przedsiębiorstwa niepowiązane na rynku lub, zgodnie z opinią Trybunału Sprawiedliwości, „różnica pomiędzy przychodem a kosztami przedsiębiorstwa prowadzącego działalność w warunkach wolnej konkurencji”⁽³⁷⁴⁾ decydują o wysokości dochodów podlegających opodatkowaniu. Jeżeli organy podatkowe zgodzą się, aby przedsiębiorstwa powiązane należące do grupy naliczały – w ramach transakcji wewnątrz grupy – ceny niższe od cen rynkowych, przedsiębiorstwa te uzyskują korzyść gospodarczą w formie zmniejszenia podstawy opodatkowania.
- (404) W odpowiedzi na argument Luksemburga i Amazona, zgodnie z którym prowadzona przez Komisję ocena metody ustalania cen transferowych zatwierdzonej w interpretacji indywidualnej prawa podatkowego musi być ograniczona, gdyż ustalanie cen transferowych nie jest nauką ścisłą⁽³⁷⁵⁾, Komisja przypomina, że przybliżony charakter cen transferowych należy rozpatrywać w świetle celu ich ustalania. Celem ustalania cen transferowych jest natomiast uzyskanie rozsądnego oszacowania wyniku zgodnego z zasadą ceny rynkowej w oparciu o wiarygodne informacje⁽³⁷⁶⁾. Osiągnięcie tego celu byłoby niemożliwe, gdyby można było się powołać na przybliżony charakter analizy cen transferowych w celu uzasadnienia stosowania metody ustalania cen transferowych, której wynik odbiega od wiarygodnego szacunku wyniku, jaki mógłby zostać osiągnięty w warunkach rynkowych.
- (405) Podobnie gdyby uznany został argument Luksemburga, zgodnie z którym Komisja, przeprowadzając taką ocenę, bezzasadnie zastępuje luksemburskie organy podatkowe w wykładni krajowego prawa podatkowego⁽³⁷⁷⁾, doprowadziłoby to do wyłączenia środków podatkowych w ujęciu ogólnym i interpretacji indywidualnych prawa podatkowego dotyczących cen transferowych w ujęciu szczegółowym spod kontroli przestrzegania zasad pomocy państwa. Trybunał Sprawiedliwości od dawna uznaje, że środki dotyczące podatku bezpośredniego, dzięki którym sytuacja finansowa niektórych przedsiębiorstw jest korzystniejsza niż sytuacja przedsiębiorstw znajdujących się w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej, mogą stanowić pomoc państwa w taki sam sposób jak dotacje bezpośrednie⁽³⁷⁸⁾. Według Trybunału Sprawiedliwości każdy środek przyjęty przez państwa członkowskie w zakresie podatków bezpośrednich musi być zgodny z postanowieniami Traktatu dotyczącymi pomocy państwa, które obowiązują te państwa i mają charakter nadrzędny w stosunku do ich prawa krajowego⁽³⁷⁹⁾. Tak jest w przypadku interpretacji indywidualnych prawa podatkowego dotyczących cen transferowych w formie uprzednich porozumień cenowych w zakresie metody ustalania cen transferowych z podmiotami powiązаныmi, ponieważ zatwierdzają one metody oceny podstawy opodatkowania, a zatem dochodu podlegającego opodatkowaniu w odniesieniu do spółek jednoosobowych. Każde zmniejszenie podstawy opodatkowania wynikające z zastosowania takiej metody stanowi korzyść.
- (406) W związku z tym aby stwierdzić, że przedmiotowa interpretacja indywidualnej prawa podatkowego przyznaje korzyść gospodarczą, Komisja musi wykazać, że wynik metody ustalania cen transferowych, którą w niej zatwierdzono, odbiega od wiarygodnego szacunku wyniku, jaki mógłby zostać osiągnięty w warunkach rynkowych, co prowadzi do zmniejszenia podstawy opodatkowania spółki LuxOpCo do celów obliczenia podatku od osób prawnych. Komisja uważa, że przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego prowadzi do takiego wyniku.

⁽³⁷³⁾ Fakt, że ustalanie cen transferowych dotyczy głównie ustalania cen w ramach transakcji wewnątrz grupy, wynika jasno z pkt 1.6 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r.: „zasada ceny rynkowej zakłada podejście polegające na traktowaniu członków grupy wielonarodowej jako odrębnych podmiotów, a nie jako nierozdzielnych części jednego, zjednoczonego przedsiębiorstwa. W tym zakresie należy zwrócić szczególną uwagę na charakter transakcji między członkami grupy wielonarodowej oraz na to, czy warunki tych transakcji między podmiotami powiązаныmi odbiegają od warunków, które uzyskano by w porównywalnych transakcjach na wolnym rynku. Taka analiza transakcji między podmiotami powiązаныmi i transakcji zawieranych na wolnym rynku, zwana »analizą porównywalności«, stanowi trzon zastosowania zasady ceny rynkowej”. Odnośną koncentrację na ustalaniu cen w ramach transakcji wewnątrz grupy potwierdzono również w pkt 1.33 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r., w którym wskazano, że „[s]tosowanie zasady ceny rynkowej opiera się co do zasady na porównaniu warunków transakcji między przedsiębiorstwami powiązаныmi i warunków transakcji między przedsiębiorstwami niepowiązаныmi [...]”.

⁽³⁷⁴⁾ Zob. wyroki w sprawach połączonych C-182/03 i C-217/03, Belgia i Forum 187 ASBL/Komisja, ECLI:EU:C:2005:266, pkt 95.

⁽³⁷⁵⁾ Pismo Amazona z dnia 5 marca 2015 r., pkt 27.

⁽³⁷⁶⁾ Wytyczne OECD z 2010 r., pkt 1.13.

⁽³⁷⁷⁾ Pismo Luksemburga z dnia 21 listopada 2014 r., pkt 38–40.

⁽³⁷⁸⁾ Sprawa 173/73, Włochy/Komisja, ECLI:EU:C:1974:71.

⁽³⁷⁹⁾ Zob. sprawy połączone C-182/03 i C-217/03, Belgia i Forum 187 ASBL/Komisja, ECLI:EU:C:2006:416, pkt 81; sprawy połączone C-106/09 i C-107/09 P, Komisja/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, ECLI:EU:C:2011:732; sprawa C-417/10, 3M Italia, ECLI:EU:C:2012:184, pkt 25, postanowienie w sprawie C-529/10, Safilo, ECLI:EU:C:2012:188, pkt 18.

- (407) Po pierwsze, Komisja uważa, że metoda ustalania cen transferowych opiera się na błędnym i nieuzasadnionym założeniu, zgodnie z którym spółka LuxSCS pełniła wyjątkowe i wartościowe funkcje związane z wartościami niematerialnymi i prawnymi, podczas gdy spółka LuxOpCo pełniła jedynie „bieżące” funkcje związane z zarządzaniem. Zgodnie z informacjami dostarczonymi Komisji spółka LuxOpCo pełniła wyjątkowe i wartościowe funkcje, wykorzystywała aktywa i ponosiła co do zasady wszelkie ryzyko związane z rozwojem, ulepszaniem wartości niematerialnych i prawnych, zarządzaniem nimi oraz ich wykorzystywaniem. Spółka LuxOpCo również pełniła funkcje, wykorzystywała aktywa i ponosiła co do zasady wszelkie ryzyko mające strategiczne i kluczowe znaczenie dla generowania zysków w ramach europejskiej działalności Amazona w zakresie sprzedaży detalicznej przez internet i usług *online*. Spółka LuxSCS nie pełniła natomiast żadnych wyjątkowych i wartościowych funkcji związanych z wartościami niematerialnymi i prawnymi ani z europejską działalnością Amazona, lecz pełniła co najwyżej pewne ograniczone funkcje administracyjne o charakterze ogólnym, niezbędne do zachowania własności prawnej wartości niematerialnych i prawnych⁽³⁸⁰⁾. Z powodu zatwierdzenia metody ustalania cen transferowych, która przyznaje spółce LuxOpCo wynagrodzenie wyłącznie za rzekomo bieżące zadania oraz przyznaje cały zysk wygenerowany przez spółkę LuxOpCo przekraczający to wynagrodzenie spółce LuxSCS w formie opłaty licencyjnej, wynik przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego odbiega od wiarygodnego szacunku wyniku, jaki mógłby zostać osiągnięty w warunkach rynkowych, co przyznaje korzyść gospodarczą spółce LuxOpCo w formie zmniejszenia jej podstawy opodatkowania do celów obliczenia podatku od osób prawnych. Rozumowanie to rozwinęto w sekcji 9.2.1.
- (408) W ramach uzasadnienia pomocniczego i bez uszczerbku dla wniosku sformułowanego w poprzednim motywie Komisja stwierdza ponadto, że nawet jeżeli luksemburskie organy podatkowe miały rację, akceptując błędne i nieuzasadnione twierdzenie, zgodnie z którym spółka LuxSCS pełniła wyjątkowe i wartościowe funkcje związane z wartościami niematerialnymi i prawnymi, które zostało odrzucone przez Komisję, metoda ustalania cen transferowych zatwierdzona w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego opiera się jednak na niewłaściwych wyborach metodycznych, których wynik odbiega od wiarygodnego szacunku wyniku, jaki mógłby zostać osiągnięty w warunkach rynkowych, co prowadzi również do przyznania korzyści gospodarczej spółce LuxOpCo w formie zmniejszenia jej podstawy opodatkowania do celów obliczenia podatku od osób prawnych. Dodatkowy tok rozumowania rozwinęto w sekcji 9.2.2.

9.2.1. PIERWSZE STWIERDZENIE WYSTĘPOWANIA KORZYŚCI GOSPODARCZEJ

- (409) Ponieważ podstawowym celem zasady ceny rynkowej jest odzwierciedlenie rzeczywistości gospodarczej szczególnej sytuacji kontrolowanego podatnika i zastosowanie jako wartości porównawczej warunków stosowanych w przypadku porównywalnych transakcji pomiędzy podmiotami niepowiązanymi, pierwszy etap analizy cen transferowych polega na określeniu stosunków handlowych i finansowych pomiędzy podatnikiem występującym o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej ustalenia cen transferowych a spółkami należącymi do grupy, z którymi jest związany w ramach transakcji będących przedmiotem analizy. Jak przyznano w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych, transakcją wewnątrz grupy, której cenę ustalono w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, jest umowa licencyjna zawarta pomiędzy spółką LuxSCS i spółką LuxOpCo.
- (410) Po zidentyfikowaniu przedmiotowej transakcji wewnątrz grupy drugim etapem analizy cen transferowych jest porównanie warunków danej transakcji z warunkami porównywalnych transakcji między przedsiębiorstwami niepowiązanymi (analiza porównywalności) pozwalające ustalić cenę transakcji wewnątrz grupy. W ramach transakcji pomiędzy dwoma przedsiębiorstwami niepowiązanymi cena ta będzie odpowiadać funkcjom, jakie pełnią poszczególne przedsiębiorstwa (z uwzględnieniem wykorzystanych aktywów i poniesionego ryzyka). W związku z tym do stwierdzenia, czy transakcje pomiędzy przedsiębiorstwami powiązanymi i transakcje pomiędzy przedsiębiorstwami niepowiązanymi są porównywalne lub czy przedsiębiorstwa powiązane lub przedsiębiorstwa niepowiązane są porównywalne, należy przeprowadzić analizę funkcjonalną. Celem tej analizy funkcjonalnej jest ustalenie i porównanie działalności oraz obowiązków mających znaczenie gospodarcze, aktywów wykorzystywanych oraz ryzyka ponoszonego przez strony transakcji, w odniesieniu do których ustalono cenę⁽³⁸¹⁾.
- (411) Komisja uważa, że metoda ustalania cen transferowych zatwierdzona w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego nie prowadzi do wiarygodnego szacunku wyniku, jaki mógłby zostać osiągnięty w warunkach rynkowych, ponieważ opiera się na błędnej analizie funkcjonalnej. W przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego zatwierdzono metodę ustalania cen transferowych, która zakłada, że cena transferowa stosowana w umowie licencyjnej, tj. roczna opłata należna na rzecz spółki LuxSCS ze strony spółki LuxOpCo z tytułu licencji na wartości niematerialne i prawne, jest określana jako zysk rezydualny generowany przez spółkę LuxOpCo wykraczający poza wynagrodzenie wolnorynkowe za rzekomo „bieżące” zadania wykonywane przez to przedsiębiorstwo. W sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych, na którym oparto metodę ustalania cen transferowych, nie zbadano jednak sposobu, w jaki funkcje pełnione przez spółkę LuxSCS,

⁽³⁸⁰⁾ Zob. motyw 429.

⁽³⁸¹⁾ Zob. wytyczne OECD z 1995 r., pkt 1.20. Zob. również wytyczne OECD z 2010 r., pkt 1.42, i wytyczne OECD z 2017 r., pkt 1.51.

wykorzystywane przez nią aktywa i ponoszone przez nią ryzyko uzasadniają przyznanie tej spółce całego zysku rezydualnego spółki LuxOpCo w formie uiszczania opłaty licencyjnej⁽³⁸²⁾. W związku z tym przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego opiera się na błędnym i nieuzasadnionym twierdzeniu, zgodnie z którym spółka LuxSCS pełniła wyjątkowe i wartościowe funkcje związane z wartościami niematerialnymi i prawnymi, podczas gdy spółka LuxOpCo pełniła jedynie „bieżące” funkcje zarządcze związane z europejską działalnością Amazona w zakresie sprzedaży detalicznej przez internet.

- (412) Amazon twierdzi, że spółka LuxSCS posiada, utrzymuje i rozwija szczególne i trudne do zmierzenia czynniki wpływające na wartość w formie wartości niematerialnych i prawnych, których wkład jest kluczowy dla działalności w zakresie sprzedaży detalicznej w Europie. Tymczasem spółka LuxOpCo nie posiada praw własności intelektualnej, nie zarządza nimi ani ich nie kontroluje: jej profil funkcjonalny jest porównywalny z profilem spółki zarządzającej, która nadzoruje zakupy, sprzedaż, marketing i dystrybucję produktów na rzecz klientów za pośrednictwem europejskich stron internetowych⁽³⁸³⁾. Opierając się na sprawozdaniu [Advisor 3], Amazon twierdzi ponadto, że działalność w zakresie sprzedaży detalicznej przez internet była podobna do działalności w zakresie stacjonarnej sprzedaży detalicznej oraz że w przypadku sprzedawców detalicznych – zarówno prowadzących sprzedaż internetową, jak i stacjonarną – znaczna większość kosztów była zmienna. W związku z tym wpływ korzyści skali na rentowność jest ograniczony. Czynniki te – w połączeniu z silną konkurencją, która cechuje sektor sprzedaży detalicznej przez internet – uzasadniałyby przypisanie spółce LuxOpCo ograniczonej rentowności, takiej jak ta zatwierdzona w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego.
- (413) Komisja sprzeciwia się wynikom tej analizy funkcjonalnej, co wyjaśniono szczegółowo w sekcjach 9.2.1.1 i 9.2.1.2.
- (414) Gdyby analizę funkcjonalną do celów wydania przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego przeprowadzono w należytej formie, luksemburskie organy podatkowe powinny były stwierdzić, że spółka LuxSCS nie pełniła żadnych wyjątkowych i wartościowych funkcji związanych z wartościami niematerialnymi i prawnymi, których własność prawna opiera się wyłącznie na umowie przystąpienia i umowie o podziale kosztów. W szczególności spółka LuxSCS nie prowadzi ani nie kontroluje żadnych działań związanych z rozwojem, ochroną i wykorzystywaniem wartości niematerialnych i prawnych ani zarządzaniem nimi, lecz ceduje te funkcje na spółkę LuxOpCo na mocy umowy licencyjnej, bez żadnych zastrzeżeń dotyczących nadzoru sprawowanego przez spółkę LuxSCS nad działalnością spółki LuxOpCo w tym zakresie. Spółka LuxSCS nie zatrudnia pracowników, którzy byłoby w stanie kontrolować te funkcje, ani też nie ponosi kosztów związanych z ich pełnieniem.
- (415) To spółka LuxOpCo pełni wyjątkowe i wartościowe funkcje związane z wartościami niematerialnymi i prawnymi, wykorzystuje wszystkie aktywa związane z tymi funkcjami i ponosi co do zasady całe związane z tym działaniem ryzyko. To także spółka LuxOpCo, przy wsparciu ze strony europejskich przedsiębiorstw powiązanych, pełni wyjątkowe i wartościowe funkcje w ramach działalności w zakresie sprzedaży detalicznej przez internet i usług online Amazona w Europie, które mają strategiczne i kluczowe znaczenie dla generowania zysków z tytułu tej działalności, wykorzystuje wszelkie aktywa związane z tymi funkcjami i ponosi co do zasady całe związane z tym działaniem ryzyko.

9.2.1.1. Analiza funkcjonalna spółki LuxSCS

- (416) Amazon twierdzi, że „spółka LuxSCS była uprawniona do podejmowania decyzji i występowania jako strona umowy o podziale kosztów, dysponowała własnymi środkami finansowymi i była zdolna do ponoszenia własnego ryzyka. Spółka LuxSCS, posiadając wartości niematerialne i prawne oraz finansując ich rozwój (a niekiedy ich nabycie), pełniła kluczową rolę w kontrolowaniu rozwoju, utrzymywaniu i ochrony wartości niematerialnych i prawnych [...]”⁽³⁸⁴⁾.
- (417) Komisja nie zaprzecza, że spółka LuxSCS – jako strona umowy przystąpienia i umowy o podziale kosztów – jest właścicielem prawnym praw do korzystania, dalszego rozwijania i ulepszania wartości niematerialnych i prawnych do celów działalności w zakresie sprzedaży detalicznej i usług Amazona w Europie. Komisja nie zaprzecza także, że spółka LuxSCS została umownie zobowiązana przez A9 i ATI – na mocy umowy o podziale

⁽³⁸²⁾ W sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych wskazano jedynie błędnie, że zysk rezydualny „may be considered to be attributable to the Intangibles licensed by LuxOpCo from LuxSCS”.

⁽³⁸³⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych *ex post* z 2017 r., s. 21 i 32.

⁽³⁸⁴⁾ Pismo Amazona z dnia 7 czerwca 2017 r.

kosztów – do pełnienia szeregu funkcji i ponoszenia szeregu rodzajów ryzyka związanych z wartościami niematerialnymi i prawnymi. Zgodnie z umową licencyjną przyznano jednak wyłączną i nieodwołalną licencję dotyczącą tych funkcji i tego ryzyka, które w rzeczywistości odpowiednio pełniła i ponosiła spółka LuxOpCo przez cały okres użytkowania wartości niematerialnych i prawnych ⁽³⁸⁵⁾.

- (418) Żadna z informacji przekazanych Komisji nie wykazuje, że spółka LuxSCS pełniła – lub była zdolna pełnić – aktywne i kluczowe funkcje związane z rozwojem, ulepszaniem wartości niematerialnych i prawnych, zarządzaniem nimi oraz ich wykorzystywaniem, które uzasadniałyby przyznanie jej niemalże całości zysków generowanych przez spółkę LuxOpCo w ramach działalności w zakresie sprzedaży detalicznej i usług Amazona w Europie (motywy 419–429). Nie można było jednocześnie uznać, że spółka LuxSCS zleciła sprawowanie tych funkcji innej stronie i nie mogła kontrolować ani nadzorować sposobu ich sprawowania (motywy 427–428). Spółka LuxSCS nie wykorzystywała także cennych aktywów w ramach swojej działalności, a jedynie biernie posiadała wartości niematerialne i prawne jako ich właściciel prawny (motywy 430–434). Spółka LuxSCS nie ponosiła ponadto związanego z tym ryzyka – i nie była w stanie go ponieść – ani też go nie kontrolowała (motywy 436–445).

9.2.1.1.1. Funkcje pełnione przez spółkę LuxSCS

- (419) Spółka LuxSCS jest właścicielem prawnym wartości niematerialnych i prawnych oraz udziela umownie licencji na te wartości. Na mocy umowy licencyjnej spółka LuxSCS udzieliła jednak spółce LuxOpCo nieodwołalnej i wyłącznej licencji na wykorzystywanie wartości niematerialnych i prawnych w Europie do celów gospodarczych oraz prawo do dalszego rozwoju i ulepszania wartości niematerialnych i prawnych oraz do zarządzania nimi przez cały okres użytkowania ⁽³⁸⁶⁾, bez żadnych zastrzeżeń dotyczących zarządzania działalnością spółki LuxOpCo przez spółkę LuxSCS ani nadzoru nad tą działalnością przez spółkę LuxSCS w tym zakresie. Na mocy odnośnej umowy spółce LuxOpCo powierzono także odpowiedzialność za udzielanie sublicencji przedsiębiorstwu powiązanym należącym do grupy i zarządzanie tymi licencjami ⁽³⁸⁷⁾ oraz przyznano jej wszystkie prawa w celu zapobieżenia wszelkim naruszeniom praw własności intelektualnej związanym z wartościami niematerialnymi i prawnymi ⁽³⁸⁸⁾. Spółka LuxOpCo była ponadto zobowiązana do zapewnienia przestrzegania wszystkich obowiązujących przepisów ustawowych i wykonawczych, w szczególności przepisów dotyczących eksportu i ochrony prawnej życia prywatnego, które mogą mieć zastosowanie w odniesieniu do wykorzystywania przez tę spółkę wartości niematerialnych i prawnych ⁽³⁸⁹⁾.
- (420) W związku z tym w wyniku tej wyłącznej licencji spółka LuxSCS nie była już uprawniona do wykorzystywania do celów gospodarczych wartości niematerialnych i prawnych w ramach europejskiej działalności Amazona i nie mogła zatem pełnić żadnej aktywnej i kluczowej funkcji związanej z ich rozwojem, ulepszaniem i wykorzystywaniem oraz zarządzaniem tymi wartościami w tym zakresie ⁽³⁹⁰⁾. W związku z tym chociaż wartości niematerialne i prawne oraz wszystkie utwory zależne powstałe w oparciu o te wartości pozostały własnością prawną spółki LuxSCS w rozpatrywanym okresie ⁽³⁹¹⁾, to aktywne i kluczowe funkcje związane z wartościami niematerialnymi i prawnymi wymienione powyżej pełniła spółka LuxOpCo.
- (421) Nawet jeżeli spółka LuxSCS była uprawniona do pełnienia takich funkcji, nie była w stanie ich pełnić, zarządzać nimi ani ich kontrolować w rozpatrywanym okresie. Nie zatrudniała pracowników, co potwierdza przedmiotowa

⁽³⁸⁵⁾ W związku z tym Amazon popełnia błąd, twierdząc, że obowiązek kontroli wykorzystywania wartości niematerialnych i prawnych spoczywa faktycznie na spółce LuxSCS, ponieważ wartości te można było przekazać na licencji innemu przedsiębiorstwu, gdyby spółka LuxOpCo ponosiła straty. Zob. motyw 321.

⁽³⁸⁶⁾ Umowa licencyjna, pkt 1.5 („Licensed Purpose”), pkt 2.1 lit. a) („Exclusive Intellectual Property License Grant”), pkt 2.1 lit. b) („Derivative Works”), pkt 2.3 („Maintenance”), pkt 4.1 („Term”) i pkt 9.2 („Preventing Infringement”).

⁽³⁸⁷⁾ Umowa licencyjna, pkt 2.1 lit. a) („Exclusive Intellectual Property License Grant”).

⁽³⁸⁸⁾ Umowa licencyjna, pkt 9.2 („Preventing Infringement”). Amazon potwierdził tę interpretację pkt 9.2 w piśmie z dnia 7 czerwca 2017 r., zob. s. 2.

⁽³⁸⁹⁾ Umowa licencyjna, pkt 9.5 („Compliance, Data Protection”).

⁽³⁹⁰⁾ Przedmiot licencji, o którym mowa w umowie licencyjnej, jest taki sam jak przedmiot umowy o podziale kosztów w odniesieniu do licencji uzyskanych przez spółkę LuxSCS. Zob. umowa o podziale kosztów, pkt 1.13 lit. a).

⁽³⁹¹⁾ O ile utworów zależnych nie przyznano spółce LuxSCS na mocy umowy, spółka LuxSCS otrzymała ogólnoswiatową, nieodwołalną, wyłączną i nieodpłatną licencję na te utwory zależne, a zwłaszcza prawo do udzielania sublicencji na te utwory przez cały okres użytkowania wartości niematerialnych i prawnych. Każde przyznanie utworów zależnych lub udzielenie na nie licencji pozostawało jednak przedmiotem licencji udzielonej spółce LuxOpCo, która na podstawie umowy licencyjnej otrzymała nieodwołalną i wyłączną licencję na wartości niematerialne i prawne oraz wszystkie pozostałe prawa własności intelektualnej należące do spółki LuxSCS na terytorium Europy. Umowa licencyjna pkt 1.5 („Licensed Purpose”), pkt 2.1 lit. a) („Exclusive Intellectual Property License Grant”), pkt 2.1 lit. b) („Derivative Works”).

interpretacja indywidualna prawa podatkowego, w której zatwierdzono wniosek z pisma Amazona z dnia 31 października 2003 r., zgodnie z którym bardzo ograniczony charakter działalności spółki LuxSCS nie pozwala stwierdzić, że spółka ta prowadziła „działalność handlową”⁽³⁹²⁾ lub podlegała opodatkowaniu w Luksemburgu⁽³⁹³⁾. Jak potwierdzono w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych i w piśmie Amazona z dnia 20 kwietnia 2006 r. skierowanym do luksemburskich organów podatkowych, w rozpatrywanym okresie działalność spółki LuxSCS miała ograniczać się „wyłącznie do posiadania” wartości niematerialnych i prawnych oraz udziałów kapitałowych w spółkach zależnych⁽³⁹⁴⁾, a także do pobierania dochodów pasywnych w formie opłat licencyjnych i odsetek od tych spółek zależnych⁽³⁹⁵⁾.

- (422) Wobec braku pracowników jedyny sposób umożliwiający spółce LuxSCS samodzielne pełnienie tych funkcji polegałby na ich powierzeniu jednemu zarządzającemu lub zgromadzeniu wspólników. Z decyzji jedynego zarządzającego ani z protokołów zgromadzeń wspólników podsumowanych w tabeli 14 nie wynika jednak, że spółka LuxSCS odgrywała aktywną i kluczową rolę w podejmowaniu decyzji dotyczących wskazanych wyżej funkcji związanych z wartościami niematerialnymi i prawnymi ani że w rozpatrywanym okresie funkcje te były przedmiotem kontroli lub skutecznego nadzoru. Wręcz przeciwnie, podejmowane decyzje dotyczyły głównie zadań administracyjnych i obowiązków udziałowców, tj. zatwierdzania sprawozdań finansowych, pobierania dywidend, zatwierdzania podwyższeń kapitału i finansowania spółek zależnych oraz, w kilku przypadkach, zatwierdzania zarządu spółki LuxOpCo i innych spółek zależnych spółki LuxSCS. Całkowity brak przedstawicieli spółki LuxSCS w IP Steering Committee, który jest głównym miejscem dyskusji na temat zarządzania wartościami niematerialnymi i prawnymi w Europie⁽³⁹⁶⁾, potwierdza ponadto, że spółka LuxSCS nie odgrywała aktywnej roli w odniesieniu do wyżej wymienionych funkcji i związanego ryzyka w rozpatrywanym okresie⁽³⁹⁷⁾.
- (423) Spółka LuxSCS najwyraźniej nie podjęła nawet decyzji o zawarciu umowy przystąpienia i umowy o podziale kosztów, które to decyzje stanowiły jedynie zatwierdzenie przez jedynego zarządzającego decyzji podjętej przez spółki należące do grupy Amazon w Stanach Zjednoczonych. Podobnie jest w przypadku decyzji o zawarciu umowy licencyjnej ze spółką LuxOpCo, ponieważ w decyzji określono, że jedyny zarządzający podjął decyzję o zatwierdzeniu i wykonaniu tej umowy w imieniu spółki LuxSCS w ramach restrukturyzacji europejskiej działalności Amazona w 2006 r.⁽³⁹⁸⁾, o czym zadecydowała już grupa Amazon. W każdym razie takie decyzje nie są decyzjami podejmowanymi w sposób aktywny, które odnoszą się do rozwoju, ulepszania wartości niematerialnych i prawnych, zarządzania nimi oraz ich wykorzystywania, lecz decyzjami wdrażającymi „ograniczoną liczbę umów prawnych niezbędnych do funkcjonowania struktury luksemburskiej”⁽³⁹⁹⁾.
- (424) Fakt, że spółka LuxSCS nie była prawnie upoważniona do pełnienia takich funkcji na mocy umowy licencyjnej oraz że nie była w stanie ich pełnić, oznacza również, że nie pełniła w rzeczywistości żadnej z funkcji przypisanych jej na mocy umowy o podziale kosztów w rozpatrywanym okresie⁽⁴⁰⁰⁾. Innymi słowy, spółka LuxSCS nie uczestniczyła ani w rozwoju wartości niematerialnych i prawnych, ani w działaniach w zakresie budżetowania i planowania związanych z tymi wartościami (funkcje 1 i 4 przytoczone w tabeli 13, powielające

⁽³⁹²⁾ Zob. motyw 124.

⁽³⁹³⁾ Motyw 124. Zob. pismo Amazona z dnia 31 października 2003 r. Zob. również rachunki finansowe spółki LuxSCS i podręcznik *EU Policies and Procedures Manual*, w którym stwierdzono, że spółka LuxSCS „must never have any employees”. W piśmie z dnia 19 marca 2015 r. Amazon zauważył, że pracownicy grupy Amazon biorący udział w rozwijaniu i utrzymywaniu wartości niematerialnych i prawnych nie są zatrudnieni ani przez spółkę LuxSCS, ani przez podmioty należące do tej spółki.

⁽³⁹⁴⁾ W rozpatrywanym okresie spółka LuxSCS posiadała także udział kapitałowy w przedsiębiorstwie Amazon Eurasia Holdings Sarl.

⁽³⁹⁵⁾ Zob. motyw 104 i przypis 27.

⁽³⁹⁶⁾ Zob. motywy 454–455.

⁽³⁹⁷⁾ Amazon potwierdził rzeczywiście, że „neither [LuxSCS], not its general partner, Amazon Europe Holding Inc., had an active role in the IP Steering Committee”. Zob. pismo Amazona z dnia 7 czerwca 2017 r., s. 1. Jak wyjaśniono w motywie 103, spółka Amazon Europe Holding, Inc. działała jako jedyny zarządzający spółki LuxSCS w rozpatrywanym okresie.

⁽³⁹⁸⁾ Pisemna decyzja jedynego zarządzającego spółki LuxSCS z dnia 28 kwietnia 2006 r., zob. tabela 14.

⁽³⁹⁹⁾ Zob. motywy 104 i 218.

⁽⁴⁰⁰⁾ Umowa o podziale kosztów, pkt 1.13 („Licensed Purpose”), pkt 2.3 i „Exhibit B” oraz pkt 9.12 („Preventing Infringement”). Zob. również umowa o podziale kosztów, s. 1: „the Parties desire to pool their respective resources from the Effective Date forward, for the purpose of further developing and otherwise enhancing the value of the Amazon Intellectual Property [Intangibles owned by ATI], A9 Intellectual Property [Intangibles owned by A9] and EHT Intellectual Property [Intangibles owned by LuxSCS] (as defined below), and to share the costs and risks of developing and using all such intellectual property rights developed by any Party on the basis of [D]s anticipated to be derived from such intellectual property rights”.

funkcje przytoczone w załączniku „Exhibit B” do umowy o podziale kosztów). Spółka ta nie uczestniczyła także w działalności związanej ze sprzedażą i marketingiem, planowaniu strategicznym, kontroli ani w zapewnianiu jakości (funkcje 2, 3 i 6 przytoczone w tabeli 13).

- (425) Spółka LuxSCS nie odgrywała także aktywnej roli w zarządzaniu strategicznym nabywaniem technologii (funkcja 5 przytoczona w tabeli 13) ⁽⁴⁰¹⁾, mimo że pewną liczbę tych transakcji nabycia przeprowadzono na podstawie umowy o podziale kosztów. W rzeczywistości – zgodnie z informacjami przekazanymi przez Amazon w sprawie decyzji spółki LuxSCS dotyczących innych transakcji nabycia zawartych od 2005 r. – jej jedyny zarządzający zaakceptował jedynie wkład technologii nabytych w zamian za płatność z tytułu przystąpienia ⁽⁴⁰²⁾. Decyzje te wynikały zatem jedynie ze zwykłej administracyjnej reorganizacji działalności, a nie z aktywnego i zapewniającego wartość dodaną zarządzania nabytą technologią.
- (426) Chociaż w umowie o podziale kosztów (w załączniku „Exhibit B”) wskazano jako funkcję końcową zdolność „wybierania, rekrutowania i nadzorowania pracowników, kontrahentów i podwykonawców w odniesieniu do wykonywania jednego z wyżej wymienionych działań” (funkcja 7 przytoczona w tabeli 13), nic nie wskazuje na to, by należało uznać, iż spółka LuxSCS rzeczywiście delegowała jedną z funkcji, które przypisano jej na mocy umowy o podziale kosztów, innej stronie działającej pod kierownictwem i kontrolą (to znaczy jako podwykonawca) spółki LuxSCS ⁽⁴⁰³⁾. Ani decyzje jedynego zarządzającego, ani protokoły posiedzeń zarządu nie wykazują, że w kwestii tej podjęto decyzje w sposób aktywny. W rocznych sprawozdaniach podsumowujących odnoszących się do umowy o podziale kosztów nie wskazano żadnego wydatku, który spółka LuxSCS poniosła bezpośrednio z tytułu rozwoju wartości niematerialnych i prawnych i który mógł wynikać z umowy o podziale kosztów ⁽⁴⁰⁴⁾, jak na przykład prowizje wypłacane za wykonywanie działań będących przedmiotem outsourcingu. Jedynie podmioty A9 i ATI oraz centra rozwoju umownego zarządzane przez ATI i A9 zgłosiły koszty rozwoju ⁽⁴⁰⁵⁾. Tego rodzaju koszty rozwoju odpowiadają funkcjom pełnionym przez przedsiębiorstwa lub w ich imieniu (oraz ponoszonym przez nie ryzyku) w rozpatrywanym okresie. Nie można zatem uznać, że funkcje te pełniła spółka LuxSCS ⁽⁴⁰⁶⁾.
- (427) W związku z tym żadnej z funkcji dotyczących rozwoju ani innych funkcji związanych z wartościami niematerialnymi i prawnymi pełnionych przez A9, ATI i ich podwykonawców na mocy umowy przystąpienia i umowy o podziale kosztów (ani żadnego ryzyka związanego z tymi funkcjami) nie można uwzględnić jako wkładu spółki LuxSCS w umowę licencyjną zawartą pomiędzy spółką LuxSCS i spółką LuxOpCo. Funkcje te należy raczej uwzględnić jako wkład A9 i ATI z tytułu umowy przystąpienia i umowy o podziale kosztów ⁽⁴⁰⁷⁾. Niniejsza decyzja nie dotyczy tych umów, które według Federalnego Sądu Podatkowego Stanów Zjednoczonych wynagradzано w warunkach pełnej konkurencji za pośrednictwem płatności z tytułu przystąpienia i płatności z tytułu umowy o podziale kosztów, ponieważ nie obejmuje ich przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego. Funkcje te – pełnione przez A9 i ATI oraz ich podwykonawców – nie mają zatem znaczenia w celu oceny wynagrodzenia należnego spółce LuxSCS od spółki LuxOpCo na mocy umowy licencyjnej, która jest przedmiotem przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego.
- (428) W każdym razie nawet jeżeli można uznać, że spółka LuxSCS dokonała outsourcingu funkcji w zakresie rozwoju, które zobowiązana była pełnić na mocy umowy o podziale kosztów, oraz ryzyka, które zobowiązana była ponosić na mocy tej umowy, na rzecz podwykonawcy w rozumieniu tej umowy ⁽⁴⁰⁸⁾ – do czego nie jest uprawniona – nie byłaby zdolna nadzorować wykonywania tych funkcji, nie mówiąc już o kontrolowaniu

⁽⁴⁰¹⁾ Zob. motyw 213 dotyczący nabycia [nabycie U, Q, R i T].

⁽⁴⁰²⁾ Zob. motywy 212–214 i 218.

⁽⁴⁰³⁾ Zob. przypis 199.

⁽⁴⁰⁴⁾ Zob. motyw 200.

⁽⁴⁰⁵⁾ Zob. motyw 201.

⁽⁴⁰⁶⁾ Jak wyjaśniono w przypisie 403, strony zawarły umowę o podziale kosztów, aby podzielić się indywidualnymi kosztami i ryzykiem i w rezultacie móc korzystać ze wspólnego rozwoju wartości niematerialnych i prawnych.

⁽⁴⁰⁷⁾ Na podstawie ksiąg rachunkowych spółki LuxSCS nie można stwierdzić, że A9, ATI lub inne spółki należące do grupy Amazon otrzymywały wynagrodzenie za prace badawczo-rozwojowe oraz zarządzanie wartościami niematerialnymi i prawnymi lub za jakiegokolwiek inne usługi wykraczające poza ramy umowy o podziale kosztów (zob. tabela 9). Możliwe jest zatem założenie, że w umowie o podziale kosztów ustalono ogólne wynagrodzenie przyznane A9 i ATI za wszystkie funkcje wykonywane na rzecz spółki LuxSCS.

⁽⁴⁰⁸⁾ Zob. przypis 199.

pełnienia tych funkcji i ryzyka, które jest z nimi związane, z powodu braku pracowników⁽⁴⁰⁹⁾. W ramach typowej transakcji wolnorynkowej zawartej pomiędzy podmiotami niepowiązanymi licencjodawca zlecający podwykonawstwo pewnych funkcji związanych z prawami własności intelektualnej musiałby zwykle zapewnić wykonanie umowy licencyjnej przy jednoczesnym ścisłym nadzorze⁽⁴¹⁰⁾. Ponadto nawet gdyby uznano, że zlecono podwykonawstwo funkcji pełnionych przez spółkę LuxSCS na mocy umowy o podziale kosztów przedsiębiorstwu powiązanemu należącemu do grupy, w niniejszym przypadku spółce LuxOpCo, spółka ta miałaby prawo do wynagrodzenia wolnorynkowego z tytułu świadczonych usług – czy to w formie prowizji za świadczenie usług, czy też, w przypadku spółki LuxOpCo, w formie obniżenia stawki opłaty licencyjnej⁽⁴¹¹⁾. Wbrew oświadczeniom Amazona⁽⁴¹²⁾ opłata licencyjna, którą zatwierdzono w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, nie została obniżona na podstawie funkcji pełnionych przez spółkę LuxOpCo w związku z wartościami niematerialnymi i prawnymi, ponieważ spółka LuxSCS nie ponosiła bezpośrednich kosztów związanych z tą działalnością, z wyjątkiem określonych ograniczonych kosztów zewnętrznych związanych najwyraźniej z działaniami w zakresie zachowania własności prawnej wartości niematerialnych i prawnych, które przeprowadzono pod kontrolą spółki LuxOpCo⁽⁴¹³⁾.

- (429) Za jedyne funkcje, które rzeczywiście mogła pełnić spółka LuxSCS w rozpatrywanym okresie, można uznać funkcje związane z zachowaniem własności prawnej wartości niematerialnych i prawnych, mimo że nawet te funkcje wykonywano pod nadzorem spółki LuxOpCo⁽⁴¹⁴⁾. Zgodnie ze szczegółowym podziałem pozostałych kosztów operacyjnych spółki LuxSCS przedstawionym w tabeli 10 spółka ta ponosiła określone wydatki zewnętrzne związane z domeną oraz kosztami księgowymi i prawnymi stanowiące ogólne koszty eksploatacyjne⁽⁴¹⁵⁾. Amazon wyjaśnił, że koszty te były związane: (i) z podziałem kosztów luksemburskich przypisanych spółce LuxSCS; (ii) z płatnościami dotyczącymi ochrony prawnej wartości niematerialnych i prawnych należących do spółki LuxSCS, takimi jak koszty zgłoszenia patentowego i związane z nim płatności, koszty zgłoszenia znaków towarowych zastrzeżonych i związane z nim płatności; oraz (iii) z płatnościami dotyczącymi nazw domen i wyszukiwaniem adresów IP⁽⁴¹⁶⁾. Jedynie te koszty można było uznać za istotne w odniesieniu do wynagrodzenia spółki LuxSCS na podstawie umowy licencyjnej, biorąc pod uwagę, że wydają się odpowiadać funkcjom, które spółka LuxSCS mogła w rzeczywistości pełnić w rozpatrywanym okresie.

⁽⁴⁰⁹⁾ Wytyczne OECD z 2010 r., pkt 9.24: „Jeżeli bieżące sprawowanie funkcji monitorowania i zarządzania nie jest konieczne, aby sprawować kontrolę nad ryzykiem (biorąc pod uwagę, że funkcje te można zlecić na zasadzie outsourcingu), możliwe musi być jednak dokonanie oceny wyników funkcji monitorowania i zarządzania pełnionych przez usługodawcę (konieczny zakres kontroli i sposoby oceny wyników zależą od charakteru ryzyka)”. Jak określono w sprawozdaniu końcowym w sprawie erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków – działania 8–10, s. 63: „Jeżeli przedsiębiorstwo powiązane, która na mocy umowy ponosi ryzyko, nie sprawuje kontroli nad ryzykiem i nie ma zdolności finansowej do podejmowania ryzyka, ramy proponowane w rozdziale „Zasady dotyczące stosowania zasady ceny rynkowej”, stanowią, że ryzyko zostanie przypisane innemu członkowi grupy przedsiębiorstw wielonarodowych, które nie sprawuje tej kontroli i nie ma zdolności finansowej do ponoszenia ryzyka. Tego rodzaju wymóg kontroli wykorzystuje się w tym rozdziale, aby określić strony, które ponoszą ryzyko związane z wartościami niematerialnymi i prawnymi, ale również aby określić, który członek grupy przedsiębiorstw wielonarodowych kontroluje w rzeczywistości wykonywanie funkcji zleconych na zasadzie outsourcingu, w ramach rozwoju, ulepszenia, utrzymywania, ochrony i wykorzystywania danych wartości niematerialnych i prawnych”. Zob. również wytyczne OECD z 2017 r., pkt 1.65: „Kontrola ryzyka obejmuje dwa pierwsze elementy zarządzania ryzykiem określone w pkt 1.61, tj.: (i) zdolności do podejmowania decyzji o wykorzystaniu, uniknięciu lub odrzuceniu możliwości wiążącej się z ryzykiem oraz skuteczne wykonywanie tej funkcji polegającej na podejmowaniu decyzji; (ii) zdolność do podejmowania decyzji o reagowaniu na ryzyko związane z taką możliwością oraz o sposobach reagowania, a także skuteczne wykonywanie tej funkcji polegającej na podejmowaniu decyzji. Nie jest konieczne, aby strona dokonywała codziennego ograniczania ryzyka, jak wskazano w ppkt (iii) w odniesieniu do kontrolowania ryzyka. Tego rodzaju codzienne ograniczanie może być przedmiotem outsourcingu, co ilustruje przykład w pkt 1.63. W przypadku outsourcingu tych codziennych działań ograniczających kontrola ryzyka wymaga jednak zdolności do określania celów działań będących przedmiotem outsourcingu, do decydowania o skorzystaniu z usług usługodawcy, któremu powierzono funkcje polegające na ograniczaniu ryzyka, do oceny, czy cele są odpowiednio realizowane, oraz, w stosownych przypadkach, do decydowania o dostosowaniu lub rozwiązaniu umowy z danym usługodawcą – wraz z przeprowadzeniem takiej oceny i podjęciem takiej decyzji. Zgodnie z tą definicją kontroli strona musi jednocześnie być zdolna do pełnienia funkcji i skutecznie ją wykonywać, jak wskazano powyżej, aby sprawować kontrolę nad ryzykiem”.

⁽⁴¹⁰⁾ Wytyczne OECD z 2017 r., pkt 6.53: „W przypadku transakcji outsourcingu pomiędzy przedsiębiorstwami niepowiązanymi stwierdza się co do zasady, że podmiot sprawujący funkcje w imieniu właściciela prawnej wartości niematerialnej i prawnej, które dotyczą rozwoju, ulepszenia, utrzymywania, ochrony i wykorzystywania tej wartości, działa pod kontrolą tego właściciela (zob. pkt 1.65). [...]”.

⁽⁴¹¹⁾ Zob. pkt 6.14 wytycznych OECD z 1995 r. i z 2010 r.: „Aby określić cenę wolnorynkową w przypadku przeniesienia wartości niematerialnych i prawnych, należy przyjąć jednocześnie punkt widzenia przenoszącego i przyjmującego na potrzeby porównywalności. [...] Biorąc pod uwagę, że uprawniony z licencji będzie musiał przeprowadzić inwestycje lub ponieść inne wydatki w celu korzystania z licencji, należy określić, czy przedsiębiorstwo niepowiązane byłoby gotowe zapłacić cenę licencji w określonej kwocie, zważywszy na oczekiwane zyski z dodatkowych inwestycji i pozostałych wydatków, które będzie prawdopodobnie musiało ponieść”. Punkt 6.18 stanowi ponadto: „Ważne jest również uwzględnienie wartości usług, takich jak pomoc techniczna i szkolenia pracowników, które może świadczyć twórca w związku z przeniesieniem. Podobnie konieczne może być uwzględnienie korzyści zapewnianych licencjodawcy przez licencjobiorcę w postaci ulepszenia produktów lub procesów”. Zob. również wytyczne OECD z 2017 r., pkt 6.112.

⁽⁴¹²⁾ Zob. motyw 206.

⁽⁴¹³⁾ Jak wyjaśniono w motywie 429.

⁽⁴¹⁴⁾ Jak wyjaśniono w pkt 2.3 („maintenance”), pkt 9.2 („preventing infringement”) i pkt 9.5 („compliance, data protection”) umowy licencyjnej, spółka LuxOpCo była odpowiedzialna wyłącznie za utrzymywanie i ochronę wartości niematerialnych i prawnych.

⁽⁴¹⁵⁾ Zob. pismo Amazona z dnia 21 sierpnia 2015 r., załącznik 5.

⁽⁴¹⁶⁾ Pismo Amazona z dnia 7 czerwca 2017 r.

9.2.1.1.2. Aktywa wykorzystywane przez spółkę LuxSCS

- (430) Do celów ustalania cen transferowych stronie transakcji wewnątrz grupy można przyznać zwrot ze składnika aktywów jedynie wówczas, gdy sprawuje ona kontrolę nad jego wykorzystywaniem i nad ryzykiem związanym z tym wykorzystywaniem. Właściciel składnika aktywów musi zatem faktycznie wykorzystywać ten składnik. Czynnikiem decydującym w każdej analizie funkcjonalnej nie są zatem aktywa, których biernym posiadaczem jest jedna ze stron analizowanej transakcji wewnątrz grupy, lecz aktywa faktycznie wykorzystywane⁽⁴¹⁷⁾. Sama własność prawna składnika aktywów, bez wykorzystywania go do pełnienia jakiegokolwiek funkcji lub ponoszenia jakiegokolwiek ryzyka, nie wiąże się z żadnym wynagrodzeniem przekraczającym wartość samego składnika aktywów⁽⁴¹⁸⁾. Sama własność prawna składnika aktywów lub licencji na ten składnik nie oznacza również, że jego właściciel faktycznie rozwija, ulepsza ten składnik, zarządza nim lub go wykorzystuje.
- (431) Jeżeli chodzi o wartości niematerialne i prawne, Amazon oświadcza, że spółka LuxSCS „wykorzystuje” te wartości, udzielając na nie licencji spółce LuxOpCo. Na mocy umowy licencyjnej spółka LuxSCS udzieliła jednak spółce LuxOpCo wyłącznej i nieodwołalnej licencji na wykorzystywanie wartości niematerialnych i prawnych w Europie do celów gospodarczych oraz przyznała prawo do dalszego rozwoju wartości niematerialnych i prawnych, zarządzania nimi i wykorzystywania ich przez cały okres użytkowania do celów prowadzenia działalności w zakresie sprzedaży detalicznej i usług Amazona w Europie, bez żadnych zastrzeżeń dotyczących możliwości kontynuowania przez spółkę LuxSCS wykorzystywania wartości niematerialnych i prawnych lub zarządzania nimi i kontrolowania ich wykorzystywania.
- (432) W każdym razie ponieważ spółka LuxSCS nie wykorzystywała faktycznie wartości niematerialnych i prawnych ani też nie była w stanie ich wykorzystywać, co wyjaśniono w motywach 421–427, nie można uznać, że spółka LuxSCS wykorzystywała te wartości w ramach wykonywania umowy licencyjnej do celów ustalania cen transferowych.
- (433) Nie można również uznać, że spółka LuxSCS ponosiła koszty związane z rozwojem, ulepszeniem wartości niematerialnych i prawnych, zarządzaniem nimi oraz ich wykorzystywaniem⁽⁴¹⁹⁾. Jak przedstawiono w tabeli 10, w rozpatrywanym okresie spółka LuxSCS nie ponosiła innych kosztów – poza kosztami zewnętrznymi

⁽⁴¹⁷⁾ Na fakt, że nacisk kładziony jest na wykorzystywanie wartości niematerialnych i prawnych, wyraźnie wskazuje pkt 6.71 wytycznych OECD z 2017 r., który stanowi: „Co do zasady jeżeli właściciel prawny składnika wartości niematerialnych i prawnych:

- pełni i kontroluje wszystkie funkcje [...] związane z rozwojem, ulepszeniem, utrzymywaniem, ochroną i wykorzystywaniem tego składnika wartości niematerialnych i prawnych;
- zapewnia wszystkie aktywa, w tym środki finansowe konieczne do rozwoju, ulepszenia, utrzymywania, ochrony i wykorzystywania rozpatrywanego składnika wartości niematerialnych i prawnych; oraz
- ponosi wszelkie ryzyko związane z rozwojem, ulepszeniem, utrzymywaniem, ochroną i wykorzystywaniem danego składnika wartości niematerialnych i prawnych,

jest uprawniony do otrzymania *ex ante* całości przewidywanych dochodów, które dana grupa przedsiębiorstw wielonarodowych powinna uzyskać z tytułu wykorzystywania tego składnika wartości niematerialnych i prawnych. W zakresie, w jakim jeden członek lub szereg członków tej grupy przedsiębiorstw wielonarodowych niebędących właścicielem prawnym pełni te funkcje, wykorzystuje aktywa lub ponosi ryzyko związane z rozwojem, ulepszeniem, utrzymywaniem, ochroną i wykorzystywaniem danego składnika wartości niematerialnych i prawnych, te przedsiębiorstwa powiązane muszą otrzymać rekompensatę na podstawie wynagrodzenia wolnorynkowego z tytułu wniesionego wkładu. Wynagrodzenie to może, w zależności od faktów i okoliczności, stanowić całość lub znaczną część oczekiwanych dochodów z tytułu wykorzystywania danego składnika wartości niematerialnych i prawnych”. Zob. również wytyczne OECD z 1995 r., pkt 1.20 i pkt 1.22, oraz wytyczne OECD z 2010 r., pkt 1.42 i pkt 1.44, w których wyraźnie położono nacisk na „wykorzystywanie” aktywów.

⁽⁴¹⁸⁾ Jak wyjaśniono w pkt 2.26 wytycznych OECD z 1995 r.: „jeżeli nie można wykazać, że spółka ta ponosi rzeczywiste ryzyko lub pełni funkcję gospodarczą w ramach łańcucha, która zwiększyła wartość produktów, każdy element ceny, który można przypisać działalności tej spółki, powinien zostać co do zasady przypisany innej spółce należącej do grupy wielonarodowej, o ile w zwykłych okolicznościach przedsiębiorstwa niepowiązane nie zezwoliłyby takiej spółce na udział w zyskach z transakcji”. Zob. również wytyczne OECD z 2010 r., pkt 2.33, i wytyczne OECD z 2017 r., pkt 2.39. Jak wyjaśniono szczegółowo w pkt 6.59 wytycznych OECD z 2017 r.: „Członkowie grupy przedsiębiorstw wielonarodowych, którzy wykorzystują aktywa w ramach rozwoju, ulepszenia, utrzymywania, ochrony lub wykorzystywania wartości niematerialnych i prawnych, muszą otrzymywać z tego tytułu odpowiednie wynagrodzenie. Mogą być to m.in. wartości niematerialne i prawne wykorzystywane w ramach prowadzenia badań, rozwoju lub wprowadzania do obrotu (takie jak wiedza fachowa, relacje z klientami itp.), rzeczowe aktywa trwałe lub środki finansowe. Członek grupy przedsiębiorstw wielonarodowych może finansować wszystkie funkcje związane z rozwojem, ulepszeniem, utrzymywaniem i ochroną wartości niematerialnych i prawnych lub ich część, podczas gdy jeden inny członek lub szereg innych członków pełni wszystkie rozważane funkcje. Podczas oceny przewidywanego zwrotu tego finansowania w takich warunkach należy wziąć pod uwagę fakt, że w ramach transakcji wolnorynkowej strona, która wnosi środki finansowe, ale nie kontroluje ryzyka ani nie pełni żadnej innej funkcji związanej z finansowaną działalnością lub z odnośnym składnikiem wartości, nie otrzymuje zazwyczaj przewidywanego zwrotu różnego zwrotowi otrzymanemu przez znajdującego się w podobnej sytuacji inwestora, który jednak również pełni i kontroluje istotne funkcje oraz kontroluje znaczne ryzyko związane z finansowaną działalnością. [...]”.

⁽⁴¹⁹⁾ Zob. wytyczne OECD z 1995 r. i 2010 r., pkt 6.27: „Aby stwierdzić, czy warunki transakcji dotyczącej wartości niematerialnych i prawnych są zgodne z zasadą ceny rynkowej, można zbadać kwotę, charakter i wpływ wydatków poniesionych przez przedsiębiorstwo, które rozwijało lub wykorzystywało dany składnik wartości niematerialnych i prawnych, w celu określenia porównywalności lub ewentualnie wartości względnej wkładu każdej ze stron [...]”.

i wydatkami określonymi w motywie 429, które wydają się związane z dążeniem do zachowania własności prawnej wartości niematerialnych i prawnych, oraz pewnymi jednorazowymi kosztami związanymi ze sprzedażą zapasów pomiędzy przedsiębiorstwami na skutek restrukturyzacji z 2016 r. – niż te poniesione na mocy umowy przystąpienia i umowy o podziale kosztów. Koszty ponoszone przez spółkę LuxSCS były ponadto finansowane z jej głównego źródła dochodów, tj. opłat licencyjnych, które otrzymywała od spółki LuxOpCo ⁽⁴²⁰⁾.

- (434) Spółka LuxSCS nie posiada ponadto żadnych innych aktywów, które można by było uznać za przyczyniające się do rozwoju, ulepszania i zarządzania wartościami niematerialnymi i prawnymi lub ich wykorzystywania ⁽⁴²¹⁾. Chociaż wartości niematerialne i prawne wynikające z nabycia praw własności intelektualnej od 2011 r. są ujmowane w bilansie spółki LuxSCS po stronie aktywów, to nie spółka LuxSCS zarządzała ich nabywaniem i kontrolowała te transakcje nabycia, lecz spółki należące do grupy Amazon w Stanach Zjednoczonych i spółka LuxOpCo ⁽⁴²²⁾, jak wyjaśniono w motywie 425. Pozostałe aktywa ujęte w jej bilansie należą do niej w głównej mierze jako do jedyne go udziałowca spółki LuxOpCo i innego podmiotu należącego do grupy, Amazon Eurasia Holdings S.a.r.l., Luxembourg. Nie mają związku z umową licencyjną, która jest przedmiotem przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego i niniejszej decyzji.
- (435) Ponadto chociaż spółka LuxSCS udzieliła spółce LuxOpCo pożyczek z zysków uzyskanych dzięki opłatom licencyjnym uiszczanym przez spółkę LuxOpCo spółce LuxSCS na mocy umowy licencyjnej ⁽⁴²³⁾, udzielenie pożyczek nie stanowi wartościowego wkładu w rozwój, ulepszanie wartości niematerialnych i prawnych, zarządzanie nimi oraz ich wykorzystywanie. Jak wyjaśniono w motywie 183 i w przypisach 177–179, wydaje się, że kwota tych pożyczek faktycznie wzrastała równoległe do nadmiernej części uiszczanych opłat licencyjnych ⁽⁴²⁴⁾, ponieważ spółka LuxOpCo zachowała część opłat licencyjnych, która nie została wykorzystana do zapłacenia kosztów z tytułu przystąpienia i kosztów z tytułu umowy o podziale kosztów należnych A9 i ATI na mocy umowy o podziale kosztów ⁽⁴²⁵⁾.

9.2.1.1.3. Ryzyko ponoszone przez spółkę LuxSCS

- (436) Aby określić, czy strona transakcji wewnątrz grupy poniosła ryzyko mające znaczenie gospodarcze, jako punkt wyjścia należy przyjąć umowy podziału ryzyka pomiędzy stronami tej transakcji. Strona, która ponosi na mocy umowy takie ryzyko, musi jednak być w stanie z jednej strony je kontrolować ⁽⁴²⁶⁾, a z drugiej strony podjąć je pod względem finansowym (zdolność finansowa) ⁽⁴²⁷⁾. W tym kontekście kontrola oznacza zdolność do podejmowania decyzji o podjęciu ryzyka i decydowania o zarządzaniu lub o braku zarządzania takim ryzykiem ⁽⁴²⁸⁾. Konieczne jest zatem określenie, w jaki sposób działają strony transakcji w celu zarządzania tym ryzykiem, a w szczególności która strona lub które strony pełnią funkcje kontroli i funkcje ograniczania ryzyka, która strony lub które strony przyjmują zyski lub ponoszą straty związane z ryzykiem oraz która strona lub

⁽⁴²⁰⁾ Zob. tabela 9.

⁽⁴²¹⁾ Zob. tabela 9.

⁽⁴²²⁾ Zob. tabela 9 i motyw 474.

⁽⁴²³⁾ W 2006 r. spółka LuxSCS udzielała pożyczek jedynie do wysokości swojego kapitału subskrybowanego, przy czym kwoty pożyczane spółkom należącym do grupy wzrosły następnie proporcjonalnie do skumulowanych zysków osiągniętych z tytułu opłat licencyjnych otrzymywanych od spółki LuxOpCo.

⁽⁴²⁴⁾ Pozostała kwota należna z tytułu instrumentu kredytowego wzrosła w latach 2006–2013 o [1 500–2 000] mln EUR (zob. motyw 183), podczas gdy płatności z tytułu opłat licencyjnych należnych przez spółkę LuxOpCO na rzecz spółki LuxSCS przekroczyły płatności należne przez spółkę LuxSCS na rzecz Amazon US w tym samym okresie o [1 500–2 000] mln EUR ([3 000–3 500] mln EUR – [1 500–2 000] mln EUR, zob. odpowiednio tabele 2 i 10).

⁽⁴²⁵⁾ Zob. przypisy 177–179, w których wyjaśniono współzależność pomiędzy opłatami licencyjnymi a debetem.

⁽⁴²⁶⁾ Wytyczne OECD z 2010 r., pkt 9.23 i 9.26. Zob. również wytyczne OECD z 1995 r., pkt 1.25–1.27, oraz wytyczne OECD z 2017 r., pkt 1.61, 1.65 i 1.70.

⁽⁴²⁷⁾ Wytyczne OECD z 2010 r., pkt 9.29. Zob. również wytyczne OECD z 1995 r., pkt 1.26, i wytyczne OECD z 2017 r., pkt 1.64.

⁽⁴²⁸⁾ Wytyczne OECD z 2010 r., pkt 9.23. Zob. również wytyczne OECD z 1995 r., pkt 1.25, oraz wytyczne OECD z 2017 r., pkt 1.61 i 1.65.

które strony mają zdolność finansową do ponoszenia tego ryzyka⁽⁴²⁹⁾. Jeżeli podział ryzyka określony w wewnątrzgrupowych ustaleniach umownych nie odzwierciedla podstawowej rzeczywistości gospodarczej, do celów ustalenia cen transferowych należy wziąć pod uwagę faktyczne zachowanie stron, nie zaś ustalenia umowne⁽⁴³⁰⁾.

- (437) Amazon twierdzi, że spółka LuxSCS ponosi ryzyko związane z rozwojem wartości niematerialnych i prawnych, zarządzaniem nimi oraz ich wykorzystywaniem na podstawie ustaleń umownych, które zawarła z przedsiębiorstwami powiązаныmi należącymi do grupy, tj. na podstawie umowy przystąpienia, umowy o podziale kosztów i umowy licencyjnej, a także z własnością wartości niematerialnych i prawnych⁽⁴³¹⁾. Twierdzenie to należy odrzucić z kilku względów.
- (438) Po pierwsze, w rzeczywistości spółka LuxSCS przeniosła ryzyko związane z wymienionymi wyżej funkcjami na spółkę LuxOpCo. Na mocy umowy licencyjnej nie tylko spółka LuxSCS udzieliła spółce LuxOpCo wyłącznej i nieodwołalnej licencji na wykorzystywanie wartości niematerialnych i prawnych w Europie do celów gospodarczych oraz prawo do dalszego rozwoju wartości niematerialnych i prawnych, zarządzania nimi oraz ich ochrony przez cały okres użytkowania do celów prowadzenia działalności detalicznej i usługowej Amazona w Europie⁽⁴³²⁾, ale spółka także LuxOpCo ponosiła na mocy umowy wszelkie ryzyko przypisane spółce LuxSCS zgodnie z umową o podziale kosztów⁽⁴³³⁾.
- (439) Po drugie, jeżeli chodzi o umowę o podziale kosztów, o ile w załączniku „Exhibit B” do tej umowy wymieniono szereg rodzajów ryzyka przypisanego spółce LuxSCS (tabela 13), ryzyko to jest nieodłącznie związane z pełnieniem funkcji przypisanych tej spółce, jak wskazano w tym samym załączniku. Ponieważ spółka LuxSCS nie pełniła w rzeczywistości żadnej z funkcji, które przypisano jej na mocy umowy o podziale kosztów [jak przedstawiono w motywach 424–427], nie można uznać, że faktycznie ponosiła jakiegokolwiek ryzyko związane z tymi funkcjami. Żaden element nie pozwala ponadto stwierdzić, że taki podział ryzyka jest uzasadniony z handlowego punktu widzenia. Ponieważ spółka LuxOpCo przejęła wszystkie funkcje związane z rozwojem, ulepszaniem wartości niematerialnych i prawnych, zarządzaniem nimi oraz ich wykorzystywaniem na terytorium europejskim na podstawie swojej wyłącznej licencji, spółka LuxSCS nie byłaby w stanie zarządzać ryzykiem związanym z tą działalnością ani kontrolować tego ryzyka⁽⁴³⁴⁾.
- (440) Po trzecie, żaden element nie wskazuje także, że spółka LuxSCS w aktywny sposób podejmowała decyzje dotyczące outsourcingu swoich funkcji związanych z zarządzaniem ryzykiem na mocy umowy o podziale kosztów lub że byłaby w stanie kontrolować i nadzorować te funkcje będące przedmiotem outsourcingu, gdyby rzeczywiście dokonała ich outsourcingu⁽⁴³⁵⁾. Podobnie żadnego ryzyka związanego z wartościami niematerialnymi i prawnymi ponoszonego przez A9, ATI lub ich podwykonawców na mocy umowy o podziale kosztów

⁽⁴²⁹⁾ Zgodnie z pkt 1.49 wytycznych OECD z 2010 r.: „Podczas oceny charakteru gospodarczego wskazanego podziału ryzyka należy również zbadać, jakie byłyby konsekwencje takiego podziału w ramach transakcji wolnorynkowych. W ramach takich transakcji co do zasady racjonalne jest przypisanie stronom większej części ryzyka, nad którym mogą sprawować określoną kontrolę”. Ten sam wymóg przedstawiono w pkt 1.27 wytycznych OECD z 1995 r. i wyrażono go w następujący sposób: „Przyjmijmy, że spółka A zobowiązuje się na mocy umowy do produkcji określonych towarów i dostarczania ich spółce B oraz że poziom produkcji i dostaw został ustalony przez spółkę B. W takim przypadku jest mało prawdopodobne, by spółka A zgodziła się ponosić znaczne ryzyko w zakresie zapasów, ponieważ – w przeciwieństwie do spółki B – nie kontroluje poziomu zapasów. Istnieje oczywiście wiele rodzajów ryzyka, w szczególności ogólne ryzyko związane z cyklem przemysłowym i handlowym, nad którym żadna ze stron nie sprawuje co do zasady rzeczywistej kontroli i które można zatem – w warunkach pełnej konkurencji – przypisać jednej lub drugiej stronie transakcji. Konieczna jest analiza pozwalająca określić, jaką część ryzyka ponosi w praktyce każda ze stron”. Zob. również wytyczne OECD z 2017 r., pkt 1.59–1.60.

⁽⁴³⁰⁾ Rozważanie to przedstawiono w pkt 1.26 wytycznych OECD z 1995 r., który stanowi, co następuje: „[Jeżeli chodzi o] warunki umowne, można rozważyć, czy wskazany podział ryzyka jest zgodny z charakterem gospodarczym transakcji. W tym zakresie w celu określenia skutecznego podziału ryzyka za najważniejszy element należy co do zasady uznać postępowanie stron”. Punkt 1.39 stanowi ponadto, co następuje: „umowy zawarte wewnątrz grupy wielonarodowej można łatwo zmienić, zawiesić, rozszerzyć lub zakończyć w zależności od globalnej strategii grupy, przy czym zmiany te mogą mieć nawet moc wsteczną. W takim przypadku organy podatkowe stosujące zasadę ceny rynkowej będą musiały zbadać rzeczywistość leżącą u podstaw ustaleń umownych”. Zob. również wytyczne OECD z 2010 r., pkt 1.67 i 9.14. Wytyczne OECD z 2017 r., pkt 1.88.

⁽⁴³¹⁾ Zob. motyw 321.

⁽⁴³²⁾ Umowa licencyjna, pkt 1.5 („Licensed Purpose”), pkt 2.1 lit. a) („Exclusive Intellectual Property License Grant”), pkt 2.1 lit. b) („Derivative Works”), pkt 2.3 („Maintenance”), pkt 4.1 („Term”) i pkt 9.2 („Preventing Infringement”).

⁽⁴³³⁾ Zob. motyw 116 i tabela 13 (funkcje i ryzyko). Jak wskazano w motywie 116, spółka LuxOpCo zgodziła się – na mocy wyłącznej licencji – pełnić wszystkie funkcje związane z rozwojem, ulepszaniem wartości niematerialnych i prawnych, zarządzaniem nimi oraz ich wykorzystywaniem na terytorium europejskim oraz ponosić wszelkie ryzyko związane z tą działalnością.

⁽⁴³⁴⁾ Zob. również wytyczne OECD z 2010 r., rozdział IX – „Reorganizacja przedsiębiorstw”, przykład (B): Przeniesienie wartości niematerialnych i prawnych na firmę przykrywkę, a w szczególności wniosek przedstawiony w pkt 9.192: „Uwzględnienie wszystkich faktów i okoliczności prowadzi do wniosku, że istnieje rozbieżność pomiędzy formą transakcji a jej istotnym charakterem gospodarczym. W szczególności z faktów wynika, że spółka Z nie była faktycznie zdolna do ponoszenia ryzyka, które przypisano jej zgodnie z umową w sposób określony i ustrukturyzowany przez strony. Nie wydaje się ponadto, aby umowa była uzasadniona przesłankami operacyjnymi. W takich przypadkach zgodnie z pkt 1.65 organy podatkowe są upoważnione do nieuznania struktury przyjętej przez strony”.

⁽⁴³⁵⁾ Przykład ilustrujący tę kwestię przedstawiono w pkt 9.25 wytycznych OECD z 2010 r. i w pkt 1.70 wytycznych OECD z 2017 r., w których wskazano przypadek inwestora, który zatrudnia zarządzającego funduszem, aby dokonywał inwestycji w jego imieniu.

nie można byłoby uznać za ryzyko poniesione przez spółkę LuxSCS w umowie licencyjnej zawartej pomiędzy spółką LuxSCS a spółką LuxOpCo. Jak wskazano w motywach 426 i 427, pozostałe strony umowy o podziale kosztów nie działają jako przedstawiciele spółki LuxSCS, lecz działają we własnym imieniu, aby uzyskać oczekiwane korzyści z umowy o podziale kosztów. Ryzyko to należy uwzględnić jako wkład tych stron w umowę o podziale kosztów i nie może ono mieć wpływu na wynagrodzenie wypłacane spółce LuxSCS przez spółkę LuxOpCo, które przewidziano w umowie licencyjnej.

- (441) Po czwarte, nieponoszenie przez spółkę LuxSCS ryzyka związanego z wartościami niematerialnymi i prawnymi potwierdza również fakt, że ani w decyzjach jedyne zarządzającego spółki LuxSCS, ani w protokołach zebrań wspólników nie wskazuje się kluczowych decyzji dotyczących zarządzania ryzykiem, które zapewniała spółka LuxSCS w odniesieniu do ryzyka związanego z rozwojem, ulepszaniem wartości niematerialnych i prawnych, zarządzaniem nimi oraz ich wykorzystywaniem⁽⁴³⁶⁾. W każdym razie spółka LuxSCS nie zatrudniała pracowników, którzy mogliby pełnić takie funkcje zarządzania ryzykiem w rozpatrywanym okresie. Spółka LuxSCS nie miała zatem zdolności operacyjnej do ponoszenia ryzyka, które przypisano jej w umowie⁽⁴³⁷⁾.
- (442) Amazon twierdzi ponadto, że spółka LuxSCS ponosiła ryzyko transakcyjne związane z europejską działalnością Amazona w zakresie sprzedaży detalicznej, ponieważ detaliczny handel elektroniczny opiera się w znacznej mierze na technologii (składniku wartości niematerialnych i prawnych)⁽⁴³⁸⁾, którą spółka LuxSCS udostępniła spółce LuxOpCo na mocy umowy licencyjnej. Twierdzenia tego nie potwierdza umowny podział ryzyka przewidziany w umowie licencyjnej, który zakłada, że spółka LuxSCS nie ponosi żadnego ryzyka związanego z wykorzystywaniem wartości niematerialnych i prawnych. To raczej spółka LuxOpCo, której przyznano wyłączną i nieodwołalną licencję na wartości niematerialne i prawne, jest odpowiedzialna za podejmowanie strategicznych decyzji dotyczących europejskiej działalności Amazona w zakresie sprzedaży detalicznej i faktycznie podejmuje te decyzje zgodnie z umownym podziałem⁽⁴³⁹⁾. Nie można zatem uznać, że spółka LuxSCS ponosiła znaczące ryzyko operacyjne związane z wykorzystywaniem wartości niematerialnych i prawnych do celów prowadzenia tej działalności. Przykładowo spółka LuxSCS nie ponosiła ryzyka związanego z kredytem konsumenckim ani ryzyka związanego z należnościami wątpliwymi, ponieważ nie przetwarzała bezpośrednio płatności klientów, nie ponosiła ryzyka związanego z przechowywaniem, ponieważ nie posiadała żadnych zapasów, oraz nie ponosiła żadnego ryzyka związanego z gwarancją ani żadnego ryzyka związanego z odpowiedzialnością za sprzedawane produkty, ponieważ nie prowadziła sprzedaży produktów. Podsumowując, spółka LuxSCS nie pełniła żadnej funkcji związanej z tym ryzykiem ani nie sprawowała żadnej kontroli nad tymi funkcjami w rozpatrywanym okresie.
- (443) Amazon twierdzi również⁽⁴⁴⁰⁾, że spółka LuxSCS ponosiła ryzyko finansowe związane z rozwojem wartości niematerialnych i prawnych, które wynika w szczególności ze spoczywającego na niej na mocy umowy o podziale kosztów obowiązku zapłaty jej części kosztów rozwoju obliczanej jako stosunek obrotu Amazona uzyskanego w Europie do ogólnoświatowego obrotu Amazona⁽⁴⁴¹⁾. Ze względu na umowne ustalenia przewidziane w umowie licencyjnej, które wyjaśniono w motywie 438, jedyne możliwe do zidentyfikowania ryzyko ponoszone przez spółkę LuxSCS polegało na tym, że musiała ona wywiązać się ze spoczywającego na niej na mocy umowy o podziale kosztów obowiązku uiszczania kosztów z tytułu przystąpienia i kosztów z tytułu umowy o podziale kosztów na rzecz Amazon US. Chociaż spółka LuxSCS mogłaby nie być w stanie pokryć tych kosztów, gdyby spółka LuxOpCo ogłosiła upadłość lub była trwale niezdolna do uiszczania na rzecz spółki LuxSCS opłaty licencyjnej w wysokości wystarczającej do pokrycia tych kosztów, wydaje się, że spółka LuxSCS ponosiła to ryzyko umowne wyłącznie dlatego, że było „niezbędne do funkcjonowania struktury luksemburskiej”⁽⁴⁴²⁾. Nie odpowiada to rzeczywistości gospodarczej. Gdyby ustalenie umowne, a w szczególności metoda obliczania opłaty licencyjnej, odpowiadało rzeczywistości gospodarczej i rzeczywistemu podziałowi

⁽⁴³⁶⁾ Zob. tabela 14.

⁽⁴³⁷⁾ Zob. przypis 409, w którym powtórzono pkt 9.24 wytycznych OECD z 2010 r.

⁽⁴³⁸⁾ Zob. motywy 363 i nast. „Constant development of the Intangibles is critical to Amazon European business' success (or failure). As such, by developing and controlling the Intangibles Lux SCS takes on significant business risk”, zob. pismo Amazona z dnia 18 stycznia 2016 r., s. 4.

⁽⁴³⁹⁾ Umowa licencyjna, pkt 1.5 („Licensed Purpose”).

⁽⁴⁴⁰⁾ Pismo Amazona z dnia 7 czerwca 2017 r., s. 2–3.

⁽⁴⁴¹⁾ Zob. motyw 199. Od dnia 1 stycznia 2014 r. część kosztów rozwoju, które miała ponosić spółka LuxSCS, określano w zależności od odsetka, jaki stanowi zysk brutto osiągnany z tytułu europejskiej działalności w stosunku do światowego zysku brutto Amazona (zob. motyw 204).

⁽⁴⁴²⁾ Zob. motyw 104.

ryzyka pomiędzy stronami⁽⁴⁴³⁾, spółka LuxSCS otrzymywałaby wynagrodzenie, które pokrywałoby jedynie jej ograniczone funkcje⁽⁴⁴⁴⁾, i nie ponosiłaby ryzyka strat⁽⁴⁴⁵⁾. Jak wskazano w poprzednim motywie, spółka LuxSCS nie podejmowała w aktywny sposób żadnych decyzji dotyczących ograniczania tego szczególnego ryzyka ani zarządzania nim, przy czym nie sprawowała nad tym ryzykiem żadnej kontroli. W każdym razie gdyby spółka LuxOpCo ogłosiła upadłość lub byłaby trwale niezdolna do zapłaty spółce LuxSCS opłat licencyjnych, które były jej należne na mocy umowy licencyjnej, spółka LuxSCS mogłaby w takim szczególnym przypadku wypowiedzieć umowę licencyjną i udzielić licencji na wartości niematerialne i prawne innemu podmiotowi powiązanemu lub niepowiązanemu, ograniczając tym samym swoje ryzyko umowne⁽⁴⁴⁶⁾.

- (444) Ponadto w rozpatrywanym okresie spółka LuxSCS nie pełniła żadnej funkcji związanej z dwoma głównymi parametrami wykorzystywanymi do obliczania kosztów z tytułu przystąpienia i kosztów z tytułu umowy o podziale kosztów, nie sprawowała żadnej kontroli nad tymi parametrami ani też nie była do tego zdolna. O wysokości tych płatności decyduje z jednej strony poziom kosztów ponoszonych w ramach umowy przystąpienia i w ramach rozwoju wartości niematerialnych i prawnych (koszty rozwoju), a z drugiej strony poziom sprzedaży w Europie⁽⁴⁴⁷⁾. To spółki ATI i A9 określały i kontrolowały koszty rozwoju, a spółka LuxOpCo kontrolowała poziom sprzedaży w Europie. Jeżeli chodzi o poziom sprzedaży, to spółka LuxOpCo podejmowała wszelkie decyzje strategiczne dotyczące europejskiej działalności w zakresie sprzedaży detalicznej Amazona⁽⁴⁴⁸⁾, które miały wpływ na wysokość obrotu generowanego w Europie. Tym samym jedynie spółka LuxOpCo mogła wpływać na swoją zdolność do uiszczania opłaty licencyjnej spółce LuxSCS, o której wysokości decydował poziom zysku osiąganego z tytułu prowadzenia działalności w zakresie sprzedaży detalicznej przez internet Amazona w Europie.
- (445) Spółka LuxSCS nie miała ponadto zdolności finansowej, aby finansować koszty z tytułu przystąpienia i koszty z tytułu umowy o podziale kosztów w swoim własnym imieniu, ponieważ mogła finansować te koszty jedynie dzięki środkom finansowym otrzymywanym od spółki LuxOpCo w formie opłat licencyjnych⁽⁴⁴⁹⁾. Wydaje się, że płatności faktycznie dokonywane w tym zakresie przez spółkę LuxOpCo na rzecz spółki LuxSCS dokładnie wystarczały do pokrycia płatności, których miała dokonywać spółka LuxSCS, w tym kosztów z tytułu przystąpienia i kosztów z tytułu umowy o podziale kosztów, nawet jeżeli spółka LuxOpCo zachowała płynne aktywa finansowe związane z dochodami spółki LuxSCS przekraczające koszty z tytułu przystąpienia i koszty z tytułu umowy o podziale kosztów oraz zarządzała tymi aktywami⁽⁴⁵⁰⁾. Kapitał założycielski spółki LuxSCS (około [400–500] mln EUR) nie jest w tym kontekście istotny. Jak wyjaśniono w motywie 443, w ramach umowy wolnorynkowej spółka LuxSCS nie musiałaby pokrywać strat, a zatem jej kapitał nie byłby zagrożony. Jej kapitał założycielski nie tylko nie był wystarczająco wysoki, aby pokryć koszty z tytułu przystąpienia i koszty z tytułu umowy o podziale kosztów, biorąc pod uwagę, że same tylko płatności z tytułu umowy o podziale kosztów wynosiły [1 000–1 500] mln EUR w latach 2006–2013⁽⁴⁵¹⁾, ale również kapitał został przekazany spółce LuxSCS przez jej wspólników w 2005 r., tj. zanim spółka LuxOpCo zaczęła prowadzić działalność i uiszczać opłaty licencyjne na rzecz spółki LuxSCS oraz przed rozpatrywanym okresem objętym przedmiotową interpretacją indywidualną prawa podatkowego i niniejszą decyzją. W każdym razie spółka LuxSCS nie pełniła w rzeczywistości żadnych kluczowych funkcji ani nie ponosiła żadnego znaczącego ryzyka związanego

⁽⁴⁴³⁾ Zob. motyw 436, w którym wskazano, że podczas ustalania cen transferowych faktyczne zachowanie stron przeważa nad ustaleniami umownymi.

⁽⁴⁴⁴⁾ Zob. motyw 429.

⁽⁴⁴⁵⁾ Ponieważ to spółka LuxOpCo zarządza ryzykiem związanym z wartościami niematerialnymi i prawnymi oraz z zarządzaniem działalnością Amazona w Europie i ponosi to ryzyko (zob. sekcja 9.2.1.2), musi ona przyjmować wyniki swojego działania, zarówno pozytywne, jak i negatywne, a zatem również ponosić straty, które mogą wystąpić, jeżeli nie osiąga ona zysków wystarczających do uiszczania wolnorynkowej opłaty licencyjnej z tytułu wartości niematerialnych i prawnych. W sekcji 9.2.1.4 Komisja przedstawia metodę umożliwiającą ustalenie wynagrodzenia na rzecz spółki LuxSCS, która lepiej odzwierciedla rzeczywistość gospodarczą odnośnej transakcji.

⁽⁴⁴⁶⁾ Umowa licencyjna, pkt 4.3: „Termination After Failure to Cure for Failure of Performance. If either party fails to perform any of its covenants contained in this Agreement and fails to cure such default within sixty (60) days after receiving a notice from the non-defaulting party, the non-defaulting party may terminate this Agreement immediately by giving written notice to the defaulting party”.

⁽⁴⁴⁷⁾ Jak wskazano w wytycznych OECD z 2017 r., pkt 6.63: „Zakres i rodzaj działań, które będą niezbędne do sprawowania kontroli nad ryzykiem finansowym związanym z przyznaniem finansowania, zależą od poziomu ryzyka, jakie ponosi podmiot finansujący w związku z inwestycją, z uwzględnieniem kwoty i inwestycji, do celów której wykorzystano to finansowanie. Zgodnie z definicją kontroli zawartą w pkt 1.65 i 1.66 niniejszych wytycznych sprawowanie kontroli nad szczególnym ryzykiem finansowym oznacza zdolność do podejmowania stosownych decyzji odnoszących się do możliwości wiążącej się z ryzykiem – w niniejszym przypadku przyznania finansowania – a także skuteczne pełnienie tych funkcji związanych z podejmowaniem decyzji. Ponadto strona, która zapewnia kontrolę nad ryzykiem finansowym, musi wykonywać działania określone w pkt 1.65 i 1.66 w odniesieniu do codziennych działań ograniczających ryzyko związane z tym ryzykiem, gdy te ostatnie są przedmiotem outsourcingu i są związane z wszelkimi koniecznymi pracami przygotowawczymi mającymi na celu ułatwienie podejmowania decyzji, jeżeli sama nie wykonuje tych działań”.

⁽⁴⁴⁸⁾ Przykładowo pracownicy spółki LuxOpCo będący członkami komitetu EU Retail Pricing Committee są odpowiedzialni za ustalenie wytycznych cenowych i zatwierdzanie wszystkich cen detalicznych na europejskich stronach internetowych. Zob. dokument wewnętrzny Amazona: „EU Policies and Procedures Manual” z dnia 1 maja 2006 r., s. 5.

⁽⁴⁴⁹⁾ Jak wyjaśniono w motywie 104, jednymi dochodami spółki LuxSCS były opłaty licencyjne i odsetki uiszczane przez jej spółki zależne.

⁽⁴⁵⁰⁾ Zob. motyw 183 i przypis 177.

⁽⁴⁵¹⁾ Zob. tabela 12.

z rozwojem, ulepszaniem wartości niematerialnych i prawnych, zarządzaniem nimi lub ich wykorzystywaniem – ani w związku z działalnością prowadzoną przez ATI i A9 na mocy umowy o podziale kosztów, ani w związku z działalnością w zakresie rozwoju prowadzoną przez spółkę LuxOpCo.

- (446) W związku z tym nie można uznać, że spółka LuxSCS faktycznie ponosiła ryzyko związane z rozwojem, ulepszaniem wartości niematerialnych i prawnych zarządzaniem nimi oraz ich wykorzystywaniem, przy czym nie miała ona zdolności finansowej do ponoszenia takiego ryzyka.

9.2.1.1.4. Wniosek dotyczący analizy funkcjonalnej spółki LuxSCS

- (447) Analiza funkcjonalna spółki LuxSCS wykazuje, że w rozpatrywanym okresie nie była ona upoważniona do pełnienia wyjątkowych i wartościowych funkcji związanych z rozwojem, ulepszaniem wartości niematerialnych i prawnych, zarządzaniem nimi oraz ich wykorzystywaniem, nie pełniła takich funkcji ani nie dokonywała ich outsourcingu, a także nie była do tego zdolna. Z analizy tej wynika ponadto, że w tym okresie spółka LuxSCS nie wykorzystywała aktywów związanych z tą działalnością, lecz jedynie była właścicielem wartości niematerialnych i prawnych oraz posiadała na nie licencję na mocy umowy o podziale kosztów, a także nie ponosiła ani skutecznie nie kontrolowała ryzyka związanego z tą działalnością, oraz nie miała w tym zakresie zdolności operacyjnej i finansowej. W rzeczywistości można było uznać, że spółka LuxSCS pełniła co najwyżej pewne funkcje niezbędne do utrzymania własności prawnej wartości niematerialnych i prawnych, jak przedstawiono szczegółowo w motywie 428.

9.2.1.2. Analiza funkcjonalna spółki LuxOpCo

- (448) W sekcji 9.2.1.2.1 Komisja przeanalizuje funkcje pełnione przez spółkę LuxOpCo w związku z wartościami niematerialnymi i prawnymi. W sekcji 9.2.1.2.2 Komisja oceni funkcje pełnione przez spółkę LuxOpCo w związku z prowadzeniem działalności w zakresie sprzedaży detalicznej i usług Amazona w Europie. W sekcji 9.2.1.2.3 Komisja oceni aktywa wykorzystywane przez spółkę LuxOpCo w ramach pełnienia tych dwóch rodzajów funkcji. W sekcji 9.2.1.2.4 Komisja oceni ryzyko ponoszone przez spółkę LuxOpCo w ramach pełnienia tych dwóch rodzajów funkcji.

9.2.1.2.1. Funkcje pełnione przez spółkę LuxOpCo w odniesieniu do wartości niematerialnych i prawnych

- (449) Amazon twierdzi, że „spółka LuxOpCo nie wniosła wkładu w tworzenie, nabywanie [wartości niematerialnych i prawnych], zarządzanie nimi, ich wprowadzanie ani w ich strategiczną alokację w rozpatrywanym okresie”⁽⁴⁵²⁾. Na podstawie informacji, które przeanalizowała Komisja, należy odrzucić to twierdzenie. Spółka LuxOpCo była nie tylko zobowiązana do pełnienia wyjątkowych i wartościowych funkcji związanych z wartościami niematerialnymi i prawnymi na mocy umowy licencyjnej, lecz funkcje, które faktycznie pełniła w rozpatrywanym okresie, wykraczały również znacznie poza zwykłe wykorzystywanie i obejmowały rozwój i ulepszenie

⁽⁴⁵²⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych *ex post* z 2017 r., s. 30.

technologii oraz zarządzanie nią poprzez niezależne europejskie innowacje technologiczne i handlowe, tworzenie danych klientów i zarządzanie nimi, a także rozwój i utrzymywanie znaku towarowego zastrzeżonego Amazona w Europie.

- (450) Jak wyjaśniono w motywie 419, spółka LuxSCS udzieliła spółce LuxOpCo wyłącznej i nieodwołalnej licencji na wykorzystywanie wartości niematerialnych i prawnych do celów gospodarczych oraz na wszystkie pozostałe prawa własności intelektualnej, które posiadała spółka LuxSCS⁽⁴⁵³⁾ w Europie, a także przyznała jej prawo do dalszego rozwijania, ulepszania⁽⁴⁵⁴⁾, utrzymywania⁽⁴⁵⁵⁾ oraz ochrony⁽⁴⁵⁶⁾ wartości niematerialnych i prawnych przez cały ich okres użytkowania⁽⁴⁵⁷⁾. Spółka LuxSCS pozostaje właścicielem wartości niematerialnych i prawnych oraz utworów zależnych stworzonych przez spółkę LuxOpCo, a także jej sublicencji⁽⁴⁵⁸⁾. Spółce LuxOpCo przyznano także wyłączne i nieodwołalne prawo do decydowania, czy i komu można udzielić sublicencji na wartości niematerialne i prawne⁽⁴⁵⁹⁾. W tym zakresie spółka LuxOpCo zarządzała umowami sublicencyjnymi zawartymi w szczególności ze spółkami AMEU i ASE.
- (451) W rozpatrywanym okresie spółka LuxOpCo pełniła w sposób aktywny wyżej wymienione funkcje – zarówno w sposób ogólny, jak i na poziomie każdego z trzech składników wartości niematerialnych i prawnych, tj. technologii, danych klientów i znaku towarowego zastrzeżonego, jak opisano bardziej szczegółowo w motywach 452–472.

⁽⁴⁵³⁾ Umowa licencyjna, pkt 1.2: „Amazon EHT [LuxSCS] Intellectual Property» means: (a) any and all intellectual property rights throughout the world, owned or otherwise held by Amazon EHT [LuxSCS] whether existing under intellectual property, unfair competition or trade secret laws, or under statute or at common law or equity, including but not limited to: (i) copyrights and author's rights (including but not limited to reviews and editorial content), trade secrets, trademarks, patents, inventions, designs, logos, and trade dress, look and feel, «moral rights,» mask works, rights of personality, publicity or privacy, rights in associate or vendor information, rights in customer information (including but not limited to customer lists and customer data), and any other intellectual property and proprietary rights (including but not limited to rights in databases, marketing strategies and marketing surveys); (ii) any application or right to apply for any of the rights referred to in this clause; and (iii) any and all renewals, extensions, future equivalents and restorations thereof, now or hereafter in force and effect; (b) any and all intellectual property licensed, transferred or assigned to Amazon EHT [LuxSCS] by any third party or Affiliate; and (c) any and all Derivative Works assigned to Amazon EHT [LuxSCS] pursuant to Section 2.1(b)».

⁽⁴⁵⁴⁾ Zgodnie z pkt 2.1 lit. a) umowy licencyjnej spółce LuxOpCo przyznano nieodwołalnie wyłączną licencję, „solely for the Licensed Purpose, to: (i) make, use, reproduce, copy, modify, translate, integrate into or extract from a database and create derivative works of Amazon EHT [LuxSCS] Intellectual Property; (ii) publicly perform or display, import, broadcast, transmit, distribute and communicate to the public by any means whatsoever, including but not limited to wire or wireless transmission process, using broadcasting, satellite, cable or network, license, offer to sell, and sell, rent, lease or lend originals and copies of, and otherwise commercially or non-commercially exploit any Amazon EHT [LuxSCS] Intellectual Property (and derivative works thereof)». „Przedmiot licencji” („Licensed Purpose”) zdefiniowano w pkt 1.5: „(a) operating any and all World Wide Web sites accessed via the European Country code top level domains (including but not limited to .de, .uk, and .fr) for the sale of goods or services where any person or entity (including but not limited to Amazon.com, Inc. or any of its Affiliates) is the seller of record for such goods or services, (b) using Amazon EHT [LuxSCS] Intellectual Property for the purposes of providing World Wide Web services to any third party or Affiliate that contracts for such services with respect to a World Wide Web site that utilizes a European Country code top level domain, and (c) using Amazon EHT [LuxSCS] Intellectual Property within the European Country geographic territory for any other purpose”. Przedmiot licencji jest taki sam jak przedmiot licencji określony dla praw licencyjnych, które spółka LuxSCS otrzymała na mocy umowy o podziale kosztów (umowa o podziale kosztów, pkt 1.13).

⁽⁴⁵⁵⁾ Umowa licencyjna, pkt 2.3: „Maintenance. AEU shall abide by regulations and practices in force or use in any European Country in order to safeguard Amazon EHT's [LuxSCS]'s rights in the Amazon EHT [LuxSC] Intellectual Property. AEU [LuxOpCo] shall take all necessary actions to maintain such rights”.

⁽⁴⁵⁶⁾ Umowa licencyjna, pkt 9.2: „Preventing Infringement. (a) AEU [LuxOpCo] shall, at its sole expense, use its best efforts to prevent, investigate, and prosecute any unauthorised use of any Amazon EHT [LuxSCS] Intellectual Property. AEU [LuxOpCo] agrees to promptly inform Amazon EHT [LuxSCS] of any such unauthorised use that comes to the AEU [LuxOpCo]'s attention. To facilitate coordination of enforcement activities, AEU [LuxOpCo] shall consult with Amazon EHT [LuxSCS] before undertaking any actions to prevent such unauthorised use of Amazon EHT [LuxSCS] Intellectual Property. (b) AEU [LuxOpCo] may, at its sole expense, institute and conduct suits to protect its rights under this Agreement against infringement any may retain all recoveries from any such suits”. W piśmie z dnia 7 czerwca 2017 r. Amazon potwierdził aktywną rolę, jaką odgrywała spółka LuxOpCo w ochronie wartości niematerialnych i prawnych w Europie: „[...] zgodnie z umową licencyjną spółka LuxOpCo musiała dołożyć wszelkich starań, aby zapobiec wszelkiemu nieuprawnionemu wykorzystaniu wartości niematerialnych i prawnych udostępnionych na podstawie licencji, przeprowadzić dochodzenie w przypadku takiego wykorzystania i pozwać sprawców, a także wszcząć i prowadzić postępowanie w celu ochrony przysługujących jej na mocy umowy licencyjnej praw przed wszelkimi naruszeniami”.

⁽⁴⁵⁷⁾ Umowa licencyjna, pkt 4.1: „Term. Subject to all necessary government approvals, this Agreement is effective as of the Effective Time and continues in effect for the life of all copyrights or author's rights and patents related to the Amazon EHT Intellectual Property licensed under Section 2.1 of this Agreement and until all proprietary and confidential information and know-how related to Amazon EHT Intellectual Property enters the public domain («Term»)”. Punkty 4.2–4.3 stanowią, że umowę można rozwiązać wyłącznie w przypadku: (i) zmiany kontroli lub znacznego obciążenia; lub (ii) braku możliwości usunięcia uchybienia przez jedną ze stron.

⁽⁴⁵⁸⁾ Umowa licencyjna, pkt 2.1 lit. a) („Exclusive Intellectual Property License Grant”), pkt 2.1 lit. b) („Derivative Works”) i pkt 2.4 („Ownership”).

⁽⁴⁵⁹⁾ Umowa licencyjna, pkt 2.1 lit. b) („Derivative works”).

a) IP Steering Committee (komitet sterujący ds. własności intelektualnej)

- (452) W ujęciu ogólnym protokoły posiedzeń zarządu spółki LuxOpCo dotyczą działań bezpośrednio związanych z rozwojem, utrzymywaniem wartości niematerialnych i prawnych oraz zarządzaniem nimi, a w szczególności utworzenia komitetu „EU IP Steering Committee”⁽⁴⁶⁰⁾, którego rolą było „zapewnienie technicznych i handlowych wytycznych oraz pomocy w podejmowaniu strategicznych decyzji dotyczących rozwoju własności intelektualnej wszystkich rodzajów i opisów będących w posiadaniu spółki dominującej przedsiębiorstwa, Amazon Europe Holding Technologies SCS”, lub zawarcia szeregu umów licencyjnych z osobami trzecimi⁽⁴⁶¹⁾.
- (453) W podręczniku Amazona pt. „EU Policies and Procedures Manual” określono cel działalności komitetu IP Steering Committee w następujący sposób: „Komitet EU IP Steering Committee powołano w celu zapewnienia technicznych i handlowych wytycznych dotyczących rozwoju i wprowadzania własności intelektualnej Amazona w Europie”. W podręczniku tym zapisano ponadto, że „[k]omitet zbiera się [...], aby przeanalizować portfel własności intelektualnej Amazona, strategię handlową przedsiębiorstwa, o ile jest ona związana z rozwojem i wprowadzaniem własności intelektualnej, oraz wszystkie pozostałe kwestie związane z własnością intelektualną, które komitet uzna za stosowne”. Zgodnie z tym podręcznikiem następujący przedstawiciele muszą być obecni na każdym posiedzeniu komitetu IP Steering Committee: „[d]o członków komitetu należą: wiceprezes ds. usług w UE; dyrektor ds. prawnych w UE (zatrudniany przez Amazon EU Sarl); doradca Amazona ds. własności intelektualnej (do ustalenia), wiceprezes odpowiedzialny za działalność europejską. Do komitetu mogą należeć dodatkowi członkowie pracujący w Luksemburgu lub w innym państwie, w szczególności pracownik reprezentujący centrum rozwoju UE”⁽⁴⁶²⁾. Komitet IP Steering Committee zbierał się co najmniej raz do roku w celu wymiany poglądów, dyskusji i podjęcia decyzji w sprawie zarządzania własnością intelektualną i jej ochrony w Europie.
- (454) Amazon podkreślał, że „komitet IP Steering Committee był organem doradczym [...]. Nie podejmował decyzji dotyczących rozwoju ani ulepszania wartości niematerialnych i prawnych” i w związku z tym nie należy przeceniać znaczenia tego komitetu. Fakt, że komitet był organem doradczym, nie oznacza jednak, iż jego zalecenia nie miały wpływu na rozwój i utrzymywanie wartości niematerialnych i prawnych oraz zarządzanie nimi. W rzeczywistości według samego Amazona działania wykonywane przez komitet IP Steering Committee były następujące: „(i) opracowywanie zaleceń dotyczących wniosków mających na celu ochronę wartości niematerialnych i prawnych (i tym samym wyłącznych praw spółki LuxOpCo wynikających z umowy licencyjnej zawartej pomiędzy spółką LuxSCS a spółką LuxOpCo); (ii) badanie postępów postępowań sądowych dotyczących wartości niematerialnych i prawnych w Europie; oraz (iii) organizacja szkoleń dla europejskich pracowników w zakresie wykorzystywania technologii i innych wartości niematerialnych i prawnych”⁽⁴⁶³⁾.
- (455) Komitet IP Steering Committee stanowił zatem forum, w ramach którego spotykały się kadry kierownicze wyższego szczebla spółek LuxOpCo i ASE odpowiedzialne za działalność handlową i technologię, aby dyskutować i zalecać działania dotyczące wartości niematerialnych i prawnych w Europie, jakie przedstawili im prawnicy Amazona specjalizujący się w dziedzinie własności intelektualnej. Faktyczne decyzje dotyczące rozwoju, ulepszania wartości niematerialnych i prawnych, zarządzania nimi oraz ich wykorzystywania podejmowali zatem członkowie spółki LuxOpCo i spółki ASE wchodzący w skład tego komitetu – jako zarządzający podejmujący decyzje odpowiedzialni za działalność w zakresie sprzedaży detalicznej i usług Amazona w Europie⁽⁴⁶⁴⁾.

b) Technologia

- (456) Technologia, na którą spółka LuxSCS udzieliła licencji spółce LuxOpCo na mocy umowy licencyjnej, jest istniejącą technologią opracowaną przez Amazon US poddawaną regularnym aktualizacjom. Samo istnienie ram technologicznych, które funkcjonują poprawnie w Stanach Zjednoczonych, nie oznacza jednak, że ta sama technologia będzie funkcjonowała równie dobrze w Europie. Ponieważ w Stanach Zjednoczonych występują kategorie produktów inne niż w Europie, szeregu funkcji oprogramowania Amazona wykorzystywanego w Stanach Zjednoczonych, na które udzielono licencji spółce LuxSCS na mocy umowy o podziale kosztów i na które udzielono wyłącznych sublicencji spółce LuxOpCo na mocy umowy licencyjnej, nie można było wdrożyć

⁽⁴⁶⁰⁾ Protokół posiedzenia zarządu spółki LuxOpCo z dnia 21 czerwca 2005 r.

⁽⁴⁶¹⁾ Protokół posiedzeń zarządu spółki LuxOpCo z dnia 29 stycznia 2013 r., z dnia 3 czerwca 2013 r. i z dnia 9 grudnia 2014 r.

⁽⁴⁶²⁾ „EU Policies and Procedures Manual” obowiązujący w dniu 1 maja 2006 r., s. 21.

⁽⁴⁶³⁾ Pismo Amazona z dnia 7 czerwca 2017 r. Protokoły posiedzeń komitetu IP Steering Committee dostarczono Komisji wraz z pismami Amazona z dnia 22 lipca 2016 r. i z dnia 11 kwietnia 2017 r.

⁽⁴⁶⁴⁾ „Amazon Final Transcripts”: [wiceprezes odpowiedzialny za własność intelektualną, Legal, Amazon Corporate LLC, Stany Zjednoczone], 20 listopada 2014 r., pkt 4270: 13–25: „Q. [...] the IP steering committee meetings. Was there a procedure for those? [...] A. We would meet annually. I would come in and do a presentation of intellectual property changes, some of the disputes that were ongoing. We would do a review of the foreign filing recommendations, so that would be where we would file an application in the United States, our recommendation as far as whether we should file that outside of the United State, principally – well in Europe for each of those, and we would have a recommendation of yes or no. We would go through these with the business leaders, the technology leaders, and they would approve or reject the ideas or our recommendations”.

w takiej samej formie w Europie ⁽⁴⁶⁵⁾. Do zarządzania europejskimi stronami potrzebne było inne oprogramowanie ⁽⁴⁶⁶⁾, a ponieważ strony internetowe Amazona różniły się między sobą, konieczne było opracowanie oprogramowania z uwzględnieniem kryteriów geograficznych ⁽⁴⁶⁷⁾. Aby skutecznie prowadzić europejską działalność handlową Amazona, należało dalej rozwijać i ulepszać technologię, a także zarządzać nią, które to funkcje w rozpatrywanym okresie pełniła spółka LuxOpCo przy wsparciu ze strony spółek zależnych ⁽⁴⁶⁸⁾.

- (457) W chwili utworzenia spółka LuxOpCo otrzymała zasoby technologiczne konieczne do prowadzenia działalności badawczo-rozwojowej, w szczególności do wsparcia europejskich stron internetowych ⁽⁴⁶⁹⁾. Chodziło w szczególności o opracowywanie katalogów, technologii tłumaczeniowych i lokalnych dostosowań ⁽⁴⁷⁰⁾. Zasoby te zostały zapewnione przez zespoły programistów zatrudnionych wcześniej w europejskich przedsiębiorstwach powiązanych i przez nowo zatrudnionych pracowników ⁽⁴⁷¹⁾.
- (458) W rozpatrywanym okresie ponad [60–70] osób, głównie pracowników spółki LuxOpCo w Luksemburgu, wykonywało zadania związane z technologią ⁽⁴⁷²⁾. Były one zatrudnione w przedsiębiorstwie w szczególności na następujących stanowiskach: inżynier opracowywania oprogramowania, inżynier systemów, inżynier wsparcia informatycznego, architekt rozwiązań, kierownik ds. programu technicznego i kierownik ds. rachunków technicznych. Pracownicy ci zapewnili Amazonowi możliwość dokonania lokalnych dostosowań platformy technologicznej i opracowania programów dla europejskich stron internetowych.
- (459) Wyszczególniony zespół – zespół ds. lokalizacji i tłumaczeń – pełnił kluczowe funkcje związane z technologią, takie jak dostosowywanie europejskich stron internetowych do lokalnych preferencji (funkcja o nazwie „lokalizacja i tłumaczenie”) ⁽⁴⁷³⁾ lub dostarczanie informacji zwrotnych na temat wyników stron internetowych w celu dalszego rozwoju i ulepszania platformy Amazona. Na koniec 2013 r. zespół ten składał się z [60–70] pracowników ⁽⁴⁷⁴⁾. Zespół został następnie przeniesiony do [innej spółki Amazona] i zmienił nazwę na „zespół ds. opracowywania i tłumaczenia oprogramowania”, co wskazuje, że jego celem była działalność związana z rozwojem oprogramowania.
- (460) Zatrudniono [10–20] dodatkowych osób na stanowisku „Technical Program Manager” (kierownik ds. programu technicznego) ([0–10] w spółce LuxOpCo i [0–10] w spółce ASE), których rolą było tłumaczenie, tj. przekształcanie opisu narzędzia, które lokalny zespół odpowiedzialny za sprzedaż detaliczną ma zamiar umieścić na swojej stronie internetowej, w opis techniczny oprogramowania, które miał następnie opracować

⁽⁴⁶⁵⁾ Zeznanie [wiceprezesa działu „Product Management-Retail” i byłego wiceprezesa/dyrektora generalnego działu „Worldwide Operations” spółki Amazon Corporate LLC, Stany Zjednoczone], 15 lipca 2014 r., s. 117, pkt 8–13. Zob. również zeznanie [Senior Vice President Product Management – Retail, Amazon Corporate LLC, US], 18 września 2014 r., s. 29, pkt 9–16: [...], „Amazon Final Transcripts”: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Third Party Business (such as Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 4 listopada 2014 r., pkt 823: 1–13 i 17–21: [...].

⁽⁴⁶⁶⁾ Zob. akta postępowania poprocesowego dotyczącego Amazona w wersji skróconej, s. 20, pkt 43–46. Zob. również zeznanie [Senior Vice President Product Management – Retail, Amazon Corporate LLC, US], 18 września 2014 r., s. 113, pkt 23–25, s. 114, pkt 1–2: [...].

⁽⁴⁶⁷⁾ Zeznanie [wiceprezesa działu „Product Management-Retail” i byłego wiceprezesa/dyrektora generalnego działu „Worldwide Operations” spółki Amazon Corporate LLC, Stany Zjednoczone], 15 lipca 2014 r., s. 74, pkt 8–13, s. 77, pkt 14–29.

⁽⁴⁶⁸⁾ „Amazon Final Transcripts”: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Third Party Business (such as Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 4 listopada 2014 r., pkt 824: 12–25, pkt 825: 1–6: „When Amazon decides to launch a program or a product category in Europe that’s already been launched in the US, isn’t it true that Amazon would start with the technology framework in place in the US and then modify that for the local specifications? A. As much as possible, yes, I think it made a lot of sense and, you know, that’s what we did is that if the framework had been built that was – you know, that we could leverage, it made really good economic sense to leverage that framework and evolve that framework to deal with the local nature of these markets. At the same time, right, again, it’s not because you’ve got a framework that, you know, might work in the US It’s like if we don’t have the selection we can have whatever framework to do, fulfillment by Amazon or jewelry in that country without the local selection and the low prices there’s not that much that will otherwise happen”. W odniesieniu do niektórych produktów doświadczenie zdobyte na rynku amerykańskim może być przydatne w Europie, jak w przypadku urządzenia Kindle, gdyż klienci amerykańscy szybciej przystosowują się do nowych technologii, jednak nie należy uogólniać tej kwestii, ponieważ Amerykanie wolą inne marki (zob. zeznanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 93, pkt 9–25). Tymczasem wprowadzenie urządzenia Kindle w Europie było inicjatywą na wielką skalę umożliwiającą lokalnym zespołom zapewnienie przestrzegania praw do treści i sprzedaż urządzenia Kindle w każdym państwie (zob. akta postępowania poprocesowego dotyczącego Amazona w wersji skróconej, s. 109, pkt 345).

⁽⁴⁶⁹⁾ Zeznanie [Senior Vice President Product Management – Retail, Amazon Corporate LLC, US], 18 września 2014 r., s. 112, pkt 9–20.

⁽⁴⁷⁰⁾ Zeznanie [Senior Vice President Product Management – Retail, Amazon Corporate LLC, US], 18 września 2014 r., s. 112, pkt 24–25, s. 113, pkt 1–7, s. 114, pkt 25, s. 115, pkt 1–2.

⁽⁴⁷¹⁾ Zeznanie [Senior Vice President Product Management – Retail, Amazon Corporate LLC, US], 18 września 2014 r., s. 113, pkt 13–19.

⁽⁴⁷²⁾ Pismo Amazona z dnia 6 marca 2017 r., załącznik 28a: wykaz pracowników Amazona od 1997 r., liczba osób zatrudnionych w Luksemburgu z kodem zawodu zaczynającym się na literę „T”.

⁽⁴⁷³⁾ W celu lokalizacji i tłumaczenia zespół wykorzystywał oprogramowanie do tłumaczenia stworzone przez pracowników Amazona w Europie we współpracy z zespołem ze Stanów Zjednoczonych. Zob. „Amazon Final Transcripts”: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Third Party Business (such as Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 4 listopada 2014 r., pkt 830: 9–12 i 17–21, pkt 831: 2–5.

⁽⁴⁷⁴⁾ Pismo Amazona z dnia 22 stycznia 2016 r., s. 3.

programista ⁽⁴⁷⁵⁾. Po opracowaniu oprogramowania kierownicy ds. programu technicznego uczestniczą w jego wdrażaniu wraz z zespołami operacyjnymi spółki LuxOpCo i europejskich przedsiębiorstwach powiązanych. Dzięki temu procesowi technologia wykorzystywana przez spółkę LuxOpCo jest nieustannie rozwijana i dostosowywana do lokalnego rynku ⁽⁴⁷⁶⁾.

- (461) Amazon twierdzi, że w ujęciu światowym większość jego pracowników zatrudnionych na stanowiskach związanych z technologią (około [60–65] %) pracowała w Stanach Zjednoczonych, a pozostała część pracowała w międzynarodowych centrach rozwoju. W porównaniu z tą działalnością zasoby techniczne spółki LuxOpCo wydają się raczej ograniczone ⁽⁴⁷⁷⁾. Komisja nie zaprzecza oczywiście, że technologia jest stale rozwijana w Stanach Zjednoczonych lub w międzynarodowych centrach rozwoju Amazona, jednak przypomina, że centra te otrzymują wynagrodzenie według kosztów produkcji +[0–10] % w celu zrealizowania projektów badawczo-naukowych, które powierzyła im spółka ATI. Tego rodzaju wynagrodzenie według kosztów produkcji +[0–10] % prowadzi do wniosku, że Amazon nie łączy wysokiej wartości dodanej z procesem kodowania. W związku z tym szczególna wartość nowej technologii wydaje się wynikać raczej z lokalnej wiedzy fachowej, określenia nowych potrzeb przedsiębiorstwa i przekładania ich na projekt oprogramowania, a nie z samego kodowania. Fakt, że spółka LuxOpCo zatrudniała kierowników ds. programów technicznych, świadczy o tym, iż specyfikacje funkcjonalne i techniczne narzędzi oraz dostosowań wymagane w Europie opracowywano w pobliżu lokalnych rynków ⁽⁴⁷⁸⁾, gdzie znajdują się pracownicy dysponujący lokalną wiedzą fachową i gdzie można określić lokalne wymagania i potrzeby.
- (462) Ponadto spółka LuxOpCo i powiązane z nią europejskie przedsiębiorstwa specjalnie opracowały znaczącą technologię wykorzystywaną do celów europejskiej działalności w zakresie sprzedaży detalicznej i usług. Przykładem tego typu technologii jest EFN. Wyspecjalizowany zespół spółki LuxOpCo opracował sieć EFN w Europie ⁽⁴⁷⁹⁾ w latach 2007–2008 i uruchomił ją w 2009 r. ⁽⁴⁸⁰⁾ Stworzenie EFN miało na celu rozwiązanie problemu, jakim było istnienie wielu stron internetowych powiązanych z krajowymi magazynami znajdującymi się w różnych państwach, poprzez wyznaczenie oficjalnego sprzedawcy w Luksemburgu, łączenie zapasów i zapewnienie dystrybucji do klientów na skalę ogólnoeuropejską ⁽⁴⁸¹⁾. Dzięki EFN wszystkie europejskie magazyny zostały połączone i powstała sieć. EFN umożliwia klientom ze wszystkich państw należących do Unii zakup produktów za pośrednictwem dowolnej krajowej strony internetowej Amazona w Europie. Połączenie zapasów ze wszystkich obszarów europejskich, na których działa Amazon, pozwoliło wzbogacić asortyment.

⁽⁴⁷⁵⁾ „Amazon Final Transcripts”: [pierwszy wiceprezes „Worldwide Application Software”, były wiceprezes/dyrektor generalny „North America Media and Video”, 21 listopada 2014 r., pkt 4633: 4–17: „A technical program manager typically comes from a technical background. [...] They oftentimes were software development engineers and in some cases still wrote software actively. Their function as technical program manager was to translate, you know, a functional specification, a very business- and product-focused document, translate it into technical terms that a software developer could then code against”; zeznanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 16, pkt 16-19: „So, I tell them what to do and then somebody does it and he comes back and he shows me what he did and I tell him this is what I wanted you to do or not”; oraz „Amazon Final Transcripts”: [pierwszy wiceprezes „Worldwide Application Software”, były wiceprezes/dyrektor generalny „North America Media and Video”, 21 listopada 2014 r., pkt 4620: 17–19: „Q: And a functional specification, you describe what you want consumers to experience. A: Yes”.

⁽⁴⁷⁶⁾ Zeznanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 59, pkt 10–25, s. 60, pkt 2–5: [...].

⁽⁴⁷⁷⁾ Pismo Amazona z dnia 22 lipca 2016 r. pt. „Amazon’s Technology-Centric E-tailing-Business”, s. 12, i motyw 370.

⁽⁴⁷⁸⁾ Pismo Amazona z dnia 4 kwietnia 2017 r., s. 6: „Generally, the Vice-President for Retail business (first [Vice President International Retail, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Retail Business, responsible for all retail operations in Europe, LuxOpCo, Luxembourg], then [wiceprezes działu »Sprzedaż detaliczna w Europie« w spółce LuxOpCo, Luksemburg, odpowiedzialny za całą działalność w zakresie sprzedaży detalicznej w Europie, były dyrektor odpowiedzialny za rynek francuski w spółce Amazon.fr SAS, Clichy, Francja]) was collecting and prioritizing the requests from local staff for purposes of channelling the information to the technology teams managed from the US, including in relation to the EFN-related requests. [...] [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Third Party Business (such as Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], at the time he was responsible for the European marketplace business, had a similar coordination role (with a small Luxembourg team) with respect to getting US technology teams working on EFN tools for the marketplace business and then supporting local staff and third party sellers regarding the use of the newly developed technology”.

⁽⁴⁷⁹⁾ „Amazon Final Transcripts”: [wiceprezes i dyrektor odpowiedzialny za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 4 listopada 2014 r., pkt 603: 2–4: „It was developed in Europe with the help of central technology teams but mainly in Europe”.

⁽⁴⁸⁰⁾ Akta postępowania poprocesowego dotyczącego Amazona w wersji skróconej, s. 118, pkt 315 i 317. Zeznanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 99, pkt 20-22, i zeznanie [Vice President International Retail, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Retail Business, responsible for all retail operations in Europe, LuxOpCo, Luxembourg], 7 maja 2014 r., s. 63, pkt 16–22.

⁽⁴⁸¹⁾ Akta postępowania poprocesowego dotyczącego Amazona w wersji skróconej, s. 118–119, pkt 316 i 318. Zob. również „Amazon Final Transcripts”: [Senior Vice President Product Management – Retail, Amazon Corporate LLC, US], 4 listopada 2014 r., pkt 602: 21–25, pkt 603: 1–2: „Yes, same considerations, plus the fact that finally we – after so many years, we launched two new countries in Europe; that’s Italy and Spain. And we were able to launch those countries because of the work that was done on the technology and the logistics, programs called EFN, European Fulfillment Network, which did not exist before”.

Amazon mógł ponadto zmniejszyć ryzyko wyczerpania określonych zapasów i przyspieszyć wysyłkę⁽⁴⁸²⁾. Umożliwiło to skrócenie terminów dostaw do klientów, a także obniżenie kosztów logistycznych, kosztów zakupu towarów od dostawców oraz ceny – przy jednoczesnym wzbogaceniu asortymentu. Żaden z konkurentów Amazona w Europie nie posiadał rozwiązania podobnego do EFN⁽⁴⁸³⁾.

- (463) Sieć EFN obejmowała nowe rozwiązania na wielu poziomach. W dziedzinie technologii wprowadzono nowe funkcje⁽⁴⁸⁴⁾ [opis funkcji EFN]⁽⁴⁸⁵⁾,⁽⁴⁸⁶⁾,⁽⁴⁸⁷⁾ wprowadzające dodatkowe ulepszenia, a także funkcje, które nie istniały wcześniej w sieci globalnej⁽⁴⁸⁸⁾. Testy EFN przeprowadzono w środowisku europejskim przy użyciu danych europejskich, takich jak kategoria produktów „Baby”⁽⁴⁸⁹⁾. Ponadto sieć EFN pozwoliła zoptymalizować koszty zaopatrzenia dzięki lepszemu wyborowi sprzedawców oraz scentralizować zarządzanie kategoriami produktów. Obsługę zamówień ułatwiło scentralizowane planowanie w zakresie zapasów we wszystkich państwach Unii, a w odniesieniu do sprzedaży sieć EFN ułatwiła ekspresową dostawę do klientów, rozwój wysyłki za granicę ładunku ciężkiego masowego i uproszczenie procedur zwrotu towarów. Sieć EFN pozwoliła wyeliminować należności celne wywozowe za transgraniczne przesyłki wewnątrz europejskie, co przyniosło znaczne oszczędności; pozwoliła także połączyć zapasy, tak aby klienci dokonujący zakupów na stronie internetowej mogli zobaczyć zapasy znajdujące się w magazynach zlokalizowanych poza granicami ich państw⁽⁴⁹⁰⁾. Aby umożliwić klientom dokonywanie zakupów w całej Europie, należało połączyć poszczególne katalogi, co wymagało również wykonania tłumaczeń, czego w przeszłości nie planowano ani nie organizowano⁽⁴⁹¹⁾. Sieć EFN umożliwiła ponadto nabywanie zapasów na szczeblu europejskim i stworzenie sieci „European Seller Network”, w ramach której handlowcy z platformy Marketplace mogli zostać umieszczeni na innych europejskich stronach internetowych i sprzedawać swoje produkty w całej Europie⁽⁴⁹²⁾. Sieć EFN stanowiła ważną siłę napędową działalności. W 2014 r. [5–10] % całej sprzedaży zrealizowanej we Francji i ponad [15–20] % sprzedaży zrealizowanej we Włoszech i w Hiszpanii dokonano za jej pośrednictwem⁽⁴⁹³⁾.
- (464) Ponadto europejskie przedsiębiorstwa powiązane także odegrały istotną rolę w rozwoju nowych technologii. Przykładowo niemieckie przedsiębiorstwo powiązane opracowało gwarancję najniższej ceny⁽⁴⁹⁴⁾, usługę Packstation⁽⁴⁹⁵⁾, i harmonogram planowania mający na celu ułatwienie dostawy dużych towarów konsumpcyjnych takich jak pralki⁽⁴⁹⁶⁾. Ponadto przed uruchomieniem usługi Amazon Prime zespół „Prime” pracujący w Stanach Zjednoczonych dążył do uzyskania opinii zespołów należących do lokalnej kategorii, takich jak lokalne zespoły pracujące w magazynie i w transporcie, ponieważ lokalne zespoły rozumiały złożoność procesu wdrażania usługi Prime w Zjednoczonym Królestwie w porównaniu do Stanów Zjednoczonych, Niemiec i innych państw⁽⁴⁹⁷⁾.
- (465) Podsumowując, w rozpatrywanym okresie spółka LuxOpCo dokonała znacznego rozwoju technologii oraz jej znacznych ulepszeń, przy czym również zarządzała tą technologią oraz ją kontrolowała. Spółka ta nie zadowoliliła się wykorzystywaniem technologii w celu zarządzania europejskimi stronami, ale aktywnie przyczyniała się do jej rozwoju i ulepszania oraz zarządzania nią w rozpatrywanym okresie.

⁽⁴⁸²⁾ Zeznanie [Vice President International Retail, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Retail Business, responsible for all retail operations in Europe, LuxOpCo, Luxembourg], 7 maja 2014 r., dowód 46, s. 4.

⁽⁴⁸³⁾ Akta postępowania poprocesowego dotyczącego Amazona w wersji skróconej, s. 119, pkt 319–321.

⁽⁴⁸⁴⁾ Załącznik C-2284-P do pisma Amazona z dnia 30 września 2016 r.

⁽⁴⁸⁵⁾ [Opis technologii Amazona].

⁽⁴⁸⁶⁾ [Opis technologii Amazona].

⁽⁴⁸⁷⁾ [Opis technologii Amazona].

⁽⁴⁸⁸⁾ Zeznanie [Vice President International Retail, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Retail Business, responsible for all retail operations in Europe, LuxOpCo, Luxembourg], 7 maja 2014 r., dowód 46, s. 10.

⁽⁴⁸⁹⁾ Dokument wewnętrzny Amazona: EFN 2013, OPI, s. 7.

⁽⁴⁹⁰⁾ Akta postępowania poprocesowego dotyczącego Amazona w wersji skróconej, s. 120–121, pkt 323–330.

⁽⁴⁹¹⁾ „Amazon Final Transcripts”: [Vice President International Retail, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Retail Business, responsible for all retail operations in Europe, LuxOpCo, Luxembourg], 3 listopada 2014 r., pkt 493: 24–25, pkt 494: 1–5.

⁽⁴⁹²⁾ Akta postępowania poprocesowego dotyczącego Amazona w wersji skróconej, s. 120–121, pkt 323–330.

⁽⁴⁹³⁾ „Amazon Final Transcripts”: [wiceprezes działu „Sprzedaż detaliczna w Europie” w spółce LuxOpCo, Luksemburg, odpowiedzialny za całą działalność w zakresie sprzedaży detalicznej w Europie, były dyrektor odpowiedzialny za rynek francuski w spółce Amazon.fr SAS, Clichy, Francja], 5 listopada 2014 r., pkt 897: 15–25, pkt 898: 1–4.

⁽⁴⁹⁴⁾ „Amazon Final Transcripts”: [wiceprezes i dyrektor odpowiedzialny za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 5 listopada 2014 r., pkt 984: 6–15.

⁽⁴⁹⁵⁾ Packstation jest siecią automatycznych skrzytek pocztowych zarządzaną przez DHL Niemcy, która pozwala odbiorcy samodzielnie odebrać przesyłkę w dogodnym dla niego terminie. Zob. zeznanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 125, pkt 22–25, s. 126, pkt 2–25, s. 127, pkt 2–6: „So that’s why we invented with DHL, something called PAC station, which only three years ago turned into Amazon, in to Abox, Amazon Box. Which also gets implemented in New York. We have Amazon Abox in New York”.

⁽⁴⁹⁶⁾ Zeznanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 57, pkt 9–25, s. 58, pkt 1–25, s. 59, pkt 2–9: [...].

⁽⁴⁹⁷⁾ „Amazon Final Transcripts”: [Dyrektor działu „Finanse” spółki Amazon Instant Video Limited, Londyn, Zjednoczone Królestwo, były kierownik i dyrektor działu „Finanse” spółki Amazon.co.uk, Londyn, Zjednoczone Królestwo], 5 listopada 2014 r., pkt 1130: 10–17.

c) Dane klientów

- (466) Gromadzenie informacji od klientów stanowi kluczowy element kształtujący wartość dla działalności Amazona w zakresie sprzedaży detalicznej przez internet⁽⁴⁹⁸⁾. Działanie to zwiększa współczynnik konwersji⁽⁴⁹⁹⁾, przyspiesza proces zakupu i obniża koszty frykcyjne⁽⁵⁰⁰⁾, wzmacniając również prawdopodobieństwo kolejnego zakupu, na przykład dzięki proponowaniu klientowi nowej dostosowanej oferty za każdym razem, kiedy przegląda europejskie strony internetowe Amazona. Spółka X także uznała, że dane klientów stanowią kluczowe elementy kształtujące wartość dla internetowych sprzedawców detalicznych⁽⁵⁰¹⁾.
- (467) Jak przedstawiono w tabeli 19, liczba klientów Amazona w ramach trzech domen internetowych, które posiada w Unii, wzrosła z 17 mln w 2005 r. do [70–80] mln w 2014 r.

Tabela 19

Liczba klientów indywidualnych na stronę referencyjną i rocznie

| | (mln) | | | | | | | | | |
|--------------|-------|------|------|------|------|------|------|------|---------|---------|
| | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
| Amazon.co.uk | 8,3 | 9,9 | 11,9 | 14,0 | 17,3 | 20,2 | 24,1 | 27,5 | [30–40] | [30–40] |
| Amazon.de | 7,3 | 8,5 | 10,3 | 12,3 | 14,8 | 17,5 | 20,3 | 23,6 | [20–30] | [20–30] |
| Amazon.fr | 1,4 | 1,9 | 2,5 | 3,2 | 4,3 | 5,5 | 7,0 | 8,7 | [10–20] | [10–20] |

- (468) Przed restrukturyzacją z 2006 r. dane klientów były gromadzone przez spółki AIS i AIM⁽⁵⁰²⁾. Podczas restrukturyzacji spółka LuxSCS otrzymała prawa do danych zgromadzonych na europejskich stronach internetowych⁽⁵⁰³⁾. Nawet jeżeli dane klientów z europejskich stron internetowych są własnością prawną spółki LuxSCS, spółka LuxOpCo aktywnie gromadziła jednak te dane⁽⁵⁰⁴⁾ w ramach usługi świadczonej na rzecz spółki LuxSCS⁽⁵⁰⁵⁾. Spółka LuxOpCo była odpowiedzialna wyłącznie za gromadzenie danych klientów w Europie i musiała zapewnić ich utrzymywanie oraz zapewnić zgodność z obowiązującymi przepisami dotyczącymi ochrony danych⁽⁵⁰⁶⁾. Ponadto spółka LuxOpCo wykorzystywała dane klientów, aby skutecznie prowadzić europejską działalność Amazona. W związku z tym to spółka LuxOpCo pełniła aktywne i kluczowe funkcje związane z rozwojem i ulepszaniem danych klientów oraz zarządzaniem nimi w rozpatrywanym okresie.

⁽⁴⁹⁸⁾ Zob. stanowisko spółki X przedstawione w motywach 338–342.

⁽⁴⁹⁹⁾ W handlu elektronicznym współczynnik konwersji oznacza stosunek pomiędzy zrealizowaną sprzedażą a liczbą odwiedzających.

⁽⁵⁰⁰⁾ Chodzi o koszty bezpośrednie i pośrednie związane z realizacją zamówienia, na przykład czas, jaki klient poświęca na wyszukiwanie.

⁽⁵⁰¹⁾ Zob. motywy 337–342.

⁽⁵⁰²⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych, s. 26. Zgodnie ze sprawozdaniem dotyczącym cen transferowych przed restrukturyzacją spółka AIS zarządzała działem „sprzedaży detalicznej” oferowanej za pośrednictwem europejskich stron internetowych Amazona, a spółka AIM zarządzała programami „sprzedawców zewnętrznych” oferowanymi za pośrednictwem europejskich stron internetowych.

⁽⁵⁰³⁾ Umowa licencyjna dotycząca istniejących praw własności intelektualnej pomiędzy spółką LuxSCS a Amazon Technologies przedstawiona przez Amazon dnia 12 stycznia 2016 r.

⁽⁵⁰⁴⁾ Umowa licencyjna, pkt 1.2: „Amazon EHT [LuxSCS] Intellectual Property» means: (a) any and all intellectual property rights throughout the world, owned or otherwise held by Amazon EHT [LuxSCS] [...] (including but not limited to customer lists and customer data [...]); sekcja 2.1 lit. a): „Amazon EHT [LuxSCS] irrevocably grants AEU [LuxOpCo], under all Amazon EHT [LuxSCS] intellectual property rights in or comprising the Amazon EHT [LuxSCS] Intellectual Property, whether existing now or in the future, the following sole and exclusive right and license to the Amazon EHT [LuxSCS] Intellectual Property”.

⁽⁵⁰⁵⁾ Pismo Amazona z dnia 21 sierpnia 2015 r., s. 2: „Under the License Agreement, ownership of customer data for all EU sites lies with Lux SCS. As a service to Lux SCS, these data are collected by LuxOpCo for the retail activities”.

⁽⁵⁰⁶⁾ Umowa licencyjna, pkt 2.3 („Maintenance”) i pkt 9.5 („Compliance, Data Protection”). Spółka LuxOpCo jest odpowiedzialna w szczególności za a) ograniczanie dostępu do danych; b) przetwarzanie danych zgodnie z obowiązującym prawem; c) wykorzystywanie danych wyłącznie do dozwolonych celów; d) dokumentację; e) wprowadzanie odpowiednich procesów i procedur operacyjnych oraz technologicznych w celu zapobieżenia nieuprawnionemu dostępowi do danych osobowych, ich utracie, zniszczeniu, kradzieży, wykorzystaniu i ujawnieniu.

d) Znak towarowy zastrzeżony

- (469) Jeżeli chodzi o znak towarowy zastrzeżony, chociaż w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych wskazano, że znak towarowy Amazona jest dobrze rozpoznawalny, a duża rozpoznawalność znaku towarowego na poziomie światowym stanowi kluczowy atut przyciągający klientów⁽⁵⁰⁷⁾, pracownicy Amazona stwierdzili, że znak towarowy nie był głównym elementem modelu biznesowego Amazona⁽⁵⁰⁸⁾.
- (470) Z informacji dostarczonych przez Amazon wynika, że wartość jego znaku towarowego ma drugorzędne znaczenie dla właściwego wprowadzenia trzech kluczowych elementów napędzających jego europejską działalność w zakresie sprzedaży detalicznej, tj. asortymentu, ceny i łatwości użytkowania⁽⁵⁰⁹⁾. Oznacza to, że znak towarowy ma wartość tylko w połączeniu z wysokiej jakości asortymentem, korzystnymi cenami i znaczną łatwością użytkowania⁽⁵¹⁰⁾, ponieważ klienci będą chętnie dokonywać zakupów na stronie internetowej Amazona wyłącznie wówczas, gdy będzie to niezawodna usługa spełniająca ich oczekiwania pod względem asortymentu, cen i łatwości użytkowania⁽⁵¹¹⁾. Każde rozczarowanie prowadzi do szybkiej utraty klientów, ponieważ mogą oni z łatwością zmienić jedno przedsiębiorstwo konkurencyjne na inne. Świadczy to o tym, że znak towarowy i reputacja Amazona opierają się w znacznym stopniu na stałym świadczeniu usług wysoce satysfakcjonujących klientów. Należy zatem uznać, że wartość znaku towarowego Amazona w Europie jest generowana na poziomie spółki LuxOpCo i europejskich przedsiębiorstw powiązanych⁽⁵¹²⁾. Wartość ta nie jest nabywana na poziomie spółki LuxSCS dzięki umowie licencyjnej ani na poziomie spółek A9 i ATI dzięki umowie o podział kosztów, ponieważ to spółka LuxOpCo i europejskie przedsiębiorstwa powiązane podejmują wszystkie niezbędne strategiczne decyzje związane z asortymentem, ceną i łatwością użytkowania w Europie, jak wyjaśniono w motywach 478–499.
- (471) W każdym razie wartości znaku towarowego Amazona nie ustala wyłącznie Amazon.com⁽⁵¹³⁾. Amazon.co.uk, Amazon.de, Amazon.fr itd. uznaje się za lokalne marki⁽⁵¹⁴⁾, które przyczyniają się do wartości znaku

⁽⁵⁰⁷⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych, s. 6–7 i 36.

⁽⁵⁰⁸⁾ „Amazon Final Transcripts”: [Senior Vice President Product Management – Retail, Amazon Corporate LLC, US], 4 listopada 2014 r., pkt 617: 20–25, pkt 618: 1–3.

⁽⁵⁰⁹⁾ Akta postępowania poprocesowego dotyczącego Amazona w wersji skróconej, s. 75, pkt 229–230; zob. również „Amazon Final Transcripts”: [wiceprezes i dyrektor odpowiedzialny za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 5 listopada 2014 r., pkt 975: 18–25, pkt 976: 1–6: „So brand name – I keep hearing that question from journalists. That’s why I’m – I think a brand name doesn’t really help you, right. A brand name is a name. I mean what really matters to customers is not the name, it’s what you do, right. And you have to have the relevant selection. You have to have the relevant services, right, you have to pay attention to the customer. You have to pay attention to the product that you’re selling, right, because every product comes with different characteristics and one thing might be more important here, might be more important there. The brand name itself I think has only become important because we filled it with life”; zeznanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 146, pkt 13–25: „Why doesn’t brand help you build your business? A. Not at all. Q. Why not I said? A. What helps build your business is not a name, right? You need, you need something behind that name. I mean, Amazon is a name until you fill it with the individual product that is relevant to the customer and build to services. I’ve been talking about and do all that stuff. I mean, it’s, it’s not enough to just say we’re an online store. I mean, you need to bring it alive, right? So that’s what’s driving it”.

⁽⁵¹⁰⁾ „Amazon Final Transcripts”: [Senior Vice President Product Management – Retail, Amazon Corporate LLC, US], 4 listopada 2014 r., pkt 727:25, pkt 728:1–8, pkt 625:4–7, pkt 685:5–9. „Amazon Final Transcripts”: [wiceprezes i dyrektor finansowy spółki Amazon Corporate LLC, Stany Zjednoczone], 17 listopada 2014 r., pkt 2848:22–25: „They don’t really care where they get it from. They just want to get it at the right price, they want it to be convenient. They want to get it quickly. And so those are the attributes that matter to customers”; pkt 2852:11–17: „At the end of the day, you know, I don’t think a customer really cares once they have that item that they want and in their home or wherever, where that item came from. The item is the item. What they wanted is they wanted to get it quickly, they wanted to make sure it was at the right price, it was convenient and those are the attributes”.

⁽⁵¹¹⁾ Zob. sekcja 2.3.2.1.

⁽⁵¹²⁾ „Amazon Final Transcripts”: [wiceprezes i dyrektor odpowiedzialny za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 5 listopada 2014 r., pkt 976: 5–17.

⁽⁵¹³⁾ Zob. „Amazon Final Transcripts”: [wiceprezes działu „Sprzedaż detaliczna w Europie” w spółce LuxOpCo, Luksemburg, odpowiedzialny za całą działalność w zakresie sprzedaży detalicznej w Europie, były dyrektor odpowiedzialny za rynek francuski w spółce Amazon.fr SAS, Clichy, Francja], 5 listopada 2014 r., pkt 905: 1–10: „So did the brand name help? You know, I think that it wasn’t helping in the sense of building selection and trying to get vendors to come on board locally. [...]”.

⁽⁵¹⁴⁾ Zob. „Amazon Final Transcripts”: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Third Party Business (such as Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 4 listopada 2014 r., pkt 810: 6–21: „Similar, yeah, with the local – yeah, so what’s important to me like, you know, and the reason IP exists is that what’s really important for UK seller or UK customer is that Amazon.co.uk where the customer knows in the UK, the brand name, the customer knows in the UK Amazon.co.uk that’s what the customer types to go and visit our site, www.Amazon – you get it – Amazon.uk, whatever it is. As it is Amazon.fr, Amazon.de, Amazon.it because they are local brands – local brand names, you know, for each of these countries. I think that’s very important. Q. Okay. A. If you ask my dad, he knows Amazon.fr, you know, not Amazon.com because that’s what he types, you know, to go to the France site to buy products in his local market”. Zob. również „Amazon Final Transcripts”: [wiceprezes i dyrektor odpowiedzialny za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 5 listopada 2014 r., pkt 976: 5–17, w którym wyjaśniono, że Amazon.de od początku dążył do tego, by postrzegano go jako sklep niemiecki zatrudniający niemieckich pracowników, obsługujący zamówienia w Niemczech oraz zapewniający niemiecką obsługę klienta. W związku z tym w Niemczech Amazon.de wymawiało się i nadal wymawia się zgodnie z wymową niemiecką, a nie angielską.

towarowego zastrzeżonego w Europie. Ponadto nawet jeżeli w chwili wejścia Amazona na rynek europejski był on rozpoznawalny jako platforma sprzedająca książki i inne nośniki informacji, reputacja ta nie pomogła mu we wprowadzaniu innych kategorii produktów⁽⁵¹⁵⁾ ani w prowadzeniu działalności Amazona na rzecz osób trzecich⁽⁵¹⁶⁾. Niezbędne były dodatkowe starania ze strony lokalnych zespołów, aby poinformować klientów, że Amazon wprowadza nową kategorię produktów, którą to zmianę klienci dostrzegają dopiero z biegiem czasu⁽⁵¹⁷⁾.

- (472) Amazon twierdzi także, że jego działania marketingowe zależą w znacznym stopniu od technologii. Według Amazona jego działania marketingowe obejmują głównie linki sponsorowane, program partnerski i marketing za pośrednictwem poczty elektronicznej. Jak wskazano w motywie 173, zdobywaniem partnerów w postaci lokalnych stron internetowych do programu partnerskiego Amazona zajmują się jednak zespoły lokalne. W Europie to spółka LuxOpCo i europejskie przedsiębiorstwa powiązane odpowiadają za marketing internetowy Amazona, opierając się na lokalnej wiedzy fachowej, określając na przykład partnerskie strony internetowe, które są istotne dla ich działalności w zakresie sprzedaży detalicznej na lokalnych rynkach⁽⁵¹⁸⁾. Spółka LuxOpCo zatrudnia w tym celu szefa działu „Marketing in Traffic” na szczeblu unijnym. Europejskie przedsiębiorstwa powiązane mają swoje własne umowy i prowizje od partnerów, które różnią się od grupy amerykańskiej pod względem składu grupy i struktury prowizji⁽⁵¹⁹⁾.

9.2.1.2.2. Funkcje pełnione przez spółkę LuxOpCo w ramach działalności w zakresie sprzedaży detalicznej i usług Amazona w Europie.

- (473) Zgodnie ze sprawozdaniem dotyczącym cen transferowych spółka LuxOpCo miała pełnić rolę siedziby i głównego przedsiębiorstwa odpowiedzialnego za działalność w zakresie sprzedaży detalicznej i usług Amazona w Europie⁽⁵²⁰⁾. To na tej spółce spoczywał zatem obowiązek podejmowania strategicznych decyzji dotyczących transakcji handlowych Amazona w Europie i zarządzania kluczowymi fizycznymi elementami tej działalności.
- (474) Protokoły posiedzeń zarządu spółki LuxOpCo zawierają uchwały odnoszące się do pełnienia funkcji siedziby i podejmowania przez spółkę LuxOpCo strategicznych decyzji dotyczących na przykład wykupu określonych przedsiębiorstw (w szczególności [nabycia X⁽⁵²¹⁾, Q⁽⁵²²⁾, Y⁽⁵²³⁾, R⁽⁵²⁴⁾, Z⁽⁵²⁵⁾]), w tym ich praw własności intelektualnej, tworzenia wspólnych przedsiębiorstw z osobami trzecimi⁽⁵²⁶⁾, częściowej sprzedaży działalności lub aktywów spółki LuxOpCo innym przedsiębiorstwom, przykładowo [nabycia Q]⁽⁵²⁷⁾ lub [innej spółki Amazona]⁽⁵²⁸⁾ lub udzielania gwarancji podmiotom powiązanim⁽⁵²⁹⁾.
- (475) W Europie wszystkie strategiczne funkcje związane z działalnością Amazona w zakresie sprzedaży detalicznej przez internet i usług *online* w rozpatrywanym okresie, w tym z właściwą działalnością w zakresie sprzedaży detalicznej, działalnością osób trzecich, logistyką, obsługą klienta, zasobami ludzkimi i finansami, powierzono spółce LuxOpCo. Spółka ta pełniła rolę głównego podmiotu, to znaczy podejmowała strategiczne decyzje i odpowiadała za zarządzanie całą działalnością prowadzoną w Europie⁽⁵³⁰⁾. Spółka LuxOpCo podejmowała

⁽⁵¹⁵⁾ „Amazon Final Transcripts”: [wiceprezes i dyrektor odpowiedzialny za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 5 listopada 2014 r., pkt 1001: 8–18: [...].

⁽⁵¹⁶⁾ „Amazon Final Transcripts”: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Third Party Business (such as Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 4 listopada 2014 r., pkt 772: 8–25: „Yeah, it did not. You know, the brand name, you know, Amazon was clearly a good name in books [...]”.

⁽⁵¹⁷⁾ Sytuacja ta była częsta w szczególności w Europie, gdzie trudniej było wytłumaczyć klientom, że Amazon nie sprzedaje wyłącznie książek. Zob. zeznanie [Senior Vice President Product Management – Retail, Amazon Corporate LLC, US], 18 września 2014 r., s. 42, pkt 8–25, s. 43, pkt 1–14.

⁽⁵¹⁸⁾ Zeznanie [Senior Vice President Product Management – Retail, Amazon Corporate LLC, US], 18 września 2014 r., s. 41, pkt 14–21: [...]; zeznanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 106, pkt 20–25, s. 107, pkt 2–9: [...].

⁽⁵¹⁹⁾ Zeznanie [pierwszego wiceprezesa „Business Development”, Amazon Corporate LLC, US], 16 lipca 2014 r., s. 117, pkt 1–7.

⁽⁵²⁰⁾ Zob. motyw 132.

⁽⁵²¹⁾ Protokół posiedzenia zarządu spółki LuxOpCo z dnia 9 kwietnia 2007 r.

⁽⁵²²⁾ Protokoły posiedzeń zarządu spółki LuxOpCo z dnia 12 kwietnia 2010 r. i z dnia 13 grudnia 2010 r.

⁽⁵²³⁾ Protokół posiedzenia zarządu spółki LuxOpCo z dnia 17 sierpnia 2010 r.

⁽⁵²⁴⁾ Protokół posiedzenia zarządu spółki LuxOpCo z dnia 23 sierpnia 2010 r.

⁽⁵²⁵⁾ Protokół posiedzenia zarządu spółki LuxOpCo z dnia 22 lipca 2011 r.

⁽⁵²⁶⁾ Protokoły posiedzeń zarządu spółki LuxOpCo z dnia 21 sierpnia 2007 r. i z dnia 12 października 2009 r.

⁽⁵²⁷⁾ Protokół posiedzenia zarządu spółki LuxOpCo z dnia 9 stycznia 2008 r.

⁽⁵²⁸⁾ Protokoły posiedzeń zarządu spółki LuxOpCo z dnia 29 stycznia 2013 r. i z dnia 29 stycznia 2014 r.

⁽⁵²⁹⁾ Zob. między innymi w szczególności dokument wewnętrzny Amazona: protokoły posiedzeń zarządu spółki LuxOpCo z dnia 24 lipca 2008 r., z dnia 18 marca 2010 r., z dnia 17 stycznia 2011 r. i z dnia 7 kwietnia 2011 r.

⁽⁵³⁰⁾ Izba Gmin (House of Commons) Parlamentu Zjednoczonego Królestwa: ustne zeznania złożone przed Komisją Rachunków Publicznych w poniedziałek, dnia 12 listopada 2012 r.: zeznanie Andrew Cecila: „All the strategic functions for our business in Europe are based in Luxembourg. That could be our retail business, our third-party-business, our transportation teams, our customer service, HR, finance”. Dostępne na stronie internetowej: <https://publications.parliament.uk/pa/cm201213/cmselect/cmpubacc/716/121112.htm>

także wszystkie strategiczne decyzje dotyczące towarów i ustalania cen (wpływające na sprzedaż), rejestrowała sprzedaż i działała jako strona umowy z konsumentami. Pokrywała również odpowiadające koszty (zob. tabela 6) i ponosiła ryzyko związane ze sprzedażą i z zapasami ⁽⁵³¹⁾.

- (476) Spółka LuxOpCo zatrudniała pracowników najwyższych stanowisk w grupie Amazon odpowiedzialnych za podejmowanie strategicznych decyzji i koordynację działalności w zakresie sprzedaży detalicznej i usług w Europie. Zatrudniała ona ponad [500–600] EPC, przy czym pracownicy ci zapewniali ogólnoeuropejskie i strategiczne zarządzanie działalnością w zakresie sprzedaży detalicznej w Europie, koordynację europejskich przedsiębiorstw powiązanych ⁽⁵³²⁾, a także dostosowywanie i dalsze rozwijanie wartości niematerialnych i prawnych na rynku europejskim. W ramach swojej działalności spółka LuxOpCo otrzymywała wsparcie ze strony europejskich przedsiębiorstw powiązanych, które działały jako usługodawcy ⁽⁵³³⁾. Odnośne przedsiębiorstwa powiązane świadczyły na rzecz spółki określone usługi wsparcia, w szczególności w odniesieniu do marketingu, obsługi zamówień i obsługi klienta, ale nie były odpowiedzialne za sprzedaż ani zapasy, ponieważ tego rodzaju ryzyko ponosiła spółka LuxOpCo ⁽⁵³⁴⁾.
- (477) W celu poparcia swojego oświadczenia, zgodnie z którym spółka LuxOpCo pełniła jedynie bieżące funkcje związane z zarządzaniem, Amazon stwierdził, że „technologia stanowi istotę jego modelu biznesowego. Przemysłano każdy aspekt tradycyjnej sprzedaży detalicznej, aby zwiększyć jej skuteczność, zmniejszyć koszty, a przede wszystkim zapewnić lepsze dostosowanie do potrzeb konsumentów” ⁽⁵³⁵⁾. Amazon oświadczył także, że „ze względu na skalę działalności Amazona niemożliwe byłoby zarządzanie działalnością bez wykorzystania bardzo wysokiego stopnia automatyzacji pozwalającego na zapewnienie funkcji, takich jak zarządzanie zapasami, ustalanie cen i obsługa zamówień” ⁽⁵³⁶⁾. Nawet jeżeli wartości niematerialne i prawne stanowią niezbędny wkład w prowadzenie działalności Amazona w Europie ⁽⁵³⁷⁾, nie są one produktem ani celem samym w sobie, lecz wymagają dodatkowych starań ⁽⁵³⁸⁾ i dodatkowej wiedzy fachowej, aby można było je wykorzystać w celu uzyskania przychodów ⁽⁵³⁹⁾. Jak wyjaśniono w motywach 164–169, najważniejszymi elementami napędzającymi działalność Amazona w zakresie sprzedaży detalicznej przez internet są asortyment, cena i łatwość użytkowania. Wartości niematerialne i prawne ułatwiają właściwe wdrożenie tych trzech filarów ⁽⁵⁴⁰⁾.

⁽⁵³¹⁾ Izba Gmin (House of Commons) Parlamentu Zjednoczonego Królestwa: sprawozdanie dotyczące rozliczeń HMRC za lata 2011–2012 – pisemne dowody spółki Amazon EU Sarl [spółki LuxOpCo] przedstawione przez Andrew Cecila, 13 listopada 2012 r.: „Amazon EU Sarl [LuxOpCo] owns the inventory, earns the profits associated with the selling these products to end customers and bears the risk of any loss. From Luxembourg, Amazon EU Sarl processes and settles payments from its European customers”. Dostępne na stronie internetowej: <https://publications.parliament.uk/pa/cm/201213/cmselect/cmpubacc/writev/716/m03.htm>

⁽⁵³²⁾ Zob. wykres 3 i motyw 180.

⁽⁵³³⁾ Izba Gmin (House of Commons) Parlamentu Zjednoczonego Królestwa: sprawozdanie dotyczące rozliczeń HMRC za lata 2011–2012 – pisemne dowody spółki Amazon EU Sarl z dnia 13 listopada 2012 r. przedstawione przez Andrew Cecila: „Fulfilment and customer service centres located in the UK are operated by Amazon.co.uk Ltd, a UK company. Amazon.co.uk Ltd earns a margin on its operating costs for providing services performed in the UK to group companies, primarily to Amazon EU Sarl. The services provided include fulfilment and logistics services; customer support services; accountancy, tax, legal, human resources, localisation and similar back office services; merchandising and marketing support services; and purchasing assistance”. Dostępne na stronie internetowej: <https://publications.parliament.uk/pa/cm/201213/cmselect/cmpubacc/writev/716/m03.htm>

⁽⁵³⁴⁾ Izba Gmin (House of Commons) Parlamentu Zjednoczonego Królestwa: ustne zeznania złożone przed Komisją Rachunków Publicznych w poniedziałek, dnia 12 listopada 2012 r.: zeznanie Andrew Cecila: „The inventory of goods that are in our fulfilment centres across Europe belongs to Amazon EU Sarl [LuxOpCo] and does not belong to the local entities that we may have across Europe”; „Amazon.co.uk is a service company in the UK providing services to Amazon EU Sarl [LuxOpCo] for which it receives payment”. Dostępne na stronie internetowej: <https://publications.parliament.uk/pa/cm/201213/cmselect/cmpubacc/716/121112.htm>
Zob. również Izba Gmin (House of Commons) Parlamentu Zjednoczonego Królestwa: sprawozdanie dotyczące rozliczeń HMRC za lata 2011–2012 – pisemne dowody spółki Amazon EU Sarl [spółki LuxOpCo] przedstawione przez Andrew Cecila, 13 listopada 2012 r.: „Fulfilment and customer service centres located in the UK are operated by Amazon.co.uk Ltd, a UK company. Amazon.co.uk Ltd earns a margin on its operating costs for providing services performed in the UK to group companies, primarily to Amazon EU Sarl [LuxOpCo]. The services provided include fulfilment and logistics services; customer support services; accountancy, tax, legal, human resources, localisation and similar back office services; merchandising and marketing support services; and purchasing assistance”. Dostępne na stronie internetowej: <https://publications.parliament.uk/pa/cm/201213/cmselect/cmpubacc/writev/716/m03.htm>

⁽⁵³⁵⁾ Zob. pismo Amazona z dnia 22 lipca 2016 r., „Amazon’s Technology-Centric E-tailing-Business”.

⁽⁵³⁶⁾ Zob. pismo Amazona z dnia 22 lipca 2016 r., „Amazon’s Technology-Centric E-tailing-Business”.

⁽⁵³⁷⁾ Akta postępowania poprocesowego dotyczącego Amazona w wersji skróconej, sprawozdanie dotyczące cen transferowych *ex post* z 2017 r., s. 34, pkt 91.

⁽⁵³⁸⁾ Zob. zeznanie [dyrektora/dyrektor działu „International Tax and Tax Policy” spółki Amazon Corporate LLC, Stany Zjednoczone], 24 kwietnia 2014 r., s. 129, pkt 18–25, s. 130, pkt 2 i pkt 6–15: [...].

⁽⁵³⁹⁾ Zob. zeznanie [dyrektora/dyrektor działu „International Tax and Tax Policy” spółki Amazon Corporate LLC, Stany Zjednoczone], 24 kwietnia 2014 r., s. 126, pkt 9–25, s. 127, pkt 2–25, s. 129, pkt 2–5: [...].

⁽⁵⁴⁰⁾ Zob. wiadomość e-mail [Senior Vice President Product Management – Retail, Amazon Corporate LLC, US] z dnia 16 czerwca 2008 (w: zeznanie [Vice President International Retail, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Retail Business, responsible for all retail operations in Europe, LuxOpCo, Luxembourg] – dowód 25): [...]; zeznanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 61, pkt 8–25, s. 62, pkt 2: [...]; i zeznanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 32, pkt 14–25, s. 33, pkt 2–25, s. 34, pkt 2–12: [...].

(478) W rozpatrywanym okresie spółka LuxOpCo podejmowała w sposób całkowicie niezależny, przy wsparciu ze strony europejskich przedsiębiorstw powiązanych, wszystkie strategiczne i istotne decyzje dotyczące asortymentu, ceny i łatwości użytkowania w Europie ⁽⁵⁴¹⁾. W przypadku każdego z tych najważniejszych elementów napędzających decydujący i kluczowy wkład stanowiła szczególnie wiedza fachowa spółki LuxOpCo i lokalnych europejskich przedsiębiorstw powiązanych dzięki której model biznesowy Amazona osiągał przychody w Europie.

a) Asortyment

(479) Jak wyjaśniono w motywie 165, istnieje bardzo ścisły związek pomiędzy asortymentem a obrotem generowanym przez sprzedaż detaliczną. Rozwój i utrzymanie możliwie najszerszego asortymentu w odniesieniu do wszystkich sprzedawców detalicznych okazały się kluczowe dla sukcesu Amazona w Europie ⁽⁵⁴²⁾, co potwierdzają także badania zadowolenia przeprowadzone wewnętrznie przez Amazon, z których wynika, że [...] oferowana konsumentom stanowi najważniejszy element dla klientów niemieckich ([60–70] %) ⁽⁵⁴³⁾ i francuskich ([50–60] %) ⁽⁵⁴⁴⁾.

(480) Decyzja dotycząca kategorii produktów sprzedawanych w danym regionie lub państwie podejmowana jest na podstawie znajomości lokalnego rynku, lokalnych produktów i konsumentów ⁽⁵⁴⁵⁾. Sama technologia nie wystarcza; tworzenie asortymentu wymaga interwencji człowieka ⁽⁵⁴⁶⁾. Wyjątkowa i decydująca wiedza fachowa lokalnych zespołów ds. sprzedaży detalicznej Amazona obejmuje wiedzę na temat produktów, które konsumenci chcą kupować, a także wyboru odpowiednich sprzedawców w celu zapewnienia wszechstronności asortymentu ⁽⁵⁴⁷⁾. W Europie tworzeniem asortymentu zajmuje się spółka LuxOpCo przy wsparciu ze strony powiązanych z nią europejskich przedsiębiorstw ⁽⁵⁴⁸⁾.

⁽⁵⁴¹⁾ Zeznanie [Senior Vice President Product Management – Retail, Amazon Corporate LLC, US], 18 września 2014 r., s. 41–106, pkt 1121–1525, s. 107, pkt 1–3: [...].

⁽⁵⁴²⁾ Zeznanie [Vice President International Retail, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Retail Business, responsible for all retail operations in Europe, LuxOpCo, Luxembourg], 7 maja 2014 r., s. 163, pkt 25, s. 164, pkt 1–8.

⁽⁵⁴³⁾ Dokument wewnętrzny Amazona: „Amazon Who Is Our Customer DE Customers Report May 2016”, s. 6.

⁽⁵⁴⁴⁾ Dokument wewnętrzny Amazona: „Amazon Who Is Our Customer FR Customers Report June 2016”, s. 5.

⁽⁵⁴⁵⁾ Zob. zeznanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 227, pkt 10–12: [...]; zeznanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 228, pkt 2–8: [...]; i zeznanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 228, pkt 9–21: [...].

⁽⁵⁴⁶⁾ „Amazon Final Transcripts”: [wiceprezes i dyrektor odpowiedzialny za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 5 listopada 2014 r., pkt 1002: 2–12: „So even within a category, there is no magic key that you can just use to turn and everything works in the category. It’s calling vendors. It’s sitting down with the people. The majority have local organizations. You need to convince them that this is a good thing in their local context, that you’re going to drive sales and efficiencies, that you’re going to not only cannibalize their business, but create incremental opportunity of growth for them. It’s a very local game”.

⁽⁵⁴⁷⁾ Zob. wiadomość e-mail wysłana dnia 2 maja 2006 r. przez [wiceprezesa działu „Finanse” spółki Amazon Corporate LLC, Stany Zjednoczone] do [wiceprezesa i dyrektora finansowego spółki Amazon Corporate LLC, Stany Zjednoczone]: „Even though we’ve established Luxembourg as our European headquarters, we will continue to maintain our European country offices and operations facilities in their current locations throughout Europe. It’s important that we maintain our local presence in these countries, as we want each site to reflect the tastes and preferences of our customers in these locations”; „Amazon Final Transcripts”: [wiceprezes działu „Sprzedaż detaliczna w Europie” w spółce LuxOpCo, Luksemburg, odpowiedzialny za całą działalność w zakresie sprzedaży detalicznej w Europie, były dyrektor odpowiedzialny za rynek francuski w spółce Amazon.fr SAS, Clichy, Francja], 5 listopada 2014 r., pkt 909:10–17: „Brands are relevant on a national level. Some customers shop some brands in some countries and other brands in other countries, right, so what would be important for us to understand is not what is selling somewhere else, it’s what local customer needs and wants. And we had established a list of priority brands we’d have to look to go after and start with that”; oraz „Amazon Final Transcripts”: [Dyrektor działu „Finanse” spółki Amazon Instant Video Limited, Londyn, Zjednoczone Królestwo, były kierownik i dyrektor działu „Finanse” spółki Amazon.co.uk, Londyn, Zjednoczone Królestwo], 5 listopada 2014 r., pkt 1100: 5–10: „Philips, for example, back at this period were very, very small in the UK, quite powerful in Germany. Panasonic, again, on this list, small in the UK, very strong in Germany. So different focus from customers, different focus from competition. So, yeah, they would look different”.

⁽⁵⁴⁸⁾ Uwagi Amazona dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania, motyw 101. Zob. również sprawozdanie dotyczące cen transferowych, s. 13, i zeznanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 209, pkt 20–25, s. 210, pkt 2–18: „Germans know how to purchase food for hundreds of years, right? They’re not waiting for online store to sell, you know, there’s supermarket for them. They’re all well fed. They all know how to feed their families. So, if you entered the segment, the selection is one of the most attractive points, because if you picture your store where you buy your noodles, for example, then this store would only have like ten, 50 different kinds of noodles, but I can tell you here in Europe we have 6 000 different kind of noodles. So, when I tasked my team to launch consumer products food, I said please, go build the biggest noodle shelf in Germany, so at least in one area customers can be sure whenever they think about noodles, I go to Amazon because they have all the noodles. They have the organic noodle, they have the Italian handmade, they have the fresh, they have the dry, they have the Japanese rice noodle. They have the import. You know, there’s a thousand kinds of noodles”; i zeznanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 227, pkt 16–25: „People know how to buy shoes, apparel, everything, so it only makes sense to bring something where I believe I can win the customer. I can win the customer with having a larger selection or better customer service, more convenience, that’s, that’s my main goal, right? And that’s different by country, because it’s depending on size, on topics and all that stuff and that’s more important than the pure when did you launch the tools category”.

- (481) Aby jego działalność odniosła sukces w Europie, Amazon musiał zdobyć specjalistyczne doświadczenie w celu sprostaną szczególnym i lokalnym potrzebom konsumentów, które to zdobył dzięki znacznym inwestycjom w „oddziały rozmieszczone w terenie” we wszystkich państwach i działaniu w oparciu o te oddziały⁽⁵⁴⁹⁾. W Niemczech, we Francji i w Zjednoczonym Królestwie spółka LuxOpCo mogła korzystać z lokalnej siły roboczej, która pomogła jej dostosować ofertę Amazona do konsumentów w tych państwach⁽⁵⁵⁰⁾. W Niemczech w stworzenie asortymentu zaangażowano początkowo 100–200 pracowników. Następnie znacznie zwiększono ich liczbę⁽⁵⁵¹⁾. Liczba pracowników Amazona we Francji rosła szybciej niż jego obrót – z 297 pracowników w 2004 r. do 5 273 pracowników w 2012 r., tj. współczynnik wzrostu wynosił 17,8, podczas gdy w tym samym okresie współczynnik wzrostu sprzedaży realizowanej we Francji wynosił jedynie 13,4⁽⁵⁵²⁾. W 2011 r. w sektorze sprzedaży detalicznej w Zjednoczonym Królestwie zatrudnionych było 260 pracowników. Plany wewnętrzne opracowane przez Amazon w tamtym czasie przewidywały zwiększenie liczby pracowników z [200–300] do [400–500] w 2015 r.⁽⁵⁵³⁾ Wszystkich tych pracowników zatrudniały europejskie przedsiębiorstwa powiązane.
- (482) Doświadczenie zdobyte przez Amazon podczas wejścia na francuski rynek sprzedaży detalicznej przez internet potwierdza znaczenie obecności na szczeblu lokalnym. Amazon wszedł na ten rynek w 2000 r. nie poprzez przejęcie istniejącego internetowego sprzedawcy detalicznego, ale opierając się wyłącznie na własnej marce i własnej technologii. We Francji sprzedaż detaliczna przez internet była wówczas zdominowana przez lokalne podmioty znające doskonale francuskich konsumentów i sytuację na rynku⁽⁵⁵⁴⁾. Ponadto we Francji nadal stosowano powszechnie Minitel, usługę publiczną online będącą prekursorem internetu, która posiadała znaczny udział w rynku detalicznego handlu elektronicznego. Początkowo na stronie internetowej Amazon.fr można było kupić książki, płyty CD i DVD. Z różnych powodów działalność Amazona we Francji nie spełniała wstępnych oczekiwań przedsiębiorstwa. Co więcej, Amazon.fr doświadczył poważnych problemów regulacyjnych⁽⁵⁵⁵⁾, które utrudniły Amazonowi zdobycie uznania na rynku. W 2004 r. Amazon.fr pozostawał małym przedsiębiorstwem z powodu ograniczeń dotyczących obniżania cen i niewielkiego uznania na rynku internetowym⁽⁵⁵⁶⁾. Amazon.fr przeniósł niemal wszystkich swoich pracowników lokalnych do Amazon.co.uk i został zobowiązany przez francuskie organy regulacyjne do przedstawienia planu socjalnego uzasadniającego wspomniane przeniesienie⁽⁵⁵⁷⁾ i zmniejszenie zatrudnienia z 70 do 18 osób⁽⁵⁵⁸⁾. Na tym etapie rozważał on zamknięcie swojej strony internetowej we Francji i zakończenie działalności w tym państwie⁽⁵⁵⁹⁾. Sytuacja Amazon.fr poprawiła się

⁽⁵⁴⁹⁾ Ekspertyza [prezesa i założyciela stowarzyszenia Interactive Media in Retail Group, stowarzyszenia przedsiębiorców zajmujących się sprzedażą detaliczną i handlem elektronicznym ze Zjednoczonego Królestwa, Londyn, Zjednoczone Królestwo], 6 czerwca 2014 r. (ekspertyza zlecona przez Amazon), s. 3.

⁽⁵⁵⁰⁾ Ekspertyza [prezesa i założyciela stowarzyszenia Interactive Media in Retail Group, stowarzyszenia przedsiębiorców zajmujących się sprzedażą detaliczną i handlem elektronicznym ze Zjednoczonego Królestwa, Londyn, Zjednoczone Królestwo], 6 czerwca 2014 r., s. 36, pkt 77–78.

⁽⁵⁵¹⁾ Zeznanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 39, pkt 21–25; s. 40, pkt 2–3: „I mean it's, when a management is acquiring selection is the core task of this company here, right? I mean, you can't, operating a website, a store with nothing in it is meaningless, right, so all we do here is when the management – so at that time, it was anything between 100 and 200. Today it would be much more. Q. One hundred to 200 buyers or 100 to 200 employees? Buyers? A. No, buyers. Q. Or employees? A. Selection, people that manipulate selection”.

⁽⁵⁵²⁾ Ekspertyza [prezesa i założyciela stowarzyszenia Interactive Media in Retail Group, stowarzyszenia przedsiębiorców zajmujących się sprzedażą detaliczną i handlem elektronicznym ze Zjednoczonego Królestwa, Londyn, Zjednoczone Królestwo], 6 czerwca 2014 r., s. 36, pkt 77–78.

⁽⁵⁵³⁾ Liczba podmiotów zarządzających sprzedawcami odpowiedzialnych za rozszerzanie asortymentu i poprawę warunków umownych wzrosła z [35–40] % do [45–50] %: Zeznanie [Vice President International Retail, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Retail Business, responsible for all retail operations in Europe, LuxOpCo, Luxembourg], 7 maja 2014 r., zeznanie – dowód 23, s. 5.

⁽⁵⁵⁴⁾ W 2005 r. spośród 15 pierwszych przedsiębiorstw handlu elektronicznego, które działały we Francji, 11 było przedsiębiorstwami francuskimi (ekspertyza [prezesa i założyciela stowarzyszenia Interactive Media in Retail Group, stowarzyszenia przedsiębiorców zajmujących się sprzedażą detaliczną i handlem elektronicznym ze Zjednoczonego Królestwa, Londyn, Zjednoczone Królestwo], 6 czerwca 2014 r., s. 30, pkt 66).

⁽⁵⁵⁵⁾ Podobnie jak w Niemczech ustawodawstwo francuskie ogranicza możliwość stosowania przez Amazon standardowej strategii polegającej na konkurencji cenowej. We Francji wydawcy mają obowiązek przestrzegać stałej ceny detalicznej, a sprzedawcy detaliczni nie mogą stosować rabatów przekraczających pięć procent. W związku z tymi przepisami jeżeli całkowita cena wraz z kosztami wysyłki przekracza cenę w sklepie, mało prawdopodobne jest, że potencjalny klient zakupi produkt przez internet.

⁽⁵⁵⁶⁾ „Amazon Final Transcripts”: [wiceprezes działu „Sprzedaż detaliczna w Europie” w spółce LuxOpCo, Luksemburg, odpowiedzialny za całą działalność w zakresie sprzedaży detalicznej w Europie, były dyrektor odpowiedzialny za rynek francuski w spółce Amazon.fr SAS, Clichy, Francja], 5 listopada 2014 r., pkt 880:16–18; 21–25, pkt 881:1–16.

⁽⁵⁵⁷⁾ „Amazon Final Transcripts”: [wiceprezes działu „Sprzedaż detaliczna w Europie” w spółce LuxOpCo, Luksemburg, odpowiedzialny za całą działalność w zakresie sprzedaży detalicznej w Europie, były dyrektor odpowiedzialny za rynek francuski w spółce Amazon.fr SAS, Clichy, Francja], 5 listopada 2014 r., pkt 879: 21–25, pkt 880:16–18. Zgodnie z planem socjalnym „Amazon France [was] not generating sufficient revenue from its operations to support its cost structure and be a viable going concern”. Zob. również dokument wewnętrzny Amazona: „Collective Redundancy Program for Amazon.fr SARL”.

⁽⁵⁵⁸⁾ „Collective Redundancy Program for Amazon.fr SARL”, s. 12.

⁽⁵⁵⁹⁾ „Amazon Final Transcripts”: [wiceprezes działu „Sprzedaż detaliczna w Europie” w spółce LuxOpCo, Luksemburg, odpowiedzialny za całą działalność w zakresie sprzedaży detalicznej w Europie, były dyrektor odpowiedzialny za rynek francuski w spółce Amazon.fr SAS, Clichy, Francja], 5 listopada 2014 r., pkt 881: 20–24: „Honestly, there was a fair chance that it wouldn't”. Zeznanie [Vice President International Retail, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Retail Business, responsible for all retail operations in Europe, LuxOpCo, Luxembourg], 7 maja 2014 r., s. 160, pkt 16–18: „[...] we are very disappointed with France, how hard [it] was to get customers to come shop at Amazon”.

w następstwie inwestycji w program rozwoju asortymentu realizowany przez nowych francuskich pracowników posiadających znaczną wiedzę na temat funkcjonowania lokalnego rynku⁽⁵⁶⁰⁾. Zlokalizowane starania tych pracowników miały kluczowe znaczenie dla poszerzenia oferty o nowe kategorie produktów. Lokalni pracownicy znali lokalne gusta i mogli nawiązywać oraz utrzymywać relacje z dostawcami⁽⁵⁶¹⁾, negocjować umowy licencyjne z krajowymi uprawnionymi z tytułu prawa autorskiego i organizacjami praw autorskich⁽⁵⁶²⁾ oraz ustalać lokalną cenę. Innymi słowy, Amazon musiał rozwinąć swoją wiedzę na temat lokalnego rynku poprzez zatrudnianie francuskiej siły roboczej, aby zwiększyć atrakcyjność swojej oferty produktów i usług w oczach francuskich konsumentów.

- (483) Jak wyjaśniono w motywie 167, Amazon tworzy asortyment: (i) wykupując innych sprzedawców detalicznych obecnych na rynku; (ii) nawiązując partnerstwa z dostawcami; oraz (iii) ustanawiając programy osób trzecich takie jak Marketplace. We wszystkich trzech przypadkach rola, jaką odgrywała spółka LuxOpCo przy wsparciu ze strony powiązanych z nią europejskich przedsiębiorstw, miała kluczowe znaczenie dla sukcesu działalności Amazona w Europie.
- (484) Transakcje nabycia: w celu wejścia na rynek w Niemczech i w Zjednoczonym Królestwie oraz ustanowienia podmiotów, które stały się następnie europejskimi przedsiębiorstwami powiązanymi, Amazon nabył lokalne podmioty, opierając swoją działalność na ich znajomości lokalnego rynku i danych klientów⁽⁵⁶³⁾. W Niemczech Amazon wykupił w 1998 r. sklep internetowy Telebuch/ABC Bücherdienst, z którego korzystało już około 100 000 klientów, magazyn i zespół obsługi klienta, który składał się z pracowników niemieckich⁽⁵⁶⁴⁾. W Zjednoczonym Królestwie Amazon odkupił sklep internetowy bookpages.co.uk, aby „[...] w krótkim czasie zaoferować konsumentom europejskim takie samo połączenie asortymentu, usług i wartości [...]”⁽⁵⁶⁵⁾. W komunikacie prasowym, w którym ogłoszono te transakcje nabycia, Amazon wyraził „nadzieję, że przedsiębiorstwa sprzedające detalicznie przez internet Bookpages i Telebuch staną się podstawowymi elementami prowadzącymi do rozszerzenia jego działalności na rynku europejskim”⁽⁵⁶⁶⁾. Innymi słowy, Amazon rozpoczął swoją działalność poprzez zdobycie wiedzy na temat lokalnego rynku detalicznego, której nie miał, aby ułatwić rozpoczęcie swojej własnej działalności detalicznej w Europie.
- (485) Partnerstwo z dostawcami: aby przyciągnąć konsumentów, spółka LuxOpCo i powiązane z nią europejskie przedsiębiorstwa musiały wybrać dostawców marek pożądaných przez lokalnych konsumentów i nawiązać z nimi partnerstwo. Spółka LuxOpCo określiła strategię i dobre praktyki w zakresie wyboru i wprowadzania nowych kategorii produktów, zawarła partnerstwa z dostawcami za pośrednictwem swojej organizacji sprzedawców detalicznych i określiła warunki standardowe dla dostawców⁽⁵⁶⁷⁾. Lokalni kierownicy odpowiedzialni za sprzedawców zatrudnieni przez europejskie przedsiębiorstwa powiązane wybrali i zatrudnili sprzedawców na potrzeby europejskich stron internetowych, rozwijając tym samym asortyment Amazona⁽⁵⁶⁸⁾. W rozpatrywanym okresie spółka LuxOpCo i powiązane z nią europejskie przedsiębiorstwa wprowadziły [10–20] nowych kategorii produktów w Niemczech i w Zjednoczonym Królestwie, podczas gdy we Francji wprowadzono [10–20] nowych kategorii produktów. Niekiedy konieczne były trwające przez szereg lat

⁽⁵⁶⁰⁾ Jeden z pracowników Amazona oświadczył, że działalność Amazona we Francji nie mogłaby być prowadzona bez programu rozwoju asortymentu. Zob. „Amazon Final Transcripts”: [wiceprezes działu „Sprzedaż detaliczna w Europie” w spółce LuxOpCo, Luksemburg, odpowiedzialny za całą działalność w zakresie sprzedaży detalicznej w Europie, były dyrektor odpowiedzialny za rynek francuski w spółce Amazon.fr SAS, Clichy, Francja], 5 listopada 2014 r., pkt 918: 19–22: „I think it wouldn't exist”.

⁽⁵⁶¹⁾ Ekspertyza [prezesa i założyciela stowarzyszenia Interactive Media in Retail Group, stowarzyszenia przedsiębiorców zajmujących się sprzedażą detaliczną i handlem elektronicznym ze Zjednoczonego Królestwa, Londyn, Zjednoczone Królestwo], 6 czerwca 2014 r., s. 40, pkt 87: „As was the case for its earlier launches, the localized efforts of Amazon's employees were crucial in expanding into new product categories. Local employees were familiar with local tastes and had to establish and maintain relationships and work with vendors, negotiate licensing contracts with country copyright owners and organizations, determine local pricing, and more. Amazon [D]ed from having a local workforce who had country specific expertise”.

⁽⁵⁶²⁾ Ekspertyza [prezesa i założyciela stowarzyszenia Interactive Media in Retail Group, stowarzyszenia przedsiębiorców zajmujących się sprzedażą detaliczną i handlem elektronicznym ze Zjednoczonego Królestwa, Londyn, Zjednoczone Królestwo], 6 czerwca 2014 r., s. 40, pkt 87: „Amazon must source certain products, including media products and digital content, on a country-by country basis” i zeznanie [Vice President International Retail, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Retail Business, responsible for all retail operations in Europe, LuxOpCo, Luxembourg], 7 maja 2014 r., s. 35, pkt 22–25: „[...] Europe has different laws depending upon the media type and the copyright type. So digital gets way more complicated by – by country basis”.

⁽⁵⁶³⁾ Zeznanie [Baker Foundation Professor of Business Administration w Harvard Business School, Stany Zjednoczone], 18 sierpnia 2014 r., [Baker Foundation Professor of Business Administration w Harvard Business School, Stany Zjednoczone] Exhibit 7, s. 11.

⁽⁵⁶⁴⁾ Zeznanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 11, pkt 5–15: „[...] to me it's much smarter to start a German operation if you have German, knowledgeable people of the German market and not learn everything from scratch”.

⁽⁵⁶⁵⁾ <http://phx.corporate-ir.net/phoenix.zhtml?c=97664&p=irol-newsArticle&ID=233853>, 7.6.2017.

⁽⁵⁶⁶⁾ Amazon.com Acquires Three Leading Internet Companies <http://phx.corporate-ir.net/phoenix.zhtml?c=176060&p=irol-newsArticle&ID=502989>

⁽⁵⁶⁷⁾ „Amazon Final Transcripts”: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Third Party Business (such as Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 4 listopada 2014 r., pkt 802:1–6; „Amazon Final Transcripts”: [Vice President International Retail, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Retail Business, responsible for all retail operations in Europe, LuxOpCo, Luxembourg], 3 listopada 2014 r., pkt 476:1–13.

⁽⁵⁶⁸⁾ „Amazon Final Transcripts”: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Third Party Business (such as Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 4 listopada 2014 r., pkt 823:1–10: „[...] a lot of the successes ended up being driven by what we did on a local basis”.

negocjacje, aby dostawca zgodził się sprzedawać swoje produkty za pośrednictwem strony internetowej Amazona ⁽⁵⁶⁹⁾. Ponadto dzięki stworzeniu sieci EFN, zarządzaniu nią oraz jej wykorzystywaniu spółka LuxOpCo zapewniała swoim europejskim klientom ogólny asortyment na szczeblu europejskim ⁽⁵⁷⁰⁾.

- (486) Programy osób trzecich: początkowo program Marketplace nie był znany w Europie ⁽⁵⁷¹⁾. W celu uruchomienia programu i utrzymania go spółka LuxOpCo oraz powiązane z nią europejskie przedsiębiorstwa wniosły konieczną wiedzę fachową i podjęły strategiczne decyzje gwarantujące sukces programu Amazona i jego technologii ⁽⁵⁷²⁾. W Niemczech, we Francji i w Zjednoczonym Królestwie utworzono lokalne zespoły ds. rekrutacji posługujące się językiem danego państwa, poszukujące sprzedawców i gromadzące informacje na temat ich sprzedaży w celu zidentyfikowania potencjalnych sprzedawców Marketplace i skontaktowania się z nimi oraz przekonania ich do dołączenia do programu. Zespoły rekrutujące nie tylko sprzedawały usługę „Marketplace”, ale również pomagały potencjalnym sprzedawcom zewnętrznym w umieszczaniu ofert na stronach internetowych Amazona w Unii dzięki swojej szczegółowej wiedzy na temat platformy ⁽⁵⁷³⁾.
- (487) Poza zespołami rekrutacyjnymi w Luksemburgu w spółce LuxOpCo utworzono również zespoły techniczne (nazywane zespołami ds. „dołączania”). Zespoły te składały się ze specjalistów w dziedzinie informatyki odpowiedzialnych za opracowywanie narzędzi informatycznych lub za wnoszenie wkładu niezbędego do rozwoju takich narzędzi, aby ułatwić umieszczanie ofert nowych sprzedawców na stronach internetowych w Unii. Praca zespołów ds. dołączania rozpoczęła się w 2006 r. i z czasem stawała się coraz ważniejsza, w szczególności podczas dołączania do Marketplace większych sprzedawców posiadających obszerne katalogi zawierające kilka tysięcy produktów ⁽⁵⁷⁴⁾. Poza zespołami ds. dołączania dla spółki LuxOpCo w ramach zespołu odpowiedzialnego za program osób trzecich (Marketplace) pracowało w 2013 r. [10–20] programistów ⁽⁵⁷⁵⁾. Ponadto w spółce LuxOpCo utworzono zespół ds. zarządzania rachunkami technicznymi, o którym mowa w motywie 167, pracujący w językach niemieckim, francuskim i angielskim ⁽⁵⁷⁶⁾.
- (488) W planie wewnętrznym Amazon wyjaśnił, w jaki sposób program Marketplace zostanie rozszerzony na [...] dzięki rozwojowi organizacji sprzedaży w Luksemburgu, w Niemczech, we Francji i w Zjednoczonym Królestwie, oraz wskazał, że języki włoski i hiszpański zostaną uwzględnione w działaniach sprzedażowych ⁽⁵⁷⁷⁾. Stworzenie pierwotnej sieci sprzedawców zewnętrznych stanowiącej podstawę późniejszego bardziej zautomatyzowanego

⁽⁵⁶⁹⁾ Jeden z pracowników Amazona wyjaśnił, że Amazon w Niemczech musiał negocjować przez [0–10] lat, aby nawiązać partnerstwo z [dostawcą] (zeznanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 26, pkt 17–25, s. 27, pkt 1), i przez szereg lat, aby nawiązać partnerstwo z [dostawcą] („Amazon Final Transcripts”: [wiceprezes i dyrektor odpowiedzialny za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 5 listopada 2014 r., pkt 981: 6–10). We Francji Amazon stwierdził, że dostawcy, tacy jak [dostawca] i [dostawca], byli raczej niechętni do sprzedaży swoich produktów za jego pośrednictwem, wymagając [...], i że nawiązanie stałego partnerstwa wymagało czasu („Amazon Final Transcripts”: [wiceprezes działu „Sprzedaż detaliczna w Europie” w spółce LuxOpCo, Luksemburg, odpowiedzialny za całą działalność w zakresie sprzedaży detalicznej w Europie, były dyrektor odpowiedzialny za rynek francuski w spółce Amazon.fr SAS, Clichy, Francja], 5 listopada 2014 r., pkt 894:19–25;1–9)). Jeden z pracowników Amazona w Zjednoczonym Królestwie opowiadał o długich i zaciętych negocjacjach prowadzonych z dostawcami takimi jak [dostawca] w celu zawarcia umów („Amazon Final Transcripts”: [Dyrektor działu „Finanse” spółki Amazon Instant Video Limited, Londyn, Zjednoczone Królestwo, były kierownik i dyrektor działu „Finanse” spółki Amazon.co.uk, Londyn, Zjednoczone Królestwo], 5 listopada 2014 r., pkt 1100:16–25, pkt 1101: 1–3). Ponadto wielu dostawców wolało podejście umożliwiające klientom dotknięcie ich produktów, co jest trudne do zrealizowania przez przedsiębiorstwo działające w całości online takie jak Amazon. Z powodu tego ograniczenia dostawcy [...] („Amazon Final Transcripts”: [Dyrektor działu „Finanse” spółki Amazon Instant Video Limited, Londyn, Zjednoczone Królestwo, były kierownik i dyrektor działu „Finanse” spółki Amazon.co.uk, Londyn, Zjednoczone Królestwo], 5 listopada 2014 r., pkt 1101: 21–25, pkt 1102: 1).

⁽⁵⁷⁰⁾ Dokument wewnętrzny Amazona: „European Fulfillment Network (EFN)”, s. 1: [...].

⁽⁵⁷¹⁾ „Amazon Final Transcripts”: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Third Party Business (such as Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 4 listopada 2014 r., pkt 772: 8–25: „Yeah, it did not. You know, the brand name, you know, Amazon was clearly a good name in books, but you know, my recruiters would call sellers I remember them telling me, look, you know, I have to tell them we're like eBay in order for the sellers to understand that actually, you know, we had an e-marketplace and, you know, pitch them and explain to them you know, which categories they might be able to list”.

⁽⁵⁷²⁾ Zeznanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 123, pkt 2–25, s. 124, pkt 2–9.

⁽⁵⁷³⁾ „Amazon Final Transcripts”: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Third Party Business (such as Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 4 listopada 2014 r., pkt 771: 14–25, pkt 776: 11–15 i 24–25, pkt 777: 1–25, pkt 778: 4–9, pkt 779: 12–21: pracę zespołów rekrutacyjnych z potencjalnymi sprzedawcami opisano w tym dokumencie jako kluczową, ponieważ w praktyce to te osoby wykonywały najważniejszą część pracy ze sprzedawcami, aby umożliwić wprowadzanie i dodawanie nowych produktów na stronę internetową.

⁽⁵⁷⁴⁾ „Amazon Final Transcripts”: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Third Party Business (such as Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 4 listopada 2014 r., pkt 780: 5–25, pkt 781: 1–24. Zob. również „Amazon Final Transcripts”: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Third Party Business (such as Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 4 listopada 2014 r., pkt 827: 18–23: „[...] the team in Luxembourg, the onboarding team played a really big role of, like, you know, working and building. So either adding tools, as I talked about, you know, they build a lot of tools, you know, in the process or working with the technology teams that were building”.

⁽⁵⁷⁵⁾ „Amazon Final Transcripts”: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Third Party Business (such as Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 4 listopada 2014 r., pkt 829: 24–25, pkt 830: 1–12.

⁽⁵⁷⁶⁾ „Amazon Final Transcripts”: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Third Party Business (such as Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 4 listopada 2014 r., pkt 782: 3–17.

⁽⁵⁷⁷⁾ Dokument wewnętrzny Amazona: „3 Year Plan: International Merchant Services”, lipiec 2009 r., s. 28.

środowiska samoobsługowego opierającego się na rozwiązaniach technologicznych wymagało działania człowieka opierającego się na znajomości lokalnego rynku, co potwierdza rozpoczęcie działalności Amazona we Włoszech i w Hiszpanii, gdzie pracownicy spółki LuxOpCo musieli dzwonić do potencjalnych sprzedawców Marketplace w celu nawiązania partnerstw⁽⁵⁷⁸⁾. Amazon przyznał również, że sprzedawcy, którzy umieszczali produkty na platformie Marketplace, podlegali przepisom lokalnym i europejskim, w związku z czym potrzebowali szczególnych wytycznych, aby móc przestrzegać tych przepisów. Wskazówki przekazane sprzedawcom umieszczającym produkty na platformie Marketplace opierały się na wiedzy fachowej zdobytej w ramach projektu EFN⁽⁵⁷⁹⁾.

- (489) W 2009 r. jedynie [25–30] % sprzedaży brutto pochodziło od sprzedawców zewnętrznych, którzy dołączyli wcześniej do programu Marketplace dzięki samoobsługowej rejestracji⁽⁵⁸⁰⁾. W 2012 r. sprzedaż przez sprzedawców zewnętrznych stanowiła nieco ponad [40–45] % sprzedaży Amazona w Europie⁽⁵⁸¹⁾.

b) Cena

- (490) Amazon twierdzi, że ustalanie cen jest w znacznym stopniu zautomatyzowane oraz że, poza nielicznymi wyjątkami, spółka LuxOpCo nie musiała odrzucać cen ustalonych automatycznie przez jej algorytm obliczania cen⁽⁵⁸²⁾. Komisja uznaje, że Amazon wykorzystywał ten algorytm w ramach działalności w zakresie sprzedaży detalicznej. Algorytm ten jest jednak jedynie narzędziem umożliwiającym wdrożenie danej polityki ustalania cen, którą określa spółka LuxOpCo w Europie.

- (491) Bez indywidualnego udziału, opartego na znajomości lokalnego rynku przez europejskie przedsiębiorstwa powiązane, algorytm ustalania cen nie funkcjonowałby skutecznie⁽⁵⁸³⁾. Ceny produktów dostępnych na stronach internetowych Amazona są cenami lokalnymi, a każde państwo ma inne podejście do ustalania cen⁽⁵⁸⁴⁾. Wynika to z obecności szczególnych lokalnych konkurentów i z wyjątkowego konkurencyjnego środowiska, a także istnienia cenników: poszczególni dostawcy ustalają bowiem różne ceny w zależności od obszaru, różnią się także lokalne ustawodawstwa i przepisy (na przykład stosowanie stałych cen)⁽⁵⁸⁵⁾. Głównym składnikiem algorytmu obliczania cen Amazona jest [...]. Uwzględniając [...] stale zmieniające się ceny stosowane na rynku Amazon musi [...] uważnie monitorować ceny [...]⁽⁵⁸⁶⁾. W Europie zajmuje się tym spółka LuxOpCo przy wsparciu ze strony powiązanych z nią europejskich przedsiębiorstw.

- (492) W podręczniku polityki i procedur dla UE Amazona określono ponadto rolę spółki LuxOpCo i europejskich przedsiębiorstw powiązanych w odniesieniu do ustalania cen⁽⁵⁸⁷⁾. Wyjaśniono, że jedynie komitet ds. ustalania cen detalicznych w Unii jest właściwy do ustalania wytycznych dotyczących cen produktów, które Amazon oferuje na swoich europejskich stronach internetowych. W skład komitetu wchodzi wyłącznie pracownicy spółki LuxOpCo, tj. wiceprezes działu „Finanse” na Europę (*Vice President of Finance, Europe*), dyrektor działu prawnego na Europę (*European Legal Director*) i wiceprezesi działu handlu detalicznego na Europę (*European Retail Vice Presidents*). Komitet jest odpowiedzialny za zatwierdzanie wszystkich cen detalicznych stosowanych na europejskich stronach internetowych, a także rozstrzyganie wszystkich kwestii powiązanych, takich jak rabaty przyznawane dostawcom. Pracownicy niepracujący dla spółki LuxOpCo nie mogą obchodzić decyzji komitetu

⁽⁵⁷⁸⁾ „Amazon Final Transcripts”: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Third Party Business (such as Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 4 listopada 2014 r., pkt 803: 11–25: „[...] new countries like Spain, Italy [...] We're still in this process of calling sellers and building the ecosystems”.

⁽⁵⁷⁹⁾ Dokument wewnętrzny Amazona: „3 Year Plan: International Merchant Services”, lipiec 2009 r., s. 29.

⁽⁵⁸⁰⁾ Dokument wewnętrzny Amazona: „3 Year Plan: International Merchant Services”, lipiec 2009 r., s. 2.

⁽⁵⁸¹⁾ „Amazon Final Transcripts”: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Third Party Business (such as Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 4 listopada 2014 r., pkt 803: 24–25.

⁽⁵⁸²⁾ Zob. motyw 168 i pismo Amazona z dnia 29 maja 2017 r., sprawozdanie dotyczące cen transferowych *ex post* z 2010 r., s. 24–25.

⁽⁵⁸³⁾ „Amazon Final Transcripts”: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Third Party Business (such as Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 4 listopada 2014 r., pkt 808: 1–13: „So clearly we learned in the U.S. that low prices are really important. That's very clear. At the same time, you know, how we implement low prices in the UK or low prices in Germany is very different because obviously the competitiveness of our site in the UK is defined by local retailers and local competition. So the learnings of what might happen with low prices would probably, you know, have learned from the US, maybe, maybe not. But in terms of the actual implementation and how we deal with the local nature of our retail business or third-party business, that I think has to be implemented locally”.

⁽⁵⁸⁴⁾ Zeznanie [Senior Vice President Product Management – Retail, Amazon Corporate LLC, US], 18 września 2014 r., s. 41, pkt 9 i 10. Zob. również „Amazon Final Transcripts”: [wiceprezes działu „Sprzedaż detaliczna w Europie” w spółce LuxOpCo, Luksemburg, odpowiedzialny za całą działalność w zakresie sprzedaży detalicznej w Europie, były dyrektor odpowiedzialny za rynek francuski w spółce Amazon.fr SAS, Clichy, Francja], 5 listopada 2014 r., pkt 909:22–25; pkt 910: 1–2: „Pricing is totally local. Pricing is driven at Amazon by our willingness to be the bestvalue for customers in the country you operate, and to be the best value for customers in the country you operate, you essentially match your competition prices and your competitors are local”.

⁽⁵⁸⁵⁾ Akta postępowania poprocesowego dotyczącego Amazona w wersji skróconej, s. 31, pkt 79.

⁽⁵⁸⁶⁾ Protokół „Redline” spotkania Komisji z Amazonem i Luksemburgiem z dnia 26 maja 2016 r., s. 3.

⁽⁵⁸⁷⁾ Dokument wewnętrzny Amazona: „EU Policies and Procedures Manual” z dnia 1 maja 2006 r., s. 5.

oraz muszą (w tym pierwszy wiceprezes) uzyskać zezwolenie komitetu na każdą korektę cen⁽⁵⁸⁸⁾. Spółka LuxOpCo zatrudnia także europejskiego specjalistę ds. cen, który musi zatwierdzać ceny, w szczególności jeżeli odbiegają one od cen ustalonych przez algorytm⁽⁵⁸⁹⁾. Ze względu na to, że za pośrednictwem narzędzia ustalania cen wykonywane są decyzje komitetu dotyczące polityki i zasad w dziedzinie ustalania cen, nie jest zaskoczeniem, że cena produktów wynikająca z jego zastosowania wymaga następnie jedynie ograniczonej interwencji ze strony spółki LuxOpCo. Ponadto jeden z zespołów jest zobowiązany nadzorować [...] na poziomie światowym. Zespół ten, pracujący w Luksemburgu w spółce LuxOpCo, śledzi uważnie ceny [...], analizuje ceny proponowane na świecie, w tym w Stanach Zjednoczonych⁽⁵⁹⁰⁾.

- (493) Wpływ spółki LuxOpCo i powiązanych z nią europejskich przedsiębiorstw na decyzje dotyczące ustalania cen jest widoczny również w promocjach cenowych oferowanych na stronach internetowych w Unii. Przykładowo Amazon.de w ciągu pierwszych lat działalności w Niemczech wprowadził „gwarancję niskiej ceny”, aby zachęcić klientów Amazona do przekazywania informacji zwrotnych na temat cen w zamian za zniżkę na zakupy⁽⁵⁹¹⁾. Ponadto ponieważ ceny książek w Niemczech i we Francji są stałe, Amazon.de wprowadził program nieodpłatnej dostawy⁽⁵⁹²⁾. Okazało się, że program ten, stanowiący pośredni rabat na cenę książek, miał znaczny wpływ na sprzedaż książek w Niemczech⁽⁵⁹³⁾ i we Francji⁽⁵⁹⁴⁾. W Zjednoczonym Królestwie niektóre częste na rynku rodzaje promocji cenowych, jak na przykład [...], sprawiły, że konkurowanie [...] było trudniejsze [...]. Amazon.co.uk musiał zatem zwrócić się do swoich lokalnych pracowników, aby odnaleźć te promocje i określić sposób pozwalający skutecznie z nimi konkurować⁽⁵⁹⁵⁾.

c) Łatwość użytkowania

- (494) Z danych wewnętrznych Amazona uzyskanych w ramach badania przeprowadzonego wśród jego klientów wynika, że klienci niemieccy doceniają nie tylko [...] ([50–60] %), [...] ([50–60] %), [...] ([50–60] %), ale również [...] ([50–60] %)⁽⁵⁹⁶⁾ natomiast klienci francuscy doceniają również [...] ([50–60] %), [...] ([40–50] %) i politykę Amazona w zakresie [...] ([40–50] %)⁽⁵⁹⁷⁾.
- (495) Na spółce LuxOpCo i wspierających ją europejskich przedsiębiorstwach powiązanych spoczywa obowiązek zapewnienia, aby na europejskich stronach internetowych klienci znajdowali to, czego szukają⁽⁵⁹⁸⁾. Gdyby nie działanie człowieka, klient czułby się zagubiony⁽⁵⁹⁹⁾. W spółce LuxOpCo istniał zespół ds. lokalizacji

⁽⁵⁸⁸⁾ Dokument wewnętrzny Amazona: „EU Policies and Procedures Manual” z dnia 1 maja 2006 r., s. 5.

⁽⁵⁸⁹⁾ Pismo Amazona z dnia 14 marca 2017 r. datowane na dzień 4 kwietnia 2017 r.

⁽⁵⁹⁰⁾ „Amazon Final Transcripts”: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Third Party Business (such as Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 4 listopada 2014 r., pkt 831: 5–10.

⁽⁵⁹¹⁾ „Amazon Final Transcripts”: [wiceprezes i dyrektor odpowiedzialny za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 5 listopada 2014 r., pkt 984: 5–25.

⁽⁵⁹²⁾ Zeznanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 50, pkt 6–13.

⁽⁵⁹³⁾ Zeznanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 52, pkt 8–15.

⁽⁵⁹⁴⁾ „Amazon Final Transcripts”: [wiceprezes działu „Sprzedaż detaliczna w Europie” w spółce LuxOpCo, Luksemburg, odpowiedzialny za całą działalność w zakresie sprzedaży detalicznej w Europie, były dyrektor odpowiedzialny za rynek francuski w spółce Amazon.fr SAS, Clichy, Francja], 5 listopada 2014 r., pkt 939:23–25; pkt 940: 1–2.

⁽⁵⁹⁵⁾ „Amazon Final Transcripts”: [Dyrektor działu „Finanse” spółki Amazon Instant Video Limited, Londyn, Zjednoczone Królestwo, były kierownik i dyrektor działu „Finanse” spółki Amazon.co.uk, Londyn, Zjednoczone Królestwo], 5 listopada 2014 r., pkt 1104: 6–25, pkt 1105: 1–2.

⁽⁵⁹⁶⁾ Dokument wewnętrzny Amazona: „Amazon Who Is Our Customer DE Customers Report May 2016”, s. 6. Zob. również zeznanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 49, pkt 18–25: fakt, że „Amazon działa”, to znaczy dotrzymuje obietnic, jest dla niemieckich klientów Amazona ważniejszy niż cena, w przeciwieństwie do klientów amerykańskich, dla których cena jest najważniejszym elementem. „If you ask a German customer today why do you love Amazon, they would say because it works, and you can find many studies showing you exactly that and price would come somewhere ranked third, a second, third at best, depending on the category. Where in the U.S., people would say Amazon has great prices, right?”. Zob. również zeznanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 151, pkt 10–14: reklama Amazona w Niemczech nigdy nie skupiała się na cenie, ponieważ ma ona mniejsze znaczenie. „In the U.S. at that time you would show a commercial based on price, right, Amazon attractive prices. And I said that in Germany that would be meaningless, because our largest category would not have attractive prices [...]”.

⁽⁵⁹⁷⁾ Dokument wewnętrzny Amazona: „Amazon Who Is Our Customer FR Customers Report June 2016”, s. 5 i 6.

⁽⁵⁹⁸⁾ „Amazon Final Transcripts”: [wiceprezes i dyrektor odpowiedzialny za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 5 listopada 2014 r., pkt 1046: 1–6: „So my – part of my team’s job is to make sure that the customer finds the relevant content on the website. That would mean we would be adding pictures and product description. We would work on customer reviews and – that are visible changes on the website”.

⁽⁵⁹⁹⁾ Zeznanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 34, pkt 12–23: „To translate a legal text by Google, you need an individual to put it in correct wording again and that’s the same thing that we do on our website, that we present to our customer, and consistency of presentation is very important in my store because, you know, the detail pages need to look the same. The language, you can’t call color, color on this page and something else on the next page, so you need to have people that make sure you use consistent German terminology, otherwise the customer is completely lost”.

i tłumaczenia liczący [60–70] EPC, odpowiedzialny za weryfikację i dostosowanie tłumaczenia maszynowego do lokalnych norm ⁽⁶⁰⁰⁾ oraz za umożliwienie połączenia poszczególnych europejskich katalogów w celu stworzenia sieci EFN i zarządzania nią, ułatwienia konsumentom wyszukiwania na szczeblu europejskim ⁽⁶⁰¹⁾ i zwiększenia asortymentu ⁽⁶⁰²⁾. Amazon.de zatrudnia zespoły odpowiedzialne za kontrolę treści, które sprawdzają jej jakość, zapewniając tym samym, aby nie zmienił się wygląd strony internetowej i sposób przedstawiania informacji, co ułatwia klientom dokonywanie zakupów ⁽⁶⁰³⁾. Istotne jest również, aby obsługa klienta posługiwała się lokalnym językiem i rozumiała lokalne preferencje, ⁽⁶⁰⁴⁾ takie jak fakt, że klienci niemieccy oczekują szybkiej wysyłki zamówionych produktów ⁽⁶⁰⁵⁾.

- (496) Łatwość użytkowania oznacza również niedrogą, szybką i przewidywalną dostawę. Szybkość, łatwość użytkowania i obsługa klienta zwiększają jego zadowolenie i w związku z tym stanowią czynniki wzrostu ⁽⁶⁰⁶⁾. Ponieważ koszty logistyczne, które ponosi Amazon, a także szybkość, niezawodność i precyzja wysyłki produktów różnią się w poszczególnych państwach ⁽⁶⁰⁷⁾, konieczne jest posiadanie fachowej wiedzy logistycznej na szczeblu lokalnym. W Europie ⁽⁶⁰⁸⁾ wiedzę tę posiadają i rozwijają spółka LuxOpCo oraz powiązane z nią europejskie przedsiębiorstwa.
- (497) Funkcjonowanie magazynów jest różne w zależności od tego, czy są one położone w Europie, czy w Stanach Zjednoczonych ⁽⁶⁰⁹⁾, i różni się nawet pomiędzy poszczególnymi państwami Europy ⁽⁶¹⁰⁾. Różnią się projekty i procesy, a także normy, które należy spełniać ⁽⁶¹¹⁾. Początkowo Amazon miał trudności ze znalezieniem kierowników, którzy wiedzieliby, jak funkcjonują magazyny w Europie ⁽⁶¹²⁾.
- (498) Do celów planowania i inwestycji spółka LuxOpCo blisko współpracuje z zespołami obsługującymi zamówienia i z zespołami ds. sprzedaży detalicznej z powiązanych z nią europejskich przedsiębiorstw, które przekazują najważniejsze informacje, tj. informacje na temat przewidywanej liczby i rodzajów produktów lub kategorii

⁽⁶⁰⁰⁾ „Amazon Final Transcripts” [Vice President eCommerce platform], 24 października 2014 r., pkt 215: 8–23: [...].

⁽⁶⁰¹⁾ „Amazon Final Transcripts”: [Vice President International Retail, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Retail Business, responsible for all retail operations in Europe, LuxOpCo, Luxembourg], 3 listopada 2014 r., pkt 493: 8–25, pkt 494: 1–5: [...].

⁽⁶⁰²⁾ „Amazon Final Transcripts”: [Vice President International Retail, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Retail Business, responsible for all retail operations in Europe, LuxOpCo, Luxembourg], 3 listopada 2014 r., pkt 503: 24 i 25, 504: 1–25: [...].

⁽⁶⁰³⁾ Zeznanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 35, pkt 5–18: [...].

⁽⁶⁰⁴⁾ „Amazon Final Transcripts”: [wiceprezes i dyrektor odpowiedzialny za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 5 listopada 2014 r., pkt 976: 6–17: „And to a certain extent, you can hear, we phonetically used the U. S. expression of the brand name so we’re not saying Amazon.de but we say Amazon.de, because we didn’t want customers in Germany for a minute to think about that this is a U.S. store, right. It’s a German store with German people, fulfilled out of Germany, where you reach German customer service. You work with all the things that you’re familiar in Germany. You find all the product that is relevant to you in Germany, and that is very, very different from France, UK, from the U.S.”

⁽⁶⁰⁵⁾ Zeznanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 49, pkt 7–18.

⁽⁶⁰⁶⁾ Zeznanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 148, pkt 16–20.

⁽⁶⁰⁷⁾ Akta postępowania poprocesowego dotyczącego Amazona w wersji skróconej, s. 31, pkt 80. Zob. również zeznanie [wiceprezesa działu „Product Management-Retail” i byłego wiceprezesa/dyrektora generalnego działu „Worldwide Operations” spółki Amazon Corporate LLC, Stany Zjednoczone], 15 lipca 2014 r., s. 25, pkt 18–23: „So because the networks are different, you would want to have supply chain people that understand the individual network. Supply chain people in the US for the US network; supply chain people to understand the European network; supply chain people to understand the European network”.

⁽⁶⁰⁸⁾ „Amazon Final Transcripts”: [wiceprezes i dyrektor odpowiedzialny za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 4 listopada 2014 r., pkt 588: 11–20: „Yes. There isn’t and there wasn’t a European transportation carrier, so we had to deal with Royal Mail in the UK, Deutsche Post in Germany, and with LaPoste in France. At that time we had to deal with Royal Mail, and Deutsche Post or LaPoste. There was not much alternative. Some small couriers were starting to grow, but we had to negotiate with the quality of service, the type of the support, and the type of delivery with the three big players in those three countries”.

⁽⁶⁰⁹⁾ Zeznanie [wiceprezesa działu „Product Management-Retail” i byłego wiceprezesa/dyrektora generalnego działu „Worldwide Operations” spółki Amazon Corporate LLC, Stany Zjednoczone], 15 lipca 2014 r., s. 37, pkt 2–7, s. 55, pkt 22–25, s. 126, pkt 24–25, s. 127, pkt 1–8: „The physical process in the UK and Germany had been designed by, principally by a German team. And that process just was totally different from the one that was principally Crispland-based”.

⁽⁶¹⁰⁾ Zeznanie [wiceprezesa działu „Product Management-Retail” i byłego wiceprezesa/dyrektora generalnego działu „Worldwide Operations” spółki Amazon Corporate LLC, Stany Zjednoczone], 15 lipca 2014 r., s. 56, pkt 13–15: „So they were – those two were very different, even though the physical processes was the same in both plants”.

⁽⁶¹¹⁾ Zeznanie [wiceprezesa działu „Product Management-Retail” i byłego wiceprezesa/dyrektora generalnego działu „Worldwide Operations” spółki Amazon Corporate LLC, Stany Zjednoczone], 15 lipca 2014 r., s. 54, pkt 20–23.

⁽⁶¹²⁾ Zeznanie [wiceprezesa działu „Product Management-Retail” i byłego wiceprezesa/dyrektora generalnego działu „Worldwide Operations” spółki Amazon Corporate LLC, Stany Zjednoczone], 15 lipca 2014 r., s. 58, pkt 9–12.

produktów, które należy dodać do asortymentu i umieścić w magazynach ⁽⁶¹³⁾. Dane zgromadzone przez europejskie przedsiębiorstwa powiązane miały także wpływ na inwestycje kapitałowe w magazyny i obliczanie kosztów oraz marż ⁽⁶¹⁴⁾. Informacje te zdobywane są jedynie w oparciu o znajomość lokalnego rynku, na przykład dzięki stosunkom z lokalnymi sprzedawcami ⁽⁶¹⁵⁾ i większymi handlowcami.

- (499) Ponadto w rozumieniu konsumentów łatwość użytkowania oznacza także niezawodną obsługę klienta, która posługuje się językiem klientów i rozumie ich kulturę (jak na przykład zwyczaj zwracania znacznej części zakupionych produktów). W Zjednoczonym Królestwie [opis specyficznych cech rynku w Zjednoczonym Królestwie]. W związku z tym Amazon.co.uk [...] dostosować się do ofert konkurentów, takich jak dostawa tego samego dnia lub w danym przedziale czasowym ⁽⁶¹⁶⁾. W Niemczech [opis specyficznych cech rynku niemieckiego]. Ponieważ Amazon.de musiał zmierzyć się z [...], musiał opracować system umożliwiający magazynom w Niemczech [...] ⁽⁶¹⁷⁾.

9.2.1.2.3. Aktywa wykorzystywane przez spółkę LuxOpCo

- (500) Spółka LuxOpCo wykorzystuje znaczące aktywa, aby pełnić funkcje opisane w sekcjach 9.2.1.2.1. i 9.2.1.2.2.
- (501) Spółka LuxOpCo posiada cały asortyment Amazona w Europie oraz zarządza nim, co jest niezbędne, aby móc prowadzić działalność w zakresie sprzedaży detalicznej Amazona w Europie. W rozpatrywanym okresie zapasy ujęte w bilansie spółki wynosiły do [1,5–2] mld EUR. Spółka LuxOpCo posiadała ponadto wszystkie udziały w spółkach ASE i AMEU oraz w europejskich przedsiębiorstwach powiązanych, którym zapewnia finansowanie w celu realizacji inwestycji w rozwój infrastruktury niezbędnej do prowadzenia działalności w zakresie sprzedaży detalicznej, takich jak budowa magazynów i ich wyposażenie oraz zwiększanie przepustowości europejskiego ośrodka przetwarzania danych ⁽⁶¹⁸⁾. Dzięki wykupowi LoveFilm Group spółka nabyła także określone wartości niematerialne i prawne niezbędne do prowadzenia części jej działalności usługowej, tj. strumieniowej transmisji wideo.
- (502) Ze struktury kosztów spółki LuxOpCo wynika, że znaczące aktywa wykorzystuje się w celu ponoszenia kosztów związanych z rozwojem i ulepszeniem wartości niematerialnych i prawnych oraz z zarządzaniem nimi w ramach pełnionych funkcji ⁽⁶¹⁹⁾. Komisja przeanalizowała koszty ponoszone przez spółkę LuxOpCo lub koszty wzajemnie fakturowane, aby określić ich potencjalne znaczenie dla rozwoju wartości niematerialnych i prawnych. Jeżeli chodzi o technologię, koszty obejmują koszt zatrudnienia pracowników zajmujących stanowiska związane z technologią. Zawierają także koszty serwerów zlokalizowanych w Luksemburgu i w Irlandii, dzięki którym

⁽⁶¹³⁾ Zeznanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 64, pkt 25, s. 65, pkt 2–10: „So, I did not decide the color of the walls or which equipment to put into the operations. What I delivered, the most relevant input factor, which was the expected number of articles, ASINs that we're planning to sell. That's what determines the size and the equipment, but then operations figures out the layout of the building and when and where to build it, so I do not pick the land. I do not build the building, but I tell them I'm gonna sell washing machines, which makes a huge difference in the shelving than selling books”.

⁽⁶¹⁴⁾ Zeznanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 110, pkt 22–25, s. 111, pkt 2–9: „[...] I would deliver forecasts based on what selection growth and additions I would expect and then they would determine how many square meters, [...]”, s. 176, pkt 19–25, s. 177, pkt 2–4, s. 178, pkt 2–7: „[...] I'm setting the biggest guidance by saying we going to sell washing machines or books and then everything follows that strain, and the cost and the margin calculation would be highly determined on that input”.

⁽⁶¹⁵⁾ W Niemczech Amazon.de zwrócił się do zespołu ds. sprzedaży detalicznej o ustalenie z dostawcami najskuteczniejszego sposobu wysyłki i odbioru ich produktów. Zeznanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 166, pkt 2–25, s. 137, pkt 16–23: „So, this is the team that I, for example, sent to the inbox to make their life more efficient because I have the relation to the vendor and can change the vendor behaviour [...]” i „So, this would be people from, from my retail team that would be on the dock engineering the inbound, right? Like, if you sign up vendors you want to, you want to teach them how to deliver so that our fulfilment center can efficiently handle the product”.

⁽⁶¹⁶⁾ „Amazon Final Transcripts”: [Dyrektor działu „Finanse” spółki Amazon Instant Video Limited, Londyn, Zjednoczone Królestwo, były kierownik i dyrektor działu „Finanse” spółki Amazon.co.uk, Londyn, Zjednoczone Królestwo], 5 listopada 2014 r., pkt 1108: 25, pkt 1109: 1–19.

⁽⁶¹⁷⁾ Zeznanie [wiceprezesa i dyrektora odpowiedzialnego za rynek niemiecki w spółce Amazon Deutschland Services GmbH, Monachium, Niemcy], 13 czerwca 2014 r., s. 88, pkt 13–25, s. 89, pkt 2–13: „That's just a small piece of innovation. No, innovation is not always inventing Kindle. Innovation is make a process work for specific customer behavior that is existing”.

⁽⁶¹⁸⁾ Pismo Amazona z dnia 8 lutego 2017 r., s. 2, dotyczące finansowania spółki LuxOpCo i jego celów oraz motyw 183.

⁽⁶¹⁹⁾ O ile którakolwiek z funkcji została przekazana europejskim przedsiębiorstwom powiązanym, otrzymywały one wynagrodzenie zgodnie z metodą koszt plus. Spółka LuxOpCo faktycznie ponosiła zatem koszty związane z tymi funkcjami.

działają europejskie strony internetowe. Kategorie kosztów, takie jak „koszty opracowania aplikacji” i „ośrodek przetwarzania danych” przedstawione w tabeli 8, także należą do części wartości niematerialnych i prawnych dotyczącej technologii.

- (503) Jeżeli chodzi o znaki towarowe zastrzeżone, spółka LuxOpCo ponosiła wysokie koszty marketingu bezpośredniego⁽⁶²⁰⁾, co potwierdza tabela 7, do których należą koszty promocji polegającej na darmowej dostawie, którą stosuje się ze szkodą dla rentowności spółki LuxOpCo. Tego rodzaju promocje sprzyjają sprzedaży i zwiększają poziom zadowolenia klientów, co prowadzi do zwiększenia wartości znaku towarowego Amazona w Europie. Spółka X uznała także za kluczową strategię marketingową program „Amazon Prime”, który na rynkach europejskich faktycznie realizuje spółka LuxOpCo⁽⁶²¹⁾. Z porównania kosztów transportu, które ponosi spółka LuxOpCo,⁽⁶²²⁾ z kosztami, którymi obciążani są klienci,⁽⁶²³⁾ wynika, że jedynie niewielka część kosztów jest przenoszona na konsumentów. Ponadto spółka X uważa także, że koszty wysyłki zamówionych towarów, które również ponosi spółka LuxOpCo, wzmacniają znak towarowy Amazona⁽⁶²⁴⁾.
- (504) Amazon uznaje⁽⁶²⁵⁾, że część wydatków marketingowych europejskich spółek operacyjnych była ponoszona na rzecz jego marketingowych wartości niematerialnych i prawnych na szczeblu światowym. Twierdzi natomiast, że ponieważ spółka LuxSCS posiada prawa do wszystkich znaków towarowych zastrzeżonych, które wykorzystuje w ramach działalności w zakresie sprzedaży detalicznej Amazona, pokrywa w sposób bezpośredni lub pośredni wydatki, które ponoszą europejskie spółki operacyjne. Spółka LuxOpCo nie naliczyła jednak żadnego z tych kosztów bezpośrednio spółce LuxSCS. Nie można także uznać, że zwrot kosztów marketingowych odbywał się pośrednio poprzez obniżkę opłat licencyjnych uiszczanych przez spółkę LuxOpCo na rzecz spółki LuxSCS. W rozpatrywanym okresie nie odnotowano żadnej różnicy w stosunku do metody obliczania opłat licencyjnych zatwierdzonej w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego na korzyść spółki LuxOpCo⁽⁶²⁶⁾. Wobec braku jakiegokolwiek możliwości do zidentyfikowania zwrotu ze strony spółki LuxSCS na rzecz spółki LuxOpCo należy uznać, że koszty ponoszone na rzecz marketingowych wartości niematerialnych i prawnych na szczeblu światowym w Europie – a także pozostałe koszty rozwoju praw własności intelektualnej przedstawione w tabeli 6 i w tabeli 8 – poniosła spółka LuxOpCo. Podobnie nie można uznać, iż fakt, że zgodnie z zastosowaniem przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego spółka LuxOpCo może zachować środki finansowe wystarczające do pokrycia kosztów wraz z marżą zysku, stanowi zwrot jakichkolwiek kosztów przez spółkę LuxSCS. Spółka ta nie generuje obrotu dzięki podmiotom powiązanim ani niepowiązanim⁽⁶²⁷⁾, a w przypadku braku przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego nie byłaby w stanie wykonać żadnej płatności na rzecz spółki LuxOpCo (lub na rzecz Amazon US) z własnych zasobów. To spółka LuxOpCo uzyskuje przychody z tytułu sprzedaży i usług, a zatem jest w stanie pokryć koszty ponoszone w ramach prowadzenia swojej działalności.
- (505) Podsumowując, nie można uznać, że którykolwiek z kosztów ponoszonych przez spółkę LuxOpCo w ramach jej funkcji związanych z rozwojem, ulepszaniem wartości niematerialnych i prawnych zarządzaniem nimi oraz ich wykorzystywaniem poniesiono w imieniu spółki LuxSCS. Gdyby tak było, koszty te zostałyby refakturowane na spółkę LuxSCS i włączone do centrum kosztów na mocy umowy o podziale kosztów jako wkład spółki LuxSCS w tę umowę. Ze struktury kosztów wynika natomiast, że spółka LuxSCS działała w rzeczywistości jako

⁽⁶²⁰⁾ Do [400–500] mln EUR w 2013 r.

⁽⁶²¹⁾ Zob. motyw 343.

⁽⁶²²⁾ Zob. tabela 6.

⁽⁶²³⁾ Zob. tabela 5: refakturowanie kosztów transportu i abonament Prime. Chociaż usługa Prime oferuje szerszy zakres usług niż jedynie nieodpłatna dostawa, na potrzeby analizy kategorii kosztów ponoszonych na rzecz wartości niematerialnych i prawnych zachowawczo uznano, że wszystkie przychody pochodzące z abonamentów Prime pokrywały jedynie koszty transportu.

⁽⁶²⁴⁾ Zob. motyw 339.

⁽⁶²⁵⁾ Zob. motywy 205 i 206.

⁽⁶²⁶⁾ Zob. motyw 428, a także tabela 3 i tabela 6. W pkt 6.36–6.39 wytycznych OECD z 1995 r. i z 2010 r. przywołano sytuacje, w których spółka nie jest właścicielem znaków towarowych lub nazw handlowych, których promowanie zapewnia. W takich okolicznościach zdolność przedsiębiorstwa do podziału przyszłych zysków wynikających z działań marketingowych zależy od istoty posiadanych przez nią praw do tych znaków towarowych i nazw handlowych. W tym kontekście wydatki na reklamę i promocję mogą odgrywać ważną rolę w utrzymaniu wartości znaku towarowego. W pkt 6.36 podano następujący przykład ilustrujący: „Jeżeli jednak sprzedawca detaliczny faktycznie ponosi koszt swojej działalności w zakresie wprowadzania do obrotu (ponieważ właściciel znaku towarowego lub nazwy handlowej nie zwraca odnośnych wydatków), pojawia się problem z ustaleniem, jaki udział w części potencjalnych zysków związanych z tą działalnością może mieć sprzedawca detaliczny. Co do zasady w ramach transakcji wolnorynkowych udział strony niebędącej właścicielem składnika wartości niematerialnych i prawnych związanych z wprowadzaniem do obrotu w zyskach wygenerowanych przez działalność w zakresie wprowadzania do obrotu, które zwiększą wartość składnika rzeczowych aktywów trwałych związanych z wprowadzaniem do obrotu, zależeć będzie głównie od istoty praw posiadanych przez tę stronę. Przykładowo sprzedawca detaliczny może być zainteresowany zyskami z inwestycji, które przeprowadził w celu podniesienia wartości znaku towarowego, pod względem obrotu i udziału w rynku, jeżeli zawarł długoterminową umowę dystrybucji wyłącznej produktu oznakowanego znakiem towarowym. Udział sprzedawcy detalicznego w zyskach należało będzie zatem określić na podstawie wynagrodzenia, jakie otrzymałby niezależny sprzedawca detaliczny w porównywalnych okolicznościach. W niektórych przypadkach sprzedawca detaliczny może ponieść nadmierne wydatki związane z wprowadzaniem do obrotu w porównaniu z wydatkami, jakie musiałby ponieść niezależny sprzedawca detaliczny o podobnym statusie w ramach własnej działalności w zakresie dystrybucji. W takim przypadku niezależny sprzedawca detaliczny będzie mógł otrzymać od właściciela znaku towarowego dodatkowy dochód, możliwie za pośrednictwem obniżki ceny zakupu produktu lub obniżki stawki opłaty licencyjnej”. Zob. również wytyczne OECD z 2017 r., załącznik do rozdziału VI: „Przykłady ilustrujące zasady dotyczące wartości niematerialnych i prawnych”, przykład 10.

⁽⁶²⁷⁾ Jak wyjaśniono w motywie 434, jedynie znaczne dochody spółki LuxSCS stanowią opłaty licencyjne uiszczane przez spółkę LuxOpCo.

usługodawca na rzecz spółki LuxOpCo, posiadając wartości niematerialne i prawne w jej imieniu. W związku z tym spółka LuxOpCo była podmiotem faktycznie prowadzącym działalność związaną z wartościami niematerialnymi i prawnymi we własnym imieniu i na własne ryzyko, natomiast płatności z tytułu przystąpienia spółki LuxSCS i na mocy umowy o podziale kosztów na rzecz podmiotów Amazona z siedzibą w Stanach Zjednoczonych były pokrywane z opłat licencyjnych uiszczanych przez spółkę LuxOpCo, które stanowiły główne źródło dochodów spółki LuxSCS. Spółka LuxOpCo rzeczywiście ponosiła zatem odpowiednie koszty związane z wykorzystaniem wartości niematerialnych i prawnych do celów gospodarczych, a także z ich rozwojem i ulepszaniem oraz zarządzaniem nimi, a także związane z tymi działaniami ryzyko.

9.2.1.2.4. Ryzyko ponoszone przez spółkę LuxOpCo

- (506) Amazon utrzymuje, że „[w] sektorze działalności napędzanym przez technologię umożliwiającą stosowanie w znacznym stopniu zautomatyzowanych procesów spółka LuxOpCo opierała się w dużej mierze na technologii w celu zarządzania ryzykiem transakcyjnym lub ponoszeniem tego rodzaju ryzyka”⁽⁶²⁸⁾, jednak nie przedstawia konkretnych przykładów na poparcie tego twierdzenia.
- (507) W rzeczywistości spółka LuxOpCo ponosiła ryzyko związane z rozwojem, ulepszaniem wartości niematerialnych i prawnych, zarządzaniem nimi oraz ich wykorzystywaniem zarówno umownie⁽⁶²⁹⁾, jak i w praktyce. Spółka LuxOpCo kontrolowała także całe ryzyko transakcyjne i ryzyko prowadzenia działalności gospodarczej związane z działalnością w zakresie sprzedaży detalicznej i usług prowadzoną przez Amazon w Europie oraz zarządzała nim, w tym ryzyko kredytowe, ryzyko związane z odzyskiwaniem należności, ryzyko zarządzania zapasami⁽⁶³⁰⁾, ryzyko rynkowe, ryzyko strat, a także ryzyko związane z utrzymaniem siły roboczej zdolnej do sprzedaży produktów i świadczenia usług w sposób skuteczny i terminowy.
- (508) W każdym razie nie można przyjąć oświadczenia Amazona z niżej wskazanych powodów.
- (509) Po pierwsze, ryzyko, które „ponosiła” spółka LuxOpCo nie wynikało z wykorzystywania technologii. Ryzyko to było spowodowane wyznaczeniem spółki LuxOpCo jako europejskiej siedziby i przedsiębiorstwa odpowiedzialnego za działalność w zakresie sprzedaży detalicznej i usług Amazona w Europie. Spółka LuxOpCo ponosiła inne rodzaje ryzyka związane z wartościami niematerialnymi i prawnymi wynikające z ustaleń umownych ze spółką LuxSCS (za pośrednictwem umowy licencyjnej) i z rzeczywistych działań w ramach tych umów⁽⁶³¹⁾. Jeżeli chodzi o wartości niematerialne i prawne, spółka LuxOpCo faktycznie zapewniała zarządzanie ryzykiem, które ostatecznie umownie ponosiła spółka LuxSCS na mocy umowy o podziale kosztów, oraz kontrolowała to ryzyko (zob. tabela 13)⁽⁶³²⁾.
- (510) Po drugie, technologia mogłaby stanowić użyteczny środek służący ograniczaniu i optymalizacji pewnych rodzajów ryzyka w celu osiągnięcia poziomu absolutnie niezbędnego do wykonywania działalności w Unii. Przykładowo technologia umożliwiająca zarządzanie zapasami pozwoliłaby spółce LuxOpCo na utrzymanie zapasów na poziomie wystarczającym, aby zaspokoić zapotrzebowanie, przy jednoczesnym zminimalizowaniu ryzyka, że określone produkty staną się niedostępne lub przestaną nadawać się do sprzedaży. W każdym razie ryzyko dotyczące zarządzania zapasami jest nieodłącznie związane z prowadzeniem działalności w zakresie sprzedaży detalicznej i nie można go całkowicie wyeliminować, nawet dzięki najnowocześniejszemu oprogramowaniu. Podobnie spółka LuxOpCo ponosi ryzyko związane nieodłącznie ze sprzedażą i ryzyko dotyczące należności wątpliwych, co potwierdza fakt, że spółka ta tworzy rezerwy i ponosi skutki korekt wartości w odniesieniu do zapasów i należności wątpliwych⁽⁶³³⁾. W toku postępowania wyjaśniającego Komisja nie stwierdziła istnienia żadnego mechanizmu, który wskazywałby, że jakkolwiek podmiot zwraca spółce LuxOpCo koszt strat związanych z zapasami i należnościami wątpliwymi.

⁽⁶²⁸⁾ Pismo Amazona z dnia 29 maja 2017 r., sprawozdanie dotyczące cen transferowych *ex post* z 2017 r., s. 29.

⁽⁶²⁹⁾ Umowa licencyjna, pkt 7 („No Warranties”).

⁽⁶³⁰⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych, s. 14. Jak wskazano w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych *ex post* z 2017 r., s. 23: „A key aspect of the European business was the effective management of the inventory which is comprised of millions of individual items purchased from third-party vendors for resale”.

⁽⁶³¹⁾ Jak wskazano w wytycznych OECD z 2010 r., pkt 9.12: „[...] organy podatkowe mają prawo zakwestionować wskazany podział ryzyka pomiędzy przedsiębiorstwami powiązаныmi, jeżeli nie jest on zgodny z gospodarczym charakterem transakcji. W związku z tym podczas oceny podziału ryzyka pomiędzy przedsiębiorstwami powiązаныmi i jego wpływu na ceny transferowe należy przeanalizować nie tylko warunki umowy, ale także następujące dodatkowe kwestie:

— Czy działanie przedsiębiorstw powiązanych jest zgodne z umownym podziałem ryzyka [...];

— Czy podział ryzyka podczas transakcji między podmiotami powiązаныmi jest zgodny z zasadą ceny rynkowej ([...]); oraz

— Jakie są skutki podziału ryzyka ([...]).”

⁽⁶³²⁾ Umowa o podziale kosztów obowiązująca w dniu 5 stycznia 2009 r., pkt 2.3 i „Exhibit B” („Functions and Risks”).

⁽⁶³³⁾ Zob. tabela 4 zawierająca szczegółowy przegląd korekt wartości i rezerw utworzonych w związku z aktywami obrotowymi spółki LuxOpCo.

- (511) Po trzecie, nawet jeżeli spółka LuxOpCo polegała w pewnym zakresie na technologii w celu zarządzania ryzykiem transakcyjnym, wynikało to wyłącznie ze strategicznej decyzji podjętej przez tę spółkę, ponieważ jest ona w stanie zarządzać rezultatem tych automatycznych procesów potencjalnie ograniczających jej ryzyko transakcyjne oraz kontrolować ten rezultat.
- (512) Amazon odsyła także do oświadczenia zawartego w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych *ex post* z 2017 r., zgodnie z którym spółka LuxOpCo nie kontrolowała w rzeczywistości ryzyka strategicznego, finansowego i operacyjnego, na które jest narażona w ramach codziennych działań, ponieważ „w rozpatrywanym okresie wprowadzono restrykcyjną politykę zarządzania na poziomie grupy”⁽⁶³⁴⁾. Amazon nie przedstawił jednak żadnych szczegółowych informacji na temat polityki grupy w zakresie zarządzania ryzykiem na poparcie tego oświadczenia, a także w rocznym formularzu K-10, który złożył do Komisji Papierów Wartościowych i Giełd Stanów Zjednoczonych Ameryki (Securities and Exchanges Commission) w 2013 r., nie wymieniono żadnej szczególnej strategii dotyczącej zarządzania ryzykiem.
- (513) W każdym razie nawet jeżeli w rozpatrywanym okresie wdrożono by taką politykę na poziomie grupy, spółka LuxOpCo nadal byłaby odpowiedzialna za decyzje w sprawie zarządzania strategicznego, które przyjmowała w ramach prowadzenia działalności Amazona w Europie, a także za konsekwencje gospodarcze tych decyzji. Ponadto nawet jeżeli skoncentrowanie działalności dotyczącej grupy przedsiębiorstw w ramach spółki dominującej lub centrum usług grupy⁽⁶³⁵⁾ nie jest niczym niezwykłym, fakt, że spółki zależne należące do tej grupy mogą otrzymywać pewne instrukcje lub wsparcie ze strony jednostki dominującej najwyższego szczebla lub ze strony innych przedsiębiorstw należących do grupy w wyniku takiej polityki lub strategii tej grupy, nie oznacza, że nie można już uznać tych spółek zależnych za podmioty prawne odrębne od spółki dominującej ani że nie są one już odpowiedzialne za decyzje, które podejmują⁽⁶³⁶⁾. Fakt, że grupa Amazon świadczyła na rzecz spółki LuxOpCo usługi wewnątrz grupy dotyczące zarządzania ryzykiem, które ponosiła ta spółka, jest ostatecznie istotny jedynie w celu ustalenia cen transferowych tych usług⁽⁶³⁷⁾.
- (514) Amazon uważa, że wśród głównych kluczowych rodzajów ryzyka związanych z działalnością prowadzoną w Europie należy po pierwsze wymienić ryzyko utraty działalności gospodarczej na rzecz konkurentów. Ryzyko to różni się pomiędzy lokalnymi rynkami. Kluczowe znaczenie dla Amazona ma zatem dalsze wprowadzanie innowacji pozwalające zapobiec konieczności opuszczenia rynku, jak to miało miejsce w przypadku niektórych jego konkurentów we Francji i w Zjednoczonym Królestwie⁽⁶³⁸⁾. Drugi kluczowy rodzaj ryzyka wymieniony przez Amazon dotyczy niedostosowania się przez klientów do nowych ofert. Z rozwojem kategorii produktów, wprowadzaniem nowych usług lub uruchamianiem nowej działalności wiąże się ryzyko, że konsumenci nie docenią nowych produktów. Taki rozwój wiąże się ponadto z ryzykiem przerwy w świadczeniu usługi, niewykonania zobowiązań lub innych problemów związanych z jakością⁽⁶³⁹⁾. Jak wskazał Amazon w swoim formularzu K-10 z 2013 r.⁽⁶⁴⁰⁾, ryzyko związane z ciągłą koniecznością rozszerzania działalności Amazona w celu zachowania konkurencyjności jest w szczególności „źródłem poważnych ograniczeń w odniesieniu do zarządzania, personelu, działalności, systemów, wyników technicznych i zasobów finansowych, a także wewnętrznych funkcji finansowych w zakresie kontroli i sprawozdawczości, które pełnimy”. Trzecie kluczowe ryzyko określone przez Amazon dotyczy lokalnej sytuacji gospodarczej i politycznej, a także zmian ram prawnych. Jako przykład Amazon podaje przepisy krajowe dotyczące handlu elektronicznego i innych usług lub dotyczące urządzeń elektronicznych⁽⁶⁴¹⁾.
- (515) Wszystkimi tymi kluczowymi rodzajami ryzyka zarządza się lokalnie, przy czym spółka LuxOpCo ponosi główną odpowiedzialność w Europie. Jak wyjaśniono w sprawozdaniu [Advisor 3], należy koniecznie wziąć pod uwagę uwarunkowania lokalne danego rynku, aby osiągnąć dobre wyniki na konkurencyjnych rynkach europejskich⁽⁶⁴²⁾. Lokalne zespoły i lokalni kierownicy są w stanie określić przyszłe działania konkurentów, są najbardziej kompetentni, aby zidentyfikować potrzeby i preferencje konsumentów, oraz są bliżej władz lokalnych, w związku z czym są najlepiej przygotowani, aby zgłaszać zastrzeżenia dotyczące nowych przepisów itd. Znaczenie lokalnych zespołów i kierowników w tym zakresie potwierdzają również zeznania złożone przez pracowników Amazona w toku postępowania podatkowego w Stanach Zjednoczonych. Tym samym na przykład ryzyko, że Marketplace nie rozwinie się po wprowadzeniu w Europie, ograniczono poprzez wkład spółki LuxOpCo i jej znajomość lokalnego rynku przy wsparciu ze strony europejskich przedsiębiorstw powiązanych. Potwierdza to wniosek, z którym w sytuacji braku pracowników spółka LuxSCS nie ma niezbędnej zdolności operacyjnej, aby zarządzać tym ryzykiem i kontrolować to ryzyko.

⁽⁶³⁴⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych *ex post* z 2017 r., s. 29.

⁽⁶³⁵⁾ Wytyczne OECD z 1995 r., 2010 r. i 2017 r., pkt 7.14.

⁽⁶³⁶⁾ Zob. przypis 272.

⁽⁶³⁷⁾ Od analizy szczególnych faktów i okoliczności zależeć będzie, czy z tytułu świadczenia tych usług przez przedsiębiorstwo powiązane należące do grupy na rzecz innego przedsiębiorstwa należne jest wynagrodzenie, a w szczególności – czy te usługi „zarządzania ryzykiem” świadczone wewnątrz grupy stanowią same w sobie korzyść (lub oczekiwaną korzyść) dla spółki LuxOpCo. Wytyczne OECD z 1995 r., 2010 r. i 2017 r., pkt 7.29.

⁽⁶³⁸⁾ Pismo Amazona z dnia 27 lutego 2017 r., s. 12.

⁽⁶³⁹⁾ Pismo Amazona z dnia 27 lutego 2017 r., s. 13.

⁽⁶⁴⁰⁾ Pismo Amazona z dnia 27 lutego 2017 r., załącznik 32-9.

⁽⁶⁴¹⁾ Pismo Amazona z dnia 27 lutego 2017 r., s. 13.

⁽⁶⁴²⁾ Jak wyjaśniono w motywie 163.

- (516) Spółka LuxOpCo zarządza również pozostałymi rodzajami ryzyka wymienionymi w formularzu Amazona K-10 z 2013 r. i kontroluje te rodzaje ryzyka. Spółka LuxOpCo ponosi na przykład ryzyko utraty reputacji w odniesieniu do działalności prowadzonej w Europie. W przypadku niedostępności stron internetowych europejskie przedsiębiorstwa powiązane zwracają się o pomoc do spółki LuxOpCo. Brak możliwości zaspokojenia popytu i przestrzegania terminu dostawy w okresie świątecznym, co w perspektywie krótkoterminowej prowadzi do zwrotu produktów dostarczonych zbyt późno, a w perspektywie długoterminowej do spadku wielkości sprzedaży i utraty potencjalnych udziałów w rynku, wpływa głównie na samego sprzedawcę, tj. spółkę LuxOpCo. Spółka LuxOpCo ponosi także koszty i ryzyko związane ze sprzedażą, z należnościami wątpliwymi i zapasami, a także koszty związane ze zwrotem uszkodzonych produktów.
- (517) W formularzu K-10 z 2013 r. zakwalifikowano także ryzyko związane z naruszeniami wartości niematerialnych i prawnych jako kluczowy czynnik ryzyka⁽⁶⁴³⁾, chociaż wydaje się ono nieistotne w porównaniu z ryzykiem związanym z koniecznością rozwijania działalności Amazona w celu zachowania konkurencyjności. Na mocy umowy licencyjnej spółka LuxOpCo kontrolowała również to ryzyko i zarządzała nim, ponieważ była uprawniona do działania na własne ryzyko i z własnej inicjatywy, aby chronić wartości niematerialne i prawne⁽⁶⁴⁴⁾. Jak wyjaśniono w motywie 419, spółka LuxOpCo jako jedyna ponosiła odpowiedzialność za wywiązywanie się z tego obowiązku, chociaż na mocy umowy o podziale kosztów to spółka LuxSCS powinna była pełnić tę funkcję⁽⁶⁴⁵⁾.

9.2.1.2.5. Wniosek dotyczący analizy funkcjonalnej spółki LuxOpCo

- (518) Z analizy funkcjonalnej spółki LuxOpCo wynika, że w rozpatrywanym okresie spółka ta sprawowała aktywne i kluczowe funkcje związane z rozwojem i ulepszaniem wartości niematerialnych i prawnych, zarządzaniem nimi oraz ich wykorzystywaniem, a także związane z pełnieniem funkcji siedziby i prowadzeniem działalności w zakresie sprzedaży detalicznej i usług Amazona w Europie. Spółka LuxOpCo wykorzystywała swoją licencję na wartości niematerialne i prawne do celów prowadzenia działalności w zakresie sprzedaży detalicznej i usług Amazona w Europie i ponosiła ostatecznie koszty związane z rozwojem i ulepszaniem tych wartości, zarządzaniem nimi oraz ich wykorzystywaniem. Wykorzystywała także szereg rzeczowych aktywów trwałych i na ogół ponosiła ostatecznie koszty związane z działalnością w zakresie sprzedaży detalicznej i usług Amazona w Europie. Ponadto spółka LuxOpCo ponosiła znaczące ryzyko związane z wartościami niematerialnymi i prawnymi oraz całe ryzyko transakcyjne i ryzyko prowadzenia działalności gospodarczej związane z działalnością w zakresie sprzedaży detalicznej i usług Amazona w Europie, a także kontrolowała to ryzyko.

9.2.1.3. Wybór najwłaściwszej metody dotyczącej cen transferowych

- (519) Po określeniu transakcji wewnątrz grupy i przeprowadzeniu analizy funkcjonalnej obydwu stron transakcji kolejny etap każdej analizy cen transferowych polega na dokonaniu wyboru właściwej metody dotyczącej ceny transferowej umożliwiającej ustalenie ceny wolnorynkowej określonej transakcji wewnątrz grupy. W celu zapewnienia, aby cena transferowa tej transakcji pozwoliła uzyskać wiarygodny szacunek ceny wynegocjowanej na rynku zgodnie z zasadą ceny rynkowej, należy wybrać najpewniejszą metodę zgodnie z okolicznościami danej sprawy⁽⁶⁴⁶⁾.
- (520) Jak wyjaśniono w motywach 250–256, w wytycznych OECD opisano pięć metod pozwalających ustalić cenę wolnorynkową transakcji wewnątrz grupy. W wytycznych tych przyznano pierwszeństwo tradycyjnym metodom opartym na transakcjach, takim jak metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej, nad metodami zysku transakcyjnego, takimi jak MMTN i metoda podziału zysków rezydualnych, w celu określenia, czy ceny transferowe są zgodne z zasadą ceny rynkowej⁽⁶⁴⁷⁾. W szczególności pkt 2.14 wytycznych OECD z 2010 r. i pkt 2.7 wytycznych OECD z 1995 r. stanowią, że „[j]eżeli możliwe jest wskazanie porównywalnych transakcji na wolnym rynku, najbardziej bezpośrednim i wiarygodnym sposobem zastosowania zasady ceny rynkowej jest metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej. W związku z tym w takim przypadku najbardziej preferowaną spośród wszystkich metodą jest metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej”. Tym samym aby móc wybrać właściwą metodę dotyczącą ceny transferowej, należy najpierw zbadać, czy istnieją porównywalne transakcje na wolnym rynku, które można wykorzystać w celu ustalenia ceny danej transakcji wewnątrz grupy.

⁽⁶⁴³⁾ W piśmie Amazona z dnia 27 lutego 2017 r. nie zakwalifikowano jednak tego rodzaju ryzyka jako poważnego zagrożenia.

⁽⁶⁴⁴⁾ Umowa licencyjna, pkt 9.2 („Preventing Infringement”).

⁽⁶⁴⁵⁾ Umowa o podziale kosztów, pkt 9.12 („Preventing Infringement”).

⁽⁶⁴⁶⁾ Zob. pkt 2.2 wytycznych OECD z 2010 r.: „[w]yбір metody dotyczącej cen transferowych ma zawsze na celu określenie najwłaściwszej metody w danym konkretnym przypadku”. Zob. pkt 1.42 wytycznych OECD z 1995 r.

⁽⁶⁴⁷⁾ Zob. również pkt 3.49 i 3.50 wytycznych OECD z 1995 r. Tego rodzaju pierwszeństwo tradycyjnych metod transakcyjnych podtrzymano w pkt 2.3 wytycznych OECD z 2010 r.

9.2.1.3.1. Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej

- (521) Amazon utrzymuje, że poza umową [A] żadna z umów w sprawie własności intelektualnej zawartych z kontrahentami niepowiązanymi, w szczególności umowy M.com, nie stanowi bezpośrednio porównywalnej transakcji rynkowej do celów ustalenia cen w ramach umowy licencyjnej⁽⁶⁴⁸⁾. Komisja przyznaje, że żadna z umów w sprawie własności intelektualnej zawartych przez Amazon z podmiotami niepowiązanymi przedstawionych Komisji w toku postępowania wyjaśniającego, a w szczególności umowy M.com, nie jest wystarczająco porównywalną transakcją na wolnym rynku, aby zastosować metodę porównywalnej ceny niekontrolowanej. Co więcej, umowa [A] nie stanowi w rozumieniu Komisji transakcji bezpośrednio porównywalnej.
- (522) W wytycznych OECD zawarto pięć kryteriów porównywalności, które należy spełnić, aby transakcje między podmiotami powiązanymi i transakcje na wolnym rynku można było uznać za porównywalne, tj.: (i) cechy charakterystyczne przemieszczanego towaru lub świadczonej usługi; (ii) funkcje pełnione przez strony (z uwzględnieniem wykorzystywanych aktywów i ponoszonego ryzyka); (iii) postanowienia umowne; (iv) warunki gospodarcze dotyczące stron; oraz (v) strategie gospodarcze stosowane przez przedsiębiorstwa⁽⁶⁴⁹⁾. Umowy M.com, w tym umowa [A], wyraźnie nie spełniają żadnego z tych pięciu kryteriów.
- (523) Jeżeli chodzi o pierwsze i trzecie kryterium, tj. charakterystykę towarów lub usług i postanowienia umowne, spółka LuxOpCo otrzymała wyłączną i nieodwołalną licencję na wykorzystywanie wartości niematerialnych i prawnych w Europie, a także prawo do dalszego rozwijania i ulepszania wartości niematerialnych i prawnych oraz zarządzania nimi przez cały okres użytkowania na mocy umowy licencyjnej⁽⁶⁵⁰⁾. Tymczasem żadna z umów M.com zawartych przez Amazon US nie dotyczy podobnej licencji ani nie odnosi się do tej samej własności intelektualnej⁽⁶⁵¹⁾. Jak wyjaśniono w motywie 220, cechy charakterystyczne umów M.com znacznie się różnią od cech charakterystycznych umowy licencyjnej. Na mocy umowy licencyjnej przyznano spółce LuxOpCo prawo do wykorzystywania, dalszego rozwoju i ulepszania wartości niematerialnych i prawnych (w tym technologii) oraz zarządzania nimi w ramach jej działalności związanej z europejskimi stronami internetowymi Amazona. Na mocy umów M.com Amazon US przyznał natomiast partnerom M.com jedynie niewyłączną licencję na wykorzystywanie własności intelektualnej w ramach świadczenia usług informatycznych i usług w zakresie handlu elektronicznego, aby prowadzili oni własne strony internetowe do celów sprzedaży detalicznej i aby Amazon wywiązał się z zaciągniętych wobec nich zobowiązań⁽⁶⁵²⁾. W związku z tym partnerzy M.com nie otrzymali na mocy tych licencji prawa do dalszego rozwijania i ulepszania własności intelektualnej Amazona w ramach ich działalności, które byłoby podobne do prawa, które przyznano spółce LuxOpCo na mocy umowy licencyjnej. Co więcej, w umowach M.com nie nałożono podobnych obowiązków mających na celu utrzymanie i ochronę własności intelektualnej, które to obowiązki nałożono w umowie licencyjnej. Ponadto w żadnej z pięciu umów M.com wymienionych w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych ani w żadnej z 11 dodatkowych umów M.com przekazanych Komisji przez Amazon nie określono, że kontrahenci niepowiązani otrzymują dostęp do oprogramowania lub do podstawowych algorytmów wykorzystywanych przez platformę handlu elektronicznego Amazona.
- (524) W umowach M.com nałożono także na Amazon US obowiązek wykonywania licznych działań wykraczających poza udzielenie licencji na własność intelektualną. Chociaż Amazon uważa, że umowy te dotyczą dostępu do określonych praw własności intelektualnej, odnośne umowy mają szerszy zakres, ponieważ obejmują usługi

⁽⁶⁴⁸⁾ Pismo Amazona z dnia 4 maja 2015 r., ss. 3–4, oraz pismo Amazona z dnia 31 lipca 2015 r., ss. 2–3.

⁽⁶⁴⁹⁾ Zob. wytyczne OECD z 1995 r., rozdział I, sekcja C, i wytyczne OECD z 2010 r., rozdział I, sekcja D.1.2. W pkt 1.17 wytycznych OECD z 1995 r. przedstawiono następujące wskazówki w tym zakresie: „Jak wspomniano powyżej, podczas porównywania uwzględnić ewentualne znaczące różnice pomiędzy porównywanymi transakcjami lub przedsiębiorstwami. Aby określić skuteczny stopień porównywalności, a następnie wprowadzić korekty porównywalności niezbędne do ustalenia warunków (lub szeregu warunków) pełnej konkurencji, należy porównać cechy charakterystyczne transakcji lub przedsiębiorstw, które miałyby wpływ na warunki transakcji w sytuacji pełnej konkurencji. Cechy charakterystyczne, które mogą mieć znaczenie, obejmują charakterystykę przenoszonych towarów lub usług, funkcje pełnione przez strony (z uwzględnieniem wdrożonych aktywów i ponoszonego ryzyka), klauzule umowne, warunki gospodarcze dotyczące stron i strategie przemysłowe przyjęte przez strony. [...]”. Pięć powyższych „cech charakterystycznych” nazywa się co do zasady pięcioma czynnikami porównywalności. Zob. również pkt 1.36 wytycznych OECD z 2010 r. i z 2017 r.

⁽⁶⁵⁰⁾ Zob. sekcja 2.1.2.3.

⁽⁶⁵¹⁾ Wytyczne OECD z 1995 r., pkt 1.19: „Istotne może się okazać uwzględnienie następujących cech charakterystycznych: [...] w przypadku wartości niematerialnych i prawnych – formy transakcji (na przykład udzielanie licencji lub sprzedaż), rodzaju składnika wartości (na przykład patent, znak towarowy lub wiedza fachowa), czasu trwania i poziomu ochrony oraz oczekiwanej korzyści wynikającej z wykorzystania danego składnika wartości”.

⁽⁶⁵²⁾ Zob. motyw 220, w którym wymieniono powody przedstawione przez Amazon w celu wyjaśnienia różnicy pomiędzy własnością intelektualną, na którą udzielono licencji w ramach umów M.com, a wartościami niematerialnymi i prawnymi, na które udzielono licencji w ramach umowy licencyjnej. Zob. również motyw 223 w odniesieniu do umowy [A]. Jak wyjaśniono bardziej szczegółowo w piśmie Amazona z dnia 31 lipca 2015 r.: „Customer data is never licensed out to third parties. Moreover, third-party use under license of the Amazon trademarks and the Amazon logo in Europe is limited to marketing and similar materials that have been approved in advance by LuxOpCo. These limited licenses are revocable, royalty-free, non-transferable and non-assignable”.

świadczone przez Amazon US na rzecz partnerów M.com, takie jak hosting i utrzymywanie stron internetowych przeznaczonych do handlu elektronicznego, wysyłkę i przeladunek paczek, organizację sprzedaży itd. Ponadto nawet jeżeli w ramach umów M.com świadczenie usług zapewnia w głównej mierze Amazon US – będący jednocześnie licencjodawcą i użytkownikiem wartości niematerialnych i prawnych – w przypadku umowy licencyjnej to spółka LuxOpCo wykorzystuje wartości niematerialne i prawne jako licencjobiorca i zapewnia rozwój, utrzymywanie i hosting europejskich stron internetowych oraz zarządzanie tymi stronami. Spółka LuxSCS, która udziela licencji na wartości niematerialne i prawne na mocy umowy licencyjnej, nie zatrudnia żadnego pracownika i w związku z tym nie ma zdolności, aby pełnić funkcje podobne do funkcji pełnionych przez Amazon US na mocy umów M.com.

- (525) Jeżeli chodzi w szczególności o umowę [A], nie tylko prawa do wartości niematerialnych i prawnych objęte tą umową są nieporównywalne do wyłącznej i nieodwołalnej licencji udzielonej spółce LuxOpCo przez spółkę LuxSCS na mocy umowy licencyjnej, ale także umowa [A] dotyczy licznych dodatkowych usług, których spółka LuxSCS nie świadczy na mocy umowy licencyjnej. Umowa [A] dotyczy wielu usług, w szczególności rozwoju, hostingu i utrzymywania strony internetowej przeznaczonej do handlu elektronicznego. Nazwanie tej umowy [...] ⁽⁶⁵³⁾ także oznacza szerszy zakres tej relacji handlowej. W sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych nie uwzględniono tych różnic ani też nie wprowadzono korekt w zakresie porównywalności poza korektami dotyczącymi dostarczania danych klientów.
- (526) Jeżeli chodzi o drugie kryterium, tj. analizę funkcjonalną, Komisja ustaliła już, że spółka LuxSCS nie pełniła żadnej funkcji zwiększającej wartość wartości niematerialnych i prawnych. W szczególności spółka LuxSCS nie była zobowiązana do rozwoju i ulepszania wartości niematerialnych i prawnych, zarządzania nimi ani ich wykorzystywania, a także nie prowadziła żadnych działań marketingowych. Na mocy umów M.com Amazon US nie tylko tworzył i rozwijał własność intelektualną wykorzystywaną w ramach transakcji, ale także świadczył liczne usługi, w szczególności usługi w zakresie handlu elektronicznego, które na mocy umowy licencyjnej świadczy spółka LuxOpCo, a nie spółka LuxSCS.
- (527) Jeżeli chodzi o czwarte kryterium – warunki gospodarcze – Komisja stwierdza, że większość umów M.com odnosi się do terytorium Stanów Zjednoczonych Ameryki i dotyczy nieznacznie mniejszej wielkości sprzedaży.
- (528) Jeżeli chodzi o piąte kryterium – strategie gospodarcze przedsiębiorstw – umowy M.com zawarto ze sprzedawcami detalicznymi o ugruntowanej pozycji prowadzącymi sprzedaż stacjonarną w celu stworzenia zastępczego kanału dystrybucji. W przypadku umowy licencyjnej celem spółki LuxOpCo było wejście na europejski rynek handlu elektronicznego i przyłączenie się do jego wyjątkowego łańcucha dystrybucji, co zakładało wykorzystywanie wartości niematerialnych i prawnych ⁽⁶⁵⁴⁾.
- (529) Podsumowując, żadna z umów w sprawie własności intelektualnej zawarta między Amazonem a niepowiązanymi osobami trzecimi, w tym umowy M.com w ujęciu ogólnym i umowa [A] w ujęciu szczegółowym, nie stanowi porównywalnej transakcji na wolnym rynku, na podstawie której można ocenić wynagrodzenie wypłacane spółce LuxSCS z tytułu umowy licencyjnej, stosując metodę porównywalnej ceny niekontrolowanej. Stosowanie metody porównywalnej ceny niekontrolowanej opiera się na porównaniu warunków transakcji pomiędzy przedsiębiorstwami powiązanymi z warunkami transakcji pomiędzy przedsiębiorstwami niepowiązanymi ⁽⁶⁵⁵⁾. Aby takie porównanie miało znaczenie, cechy charakterystyczne rozważanych sytuacji muszą być wystarczająco porównywalne. Oznacza to, że żadna z ewentualnych różnic między porównywanymi sytuacjami nie może mieć istotnego wpływu na badany element z metodycznego punktu widzenia (np. cenę lub marżę) lub że można zastosować wystarczająco wiarygodne korekty (lub „korekty porównywalności”) w celu wyeliminowania wpływu takich różnic. Jak wyjaśniono w motywach 522–528, umowa licencyjna i umowy M.com różnią się w stopniu, który miałby istotny wpływ na warunki transakcji w przypadku uwzględnienia pięciu czynników porównywalności. Ponadto Komisja uważa, że nie można zastosować żadnej wystarczająco wiarygodnej korekty w celu zniesienia materialnych skutków tych różnic ⁽⁶⁵⁶⁾.

⁽⁶⁵³⁾ Podobnie w przypadku umowy [G], natomiast pozostałe umowy nazwano [...] w przypadku umów [H] i [B] oraz [...] w przypadku umowy [I].

⁽⁶⁵⁴⁾ Jak wyjaśniono w motywie 309, Luksemburg stwierdził również, że umów tych, w tym umowy [A], nie można wykorzystywać do celów analizy zgodnie z metodą porównywalnej ceny niekontrolowanej, ponieważ umowa ta odzwierciedla model biznesowy odbiegający od modelu stosowanego przez spółki LuxSCS i LuxOpCo.

⁽⁶⁵⁵⁾ Zob. motyw 253.

⁽⁶⁵⁶⁾ Zob. wytyczne OECD z 1995 r., pkt 1.15, i wytyczne OECD z 2010 r. i 2017 r., pkt 1.33.

- (530) W szczególności Amazon twierdzi, że transfer podstawowej technologii na mocy umowy [A] można oddzielić od pozostałych usług oraz że można zastosować wystarczająco wiarygodne korekty w celu wyeliminowania różnic pomiędzy tą umową a umową licencyjną⁽⁶⁵⁷⁾. Natomiast zgodnie z zeznaniem jednego z pracowników Amazona⁽⁶⁵⁸⁾ Amazon przyjął kompleksowe podejście do ustalania cen w ramach umów M.com i nie próbował ustalić osobno cen poszczególnych usług, które świadczył Amazon US⁽⁶⁵⁹⁾. W związku z tym niepraktyczne wydaje się określanie części wynagrodzenia Amazon US należnego jedynie za dostęp do wartości niematerialnych i prawnych wobec braku łatwych do zidentyfikowania korekt dotyczących materialnych usług świadczonych przez Amazon US z tytułu umowy [A] (takich jak utworzenie, rozwój, utrzymywanie i hosting stron internetowych, które to usługi świadczył zespół Amazon US).
- (531) Nawet przyjmując, że możliwy byłby transfer podstawowej technologii, wynagrodzenie z tytułu tego transferu na mocy umowy [A] musi być znacząco niższe niż wynagrodzenie obliczone w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych. W sprawozdaniu tym wynagrodzenie otrzymano poprzez dodanie szeregu opłat licencyjnych przewidzianych w umowie [A], w szczególności opłat dotyczących materialnych elementów umowy, takich jak korekta dotycząca zwiększenia kosztów pracy Amazona. W celu określenia zakładanego wynagrodzenia dodano szereg korekt dotyczących kosztów projektu i kosztów podstawowych oraz prowizji od sprzedaży należnych przez [A], w szczególności kosztów mających zrekomensować nadwyżkę zamówień i nadwyżkę zapasów. Koszty te są związane z fizycznym zarządzaniem działalnością w zakresie sprzedaży detalicznej. Nie są one związane z wartościami niematerialnymi i prawnymi przeniesionymi z tytułu tej umowy. Sprawozdanie dotyczące cen transferowych nie zawiera żadnego argumentu uzasadniającego ich włączenie do analizy stawki opłaty licencyjnej zgodnej z zasadą ceny rynkowej za wartości niematerialne i prawne⁽⁶⁶⁰⁾. Ponadto jeżeli chodzi o obliczanie dorozumianej opłaty licencyjnej, w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych nie uwzględniono ujemnego związku między poziomem kosztów prowizji a sprzedażą, do której zastosowanie miałyby te koszty. Ściślej rzecz ujmując, stawka prowizji ustalona w umowie [A] powinna maleć z roku na rok (z 5 % do 4 %) wraz ze zwiększeniem poziomu przewidywanej sprzedaży, którą miało generować przedsiębiorstwo [A] zgodnie z umową (sprzedaż miała wzrosnąć od wstępnej wielkości równej 350 mln USD do 750 mln USD). Oznacza to korzyści skali lub wzrost siły przetargowej usługobiorcy⁽⁶⁶¹⁾. W obliczeniach zawartych w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych uwzględniono natomiast jedynie stawki prowizji malejące do 4 % rocznie, jak przewidziano w umowie [A], nie zastanawiając się, czy stawki te byłyby uzasadnione w świetle znacznie wyższych poziomów sprzedaży przewidzianych w Europie (od 3,2 mld EUR w pierwszym roku po restrukturyzacji do 8,3 mld EUR w roku obrotowym 2010).
- (532) Wynik zastosowania metody porównywalnej ceny niekontrolowanej, jak określono w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych, był również zawyżony, co naraziło „spółkę LuxOpCo na ryzyko poniesienia strat”⁽⁶⁶²⁾. Oznacza to, że dochody generowane przez spółkę LuxOpCo dzięki wykorzystywaniu wartości niematerialnych i prawnych potencjalnie nie wystarczyłyby nie tylko do uiszczenia na rzecz spółki LuxSCS opłaty licencyjnej określonej na podstawie metody porównywalnej ceny niekontrolowanej, ale także do wynagrodzenia wszystkich pozostałych funkcji pełnionych przez spółkę LuxOpCo. Komisja zauważa, że istnieje niewielkie prawdopodobieństwo, aby niepowiązany licencjodawca zgodził się na metodę ustalania jego wynagrodzenia, która spowoduje, że będnie ponosił starty strukturalne⁽⁶⁶³⁾. Komisja zwraca również uwagę, że w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych odrzucono stosowanie metody porównywalnej ceny niekontrolowanej na podstawie umowy [A], ponieważ oceniono, że w przypadku analizy podziału zysków rezydualnych „prawdopodobieństwo uzyskania błędnych szacunków jest mniejsze”⁽⁶⁶⁴⁾.

⁽⁶⁵⁷⁾ Pismo Amazona z dnia 29 maja 2017 r. s. 5.

⁽⁶⁵⁸⁾ „Amazon Final Transcripts”: [wiceprezes działu „Technology – Software Development” spółki Amazon Corporate LLC, Stany Zjednoczone, były wiceprezes Kindle, Amazon Corporate LLC, Stany Zjednoczone], zeznanie złożone w toku procesu dnia 18 listopada 2014 r., pkt 35413540:24–25, pkt 3541:1–25, pkt 3542: 1–25; „Q: [...] And given that these deals involved services and technology, how did Amazon price them? A: Well, the way we priced these deals was essentially looking at them as a wholistic bundle [...]”.

⁽⁶⁵⁹⁾ Jak wyjaśniono w motywie 210, uznał to następnie Federalny Sąd Podatkowy Stanów Zjednoczonych.

⁽⁶⁶⁰⁾ Zob. motyw 144.

⁽⁶⁶¹⁾ Zob. zeznanie Amazona złożone podczas ostatniego procesu dnia 18 listopada 2014 r., [wiceprezes działu „Technology – Software Development” spółki Amazon Corporate LLC, Stany Zjednoczone, były wiceprezes Kindle, Amazon Corporate LLC, Stany Zjednoczone], pkt 3549:9–3550:1, pkt 3549: 10–25; pkt 3550: 1–10; „Volume impacted deal pricing pretty significantly. You can look at the – you can go through the various contracts across the M.coms and you will find that the larger ones, such as [C] and [A], they have a lower commission rate than the smaller ones such as [D] and [E] and [F], and so that was a reality of what the market forces would require, [...] And so the expectation that became predominant across all of the players in this market segment was that the bigger the sales volume, the lower the commission rate would be, and that found its way into, for example, [A] Amendment 3 is where we went from a single commission structure to a tiered base structure because [A] saw that their sales were doing very well and they predicted them to do very well over the course of the remainder of the agreement and they didn't want to be spending that much because they thought it wasn't competitive with their alternatives. And you saw the same thing in the [C] deal [...]”.

⁽⁶⁶²⁾ Pismo Amazona z dnia 5 marca 2015 r., pkt 129, s. 41.

⁽⁶⁶³⁾ Zob. motyw 322. Jak wskazano w wytycznych OECD z 1995 r., pkt 1.53: „Fakt, że przedsiębiorstwo przynoszące straty zawiera transakcje z członkami swojej grupy wielonarodowej przynoszącymi zyski, może zasugerować podatnikowi lub organom podatkowym, że wymagana jest ocena cen transferowych. Przedsiębiorstwo [przynoszące straty] prawdopodobnie nie otrzymuje właściwego wynagrodzenia od grupy wielonarodowej do której należy, biorąc pod uwagę korzyści uzyskiwane z tytułu działalności”. Zob. również wytyczne OECD z 2010 r., pkt 1.71, i wytyczne OECD z 2017 r., pkt 1.130.

⁽⁶⁶⁴⁾ Zob. motyw 153.

- (533) W swoim najnowszym piśmie Amazon twierdzi dodatkowo, że w odniesieniu do umowy licencyjnej można ustalić porównywalną cenę niekontrolowaną na podstawie stawki opłaty licencyjnej wynoszącej [4,5–5] % sprzedaży towarów brutto⁽⁶⁶⁵⁾. Na poparcie tego argumentu Amazon przywołuje swoją interpretację opinii wydanej przez Federalny Sąd Podatkowy Stanów Zjednoczonych. Jak wyjaśniono w motywie 210 i przypisie 352, Federalny Sąd Podatkowy Stanów Zjednoczonych nie określił jednak stawki opłaty licencyjnej wynoszącej [4,5–5] %, lecz stawkę tę obliczył Amazon do celów niniejszej decyzji. W każdym razie Komisja nie uważa, że taka stawka opłaty licencyjnej, ustalona w celu obliczenia płatności ryczałtowej dotyczącej umowy przystąpienia, stanowi wiarygodny element porównawczy pozwalający zastosować metodę porównywalnej ceny niekontrolowanej w celu określenia wynagrodzenia wolnorynkowego w odniesieniu do umowy licencyjnej.
- (534) Tytułem wstępu Komisja zauważa, że umowę przystąpienia zawarto w 2005 r., a luksemburskie organy podatkowe dowiedziały się o jej istnieniu w piśmie Amazona z dnia 20 kwietnia 2006 r. Nawet jeżeli Amazon i Luksemburg uważały, że wartość płatności z tytułu przystąpienia wynikająca z tej umowy stanowiła wiarygodny element porównawczy, luksemburskie organy podatkowe powinny były uwzględnić tę informację przy ponownym potwierdzaniu przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w grudniu 2006 r.
- (535) Komisja zauważa także, że Federalny Sąd Podatkowy Stanów Zjednoczonych wprowadził swoje korekty wartości płatności z tytułu przystąpienia, opierając się na porównaniu z umowami M.com, w szczególności z umową [A]⁽⁶⁶⁶⁾. Nawet jeżeli Federalny Sąd Podatkowy Stanów Zjednoczonych był w stanie oddzielić transfer podstawowej technologii od pozostałych usług objętych tą umową⁽⁶⁶⁷⁾, nie zmienia to faktu, że podczas porównania umowy licencyjnej z umowami M.com, w tym z umową [A], żadne z pięciu kryteriów porównywalności wymienionych i przeanalizowanych w motywach 522–528 nie jest spełnione. Te same rozważania zawarte w tych motywach mają zastosowanie w przypadku wykorzystania umowy przystąpienia jako elementu porównawczego w celu ustalenia cen w ramach umowy licencyjnej.
- (536) Należy zwrócić uwagę, że płatności z tytułu przystąpienia dotyczą jednorazowego przeniesienia praw do istniejących wcześniej wartości niematerialnych i prawnych. Płatności te nie obejmują funkcji dotyczących dalszego rozwijania i ulepszania wartości niematerialnych i prawnych oraz zarządzania nimi ani też związanego z tymi działaniami ryzyka, tj. funkcji, które określono w umowie o podziale kosztów i które pełniła spółka LuxOpCo. Funkcje te tworzą wartość nie tylko dla spółki LuxOpCo, ale także dla kontrahentów spółki LuxSCS, z którymi zawarto umowę o podziale kosztów: ATI i A9.
- (537) Federalny Sąd Podatkowy Stanów Zjednoczonych porównał umowę [A] zawartą między Amazon US a przedsiębiorstwem [A] oraz umowę przystąpienia zawartą między Amazon US a działalnością w Luksemburgu w ujęciu ogólnym, nie wprowadzając rozróżnienia między spółką LuxSCS a spółką LuxOpCo, ponieważ w amerykańskim systemie podatkowym spółki te uznaje się za jeden podmiot. Umowę [A] jako taką uznano za porównywalną z umową licencyjną zawartą między twórcą własności intelektualnej (Amazon US) a użytkownikiem własności intelektualnej (działalnością handlową prowadzoną w Europie w ujęciu ogólnym). Umowa licencyjna nie stanowi takiego ustalenia, ponieważ dotyczyła *de facto* biernego posiadacza własności intelektualnej (spółki LuxSCS), który udziela sublicencji na wartości niematerialne i prawne podmiotowi powiązanemu (spółce LuxOpCo), aby zapewniał ich rozwój, ulepszanie, zarządzanie nimi oraz ich wykorzystywanie w rozpatrywanym okresie. W związku z tym jeżeli należało wykorzystać wartość płatności z tytułu przystąpienia jako porównywalną cenę niekontrolowaną, byłaby ona właściwa jedynie do celów ustalenia wynagrodzenia wypłacanego przez spółkę LuxSCS na rzecz spółki LuxOpCo za funkcje pełnione przez spółkę LuxOpCo (biorąc pod uwagę wykorzystywane aktywa i ponoszone ryzyko) w ramach umowy licencyjnej. Jak wykazano w sekcji 9.2.1.1, spółka LuxSCS nie wniosła ani nie dodała żadnego wyjątkowego ani wartościowego wkładu w rozwój, utrzymywanie i ulepszanie wartości niematerialnych i prawnych, jak wskazano ponadto w umowie o podziale kosztów, ale przeniosła te funkcje na licencjobiorcę, spółkę LuxOpCo⁽⁶⁶⁸⁾. Tym samym spółka LuxSCS mogła domagać się udziału w zyskach przyznanych z tytułu umowy o podziale kosztów (własność prawna wartości niematerialnych i prawnych oraz związane z nimi utwory zależne) jedynie dlatego, że spółka LuxOpCo pełniła funkcje i ponosiła ryzyko przewidziane w tej umowie (jak wyjaśniono w sekcji 9.2.1.2).
- (538) Wskazują na to warunki umowy licencyjnej, na podstawie których spółka LuxOpCo otrzymała wyłączną i nieodwołalną licencję na wszystkie istniejące i przyszłe prawa spółki LuxSCS do wartości niematerialnych

⁽⁶⁶⁵⁾ Pismo Amazona z dnia 29 maja 2017 r.

⁽⁶⁶⁶⁾ Zob. motyw 210.

⁽⁶⁶⁷⁾ Jak wyjaśniono w motywie 210, Federalny Sąd Podatkowy Stanów Zjednoczonych uznał, że na mocy umowy [A] Amazon świadczył na rzecz [przedsiębiorstwa A] różne usługi dodatkowe, które nie były związane z wartościami niematerialnymi i prawnymi.

⁽⁶⁶⁸⁾ W sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych *ex post* z 2017 r. stwierdzono błędnie, że „the license of the Intangibles from LuxSCS to LuxOpCo [...] comes with a commitment by LuxSCS to maintain, update, and enhance those intangibles through ongoing investments under the CSA”. Jak wyjaśniono w sekcji 2.1.2.3, spółka LuxOpCo przejmuje to zobowiązanie („commitment”), ponieważ udzielono jej nieodwołalnej i wyłącznej licencji na rozwijanie, ulepszanie i wykorzystywanie wartości niematerialnych i prawnych posiadanych przez spółkę LuxSCS.

i prawnych na czas nieokreślony, a także analiza funkcjonalna przeprowadzona w sekcjach 9.2.1.1 i 9.2.1.2. Chociaż można zawrzeć umowę licencyjną między podmiotami niepowiązanymi a powiązanymi zgodnie z zasadą ceny rynkowej podobną do związku pomiędzy licencjodawcą i licencjobiorcą w umowie [A], trudno wyobrazić sobie umowę sublicencyjną zawartą między podmiotami niepowiązanymi porównywalną z umową licencyjną.

9.2.1.3.2. Metoda podziału zysków i MMTN

- (539) Ponieważ nie istnieje żaden element bezpośrednio porównywalny z umową licencyjną⁽⁶⁶⁹⁾, metoda zysku transakcyjnego jest najwłaściwszą metodą dotyczącą cen transferowych do celów ustalenia ceny transferowej tej transakcji wewnątrz grupy w niniejszym przypadku. Jak wyjaśniono w motywie 251, w wytycznych OECD opisano dwie metody ustalania cen transferowych oparte na transakcjach: MMTN i metodę podziału zysków. Istnieją dwa podejścia do stosowania metody podziału zysków: analiza udziału i analiza rezydualna. Analiza rezydualna jest często nazywana „analizą podziału zysków rezydualnych”.
- (540) W sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych miano obliczyć zakres pełnej konkurencji w odniesieniu do umowy licencyjnej na podstawie metody podziału zysków rezydualnych⁽⁶⁷⁰⁾. Bardziej szczegółowa analiza tej oceny wykazuje natomiast, że w rzeczywistości zastosowaną metodą dotyczącą cen transferowych była MMTN. W pierwszej kolejności zastosowano zatem MMTN w celu ustalenia wynagrodzenia wolnorynkowego w wysokości [4–6] % kosztów operacyjnych spółki LuxOpCo za jej rzekomo bieżące funkcje, natomiast w drugiej kolejności przyznano 100 % pozostałych zysków spółce LuxSCS z tytułu opłaty licencyjnej za wykorzystywanie wartości niematerialnych i prawnych przez spółkę LuxOpCo. Zastosowanie metody podziału zysków rezydualnych zakłada, że zyski rezydualne, po wypłaceniu wynagrodzenia za „bieżące funkcje” w ramach transakcji wewnątrz grupy, dzieli się pomiędzy strony transakcji między podmiotami powiązanymi w celu wynagrodzenia ich wyjątkowego i wartościowego wkładu⁽⁶⁷¹⁾. W niniejszej sprawie 100 % zysków rezydualnych przyznano jednak spółce LuxSCS, nie przedstawiając żadnego uzasadnienia w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych, ponieważ w sprawozdaniu tym nie określono sposobu, w jaki wkład (z uwzględnieniem pełnionych funkcji, wykorzystywanych aktywów i ponoszonego ryzyka) spółki LuxSCS mógłby uzasadniać przyznanie tej spółce wszystkich zysków rezydualnych. W sprawozdaniu tym wskazano wyłącznie, że zyski rezydualne „may be considered to be attributable to the Intangibles licensed by LuxOpCo from LuxSCS” (można uznać za związane z wartościami niematerialnymi i prawnymi, na które spółka LuxSCS udzieliła licencji spółce LuxOpCo)⁽⁶⁷²⁾.
- (541) Brak podziału zysków rezydualnych pomiędzy spółkami LuxSCS i LuxOpCo w ocenie ceny transferowej zawartej w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych wskazuje, że uznano, iż tylko jedna z tych stron umowy licencyjnej, tj. spółka LuxSCS, wnosi wyjątkowy i wartościowy wkład. Oznacza to, że w rzeczywistości w celu określenia zakresu pełnej konkurencji tej transakcji zastosowano jednostronną metodę dotyczącą cen transferowych, tj. MMTN⁽⁶⁷³⁾. Informację tę potwierdził Luksemburg⁽⁶⁷⁴⁾.
- (542) W świetle analizy funkcjonalnej przeprowadzonej w sekcjach 9.2.1.1 i 9.2.1.2 Komisja uznaje, że wyłącznie jedna ze stron umowy licencyjnej wnosi wyjątkowy i wartościowy wkład i że w związku z tym MMTN jest najwłaściwszą metodą dotyczącą cen transferowych w celu oceny wynagrodzenia należnego z tytułu umowy licencyjnej. Jak wykazano powyżej, stroną, która pełni wyjątkowe i wartościowe funkcje w tej transakcji, jest jednak spółka LuxOpCo, a nie spółka LuxSCS. Na tej podstawie stroną testowaną w odniesieniu do zastosowania MMTN powinna być spółka LuxSCS, a nie spółka LuxOpCo, jak wyjaśniono w sekcji 9.2.1.4.

⁽⁶⁶⁹⁾ Zob. motyw 529.

⁽⁶⁷⁰⁾ Zob. motyw 153.

⁽⁶⁷¹⁾ Zob. motyw 256.

⁽⁶⁷²⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych, s. 31.

⁽⁶⁷³⁾ Zob. również sprawozdanie dotyczące cen transferowych *ex post* z 2017 r., s. 19: „For the party that does not make a unique and valuable contribution, like any other one-sided method, the TNMM tends to mathematically give the same effect as a residual profit split method as only a remuneration for the routine functions can be allocated and no residual profit can be attributed to that party. The TNMM is under the circumstances of the case, the most appropriate method for an *ex post* analysis of the outcomes of the royalty transaction given that other available methods do not provide a more reliable basis for testing the transaction”.

⁽⁶⁷⁴⁾ Jak wyjaśniono w motywie 301, Luksemburg uściślił w swoich uwagach dotyczących decyzji o wszczęciu postępowania, że w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego zatwierdzono metodę ustalania cen transferowych opartą na MMTN. Luksemburskie organy podatkowe twierdzą, że przyjęcie MMTN jako właściwej metody dotyczącej ceny transferowej w niniejszym przypadku uwzględniło analizę funkcjonalną zawartą w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych.

9.2.1.4. Zastosowanie MMTN w niniejszej sprawie

- (543) Jak wyjaśniono w motywie 255, zastosowanie MMTN wymaga po pierwsze wyboru strony testowanej, a po drugie wyboru odpowiedniego wskaźnika poziomu zysku w celu analizy zysków, które mają zostać osiągnięte, na podstawie funkcji pełnionych przez stronę testowaną w transakcji między podmiotami powiązаныmi, przy uwzględnieniu aktywów, które wykorzystuje ta strona, i ryzyka, które ponosi.

9.2.1.4.1. Stroną testowaną powinna być spółka LuxSCS

- (544) W celu zastosowania MMTN należy wybrać „stronę testowaną” w oparciu o analizę funkcjonalną (obejmującą wykorzystywane aktywa i ponoszone ryzyko) wszystkich stron transakcji wewnątrz grupy ⁽⁶⁷⁵⁾. Stroną testowaną jest co do zasady strona, w stosunku do której można zastosować MMTN w najbardziej wiarygodny sposób i w odniesieniu do której można znaleźć najbardziej wiarygodne elementy porównawcze; najczęściej jest to strona, która pełni najmniej złożone funkcje ⁽⁶⁷⁶⁾. MMTN uznaje się za właściwą metodę w celu zbadania wynagrodzenia wolnorynkowego strony, która nie wnosi żadnego wyjątkowego ani wartościowego wkładu w związku z transakcją, która jest przedmiotem analizy cen transferowych ⁽⁶⁷⁷⁾.
- (545) W przypadku metody ustalania cen transferowych zatwierdzonej w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego jako stroną testowaną w ramach stosowania MMTN wybrano spółkę LuxOpCo. W sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych uzasadniono ten wybór, argumentując, że spółka LuxOpCo pełni najmniej złożone funkcje w ramach relacji ze spółką LuxSCS, ponieważ w odróżnieniu od spółki LuxSCS nie posiada wartościowych praw własności intelektualnej i nie naraża się na znaczne ryzyko transakcyjne w ramach prowadzenia swojej bieżącej działalności ⁽⁶⁷⁸⁾.
- (546) Rozumowanie to dowodzi istnienia niejasności co do rozróżnienia pomiędzy złożonością posiadanych aktywów a złożonością funkcji pełnionych przez strony transakcji wewnątrz grupy, której cena jest ustalana. Jak wyjaśniono w motywie 430, nie istnieją żadne podstawy pozwalające zakładać, że przedsiębiorstwo powiązane należące do grupy, które udziela licencji na wartości niematerialne i prawne innej spółce należącej do grupy, pełni bardziej złożone funkcje niż ta spółka, z tego prostego powodu, że posiada własność prawną złożonych wartości. Do celów ustalania cen transferowych sama własność prawna składnika wartości niematerialnych i prawnych nie przyznaje żadnego prawa do ostatecznego zachowania obrotu uzyskanego poprzez wykorzystywanie tego składnika wartości niematerialnych i prawnych. Wynagrodzenie strony transakcji wewnątrz grupy zależy z jednej strony od funkcji, które pełni, od aktywów, które wykorzystuje, i od ryzyka, które ponosi, a z drugiej strony od wkładu wniesionego przez pozostałe podmioty powiązane, z uwzględnieniem funkcji, które pełnią, aktywów, które wykorzystują, i ryzyka, które ponoszą ⁽⁶⁷⁹⁾. Jak wyjaśniono w sekcji 9.2.1.1.3, całe ryzyko, które można było umownie przypisać spółce LuxSCS i które było w rzeczywistości bardzo ograniczone, biorąc pod uwagę umowę licencyjną, nie odpowiada rzeczywistemu zachowaniu stron.
- (547) W niniejszym przypadku luksemburskie organy podatkowe powinny były odrzucić oświadczenie Amazona, zgodnie z którym sama własność prawna wartości niematerialnych i prawnych stanowi „wyjątkowy wkład” ⁽⁶⁸⁰⁾, za który spółka LuxSCS musi otrzymywać wynagrodzenie składające się z niemal całego zysku osiąganego

⁽⁶⁷⁵⁾ Wybór strony testowanej jest konieczny wyłącznie wówczas, gdy stosuje się metodę koszt plus, metodę „odsprzedaż minus” lub MMTN – zob. pkt 3.18 wytycznych OECD z 2010 r. i z 2017 r. Wymóg ten przedstawiono także w pkt 2.38, 3.26 i 3.43 wytycznych OECD z 1995 r.

⁽⁶⁷⁶⁾ Zob. również pkt 2.59 i 9.79 wytycznych OECD z 2010 r.

⁽⁶⁷⁷⁾ Wytyczne OECD z 2010 r., pkt 2.59: „Metoda marży transakcyjnej netto prawdopodobnie nie będzie wiarygodna, jeżeli obydwie strony transakcji wnoszą wyjątkowy i wartościowy wkład [...]. W takim przypadku metoda transakcyjna podziału zysków będzie na ogół najwłaściwsza [...]. Metodę jednostronną (metodę tradycyjną opartą na transakcjach lub metodę marży transakcyjnej netto) można natomiast stosować w przypadkach, gdy jedna ze stron wnosi cały wyjątkowy wkład w transakcje między podmiotami powiązаныmi, a druga strona nie wnosi żadnego wyjątkowego wkładu”. Zob. również wytyczne OECD z 2017 r., pkt 2.65.

⁽⁶⁷⁸⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych, s. 30–31.

⁽⁶⁷⁹⁾ Jak wskazano w wytycznych OECD z 2017 r., pkt 6.42: „[...] Tym samym w przypadku składnika wartości niematerialnych i prawnych opracowanego wewnętrznie, jeżeli właściciel prawny nie pełni żadnej funkcji, nie wykorzystuje żadnego składnika aktywów, ani nie ponosi żadnego istotnego ryzyka oraz jeżeli działa jedynie jako podmiot będący posiadaczem prawa, właściciel prawny nie będzie miał ostatecznie prawa do żadnej części dochodów osiąganych przez grupę przedsiębiorstw wielonarodowych z tytułu wykorzystywania danego składnika wartości niematerialnych i prawnych, poza ewentualnym wynagrodzeniem wolnorynkowym odpowiadającym posiadaniu prawa”.

⁽⁶⁸⁰⁾ Pismo Amazona z dnia 5 marca 2015 r., pkt 91, s. 30.

w ramach całej działalności handlowej spółki LuxOpCo. Organy te powinny raczej wymagać analizy funkcjonalnej wykazującej, że spółka LuxSCS pełni wyjątkowe i wartościowe funkcje związane z tym składnikiem wartości, którą pominięto zupełnie w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych. O ile bezsprzeczny jest fakt, że spółka LuxOpCo nie powinna posiadać wyłącznego i nieodwołanego prawa do wykorzystywania wartości niematerialnych i prawnych ani udzielać na nie sublicencji, nie zwracając spółce LuxSCS kosztów związanych z umową przystąpienia i umową o podziale kosztów, które ponosi ta spółka, to od funkcji pełnionych odpowiednio przez spółkę LuxSCS i przez spółkę LuxOpCo w związku z wartościami niematerialnymi i prawnymi zależeć będzie, czy spółka LuxSCS powinna otrzymywać wynagrodzenie przekraczające tę kwotę.

- (548) Chociaż w rozpatrywanym okresie spółka LuxSCS była właścicielem prawnym wartości niematerialnych i prawnych, analiza funkcjonalna przeprowadzona w sekcji 9.2.1.1 wykazuje, że spółka ta nie pełniła żadnej aktywnej i kluczowej funkcji związanej z rozwojem i ulepszaniem wartości niematerialnych i prawnych, ich utrzymywaniem ani wykorzystywaniem, która uzasadniałaby przyznanie jej niemalże całości zysków generowanych przez spółkę LuxOpCo w ramach działalności w zakresie sprzedaży detalicznej i usług Amazona w Europie. Spółka LuxSCS posiadała wartości niematerialne i prawne jedynie na potrzeby europejskiej działalności prowadzonej za pośrednictwem europejskich stron internetowych (to znaczy działalności handlowej prowadzonej przez spółkę LuxOpCo). Z analizy funkcjonalnej przeprowadzonej w sekcji 9.2.1.2 wynika, że wszystkie faktyczne prawa związane z rozwojem i ulepszaniem wartości niematerialnych i prawnych, zarządzaniem nimi oraz ich wykorzystywaniem na terytorium Europy przyznano wyłącznie i nieodwołalnie spółce LuxOpCo na cały okres użytkowania tych wartości⁽⁶⁸¹⁾. Ponadto to spółka LuxOpCo, przy wsparciu ze strony europejskich przedsiębiorstw powiązanych⁽⁶⁸²⁾, pełniła w rzeczywistości wszystkie istotne funkcje, wykorzystywała wszystkie istotne aktywa i ponosiła całe istotne ryzyko związane nie tylko z wykorzystywaniem wartości niematerialnych i prawnych, ale także z ich rozwojem, zarządzaniem nimi oraz ich utrzymywaniem. Spółka LuxOpCo pełniła także funkcję siedziby oraz szereg wyjątkowych i wartościowych funkcji mających znaczenie dla kluczowych elementów kształtujących wartość działalności Amazona, tj. asortymentu, ceny i łatwości użytkowania. Wszystko to wynika z warunków umowy licencyjnej, a także z analizy funkcjonalnej przedstawionej w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych, w której wskazano, że spółka LuxSCS pełniła jedynie bierne funkcje spółki będącej posiadaczem wartości niematerialnych i prawnych zarządzającej własnością intelektualną, której jest posiadaczem⁽⁶⁸³⁾.
- (549) Chociaż we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego i w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych wyjaśniono, że spółka LuxSCS miała działać jako spółka będąca posiadaczem wartości niematerialnych i prawnych, a spółka LuxOpCo jako główny podmiot prowadzący europejską działalność⁽⁶⁸⁴⁾, podczas rozpatrywania tego wniosku luksemburskie organy podatkowe nie wzięły pod uwagę żadnej z tych funkcji i przyjęły propozycję metody ustalania cen transferowych. Organy podatkowe wolały się oprzeć na błędnym i nieuzasadnionym twierdzeniu Amazona, zgodnie z którym spółka LuxSCS pełniła wyjątkowe i wartościowe funkcje związane z wartościami niematerialnymi i prawnymi, podczas gdy spółka LuxOpCo pełniła jedynie bieżące funkcje zarządcze wiążące się z ograniczonym ryzykiem⁽⁶⁸⁵⁾. W świetle analizy funkcjonalnej przeprowadzonej w sekcjach 9.2.1.1 i 9.2.1.2 to jednak spółka LuxSCS, a nie spółka LuxOpCo, jest najmniej złożonym podmiotem. W związku z tym jako stroną testowaną w odniesieniu do stosowania MMTN w celu ustalenia cen w ramach umowy licencyjnej należało wybrać spółkę LuxSCS.

⁽⁶⁸¹⁾ Jak wskazano w wytycznych OECD z 2017 r., pkt 6.89: „W ramach transakcji dotyczących przeniesienia wartości niematerialnych i prawnych lub praw do wartości niematerialnych i prawnych niezwykle ważne jest precyzyjne określenie charakteru wartości niematerialnych i prawnych lub praw do wartości niematerialnych i prawnych, których dotyczy przeniesienie pomiędzy przedsiębiorstwami powiązanymi. Jeżeli istnieją ograniczenia dotyczące przenoszonych praw, również ważne jest określenie charakteru tych ograniczeń i całego zakresu przenoszonych praw. W tym zakresie należy zauważyć, że zastosowane określenia transakcji nie są w żaden sposób decydujące do celów analizy cen transferowych. Tym samym w przypadku przeniesienia wyłącznego prawa do wykorzystywania patentu w państwie X decyzja podatnika o uznaniu tej transakcji za sprzedaż wszystkich uprawnień wynikających z patentu w państwie X albo za udzielenie wyłącznej licencji na bezterminowe wykorzystywanie części światowych licencji nie ma wpływu na określenie ceny wolnorynkowej, o ile w obydwu przypadkach transakcja, której cena jest ustalana, dotyczy przeniesienia wyłącznych praw do wykorzystywania patentu w państwie X w pozostałym okresie jego użytkowania. W związku z tym analiza funkcjonalna musi umożliwiać precyzyjne określenie charakteru przenoszonych praw do wartości niematerialnych i prawnych”.

⁽⁶⁸²⁾ Jak wskazano w motywach 189–192, europejskie przedsiębiorstwa powiązane świadczą w szczególności usługi wspierające spółkę LuxOpCo i otrzymują za te usługi wynagrodzenie zgodnie z metodą koszt plus.

⁽⁶⁸³⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych, s. 13.

⁽⁶⁸⁴⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych, s. 13 i 30.

⁽⁶⁸⁵⁾ Komisja zauważa, że niedociągnięcia te – wskazane już w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych i potwierdzone w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego – zostały powtórzone zarówno w badaniu z 2014 r. (zob. motywy 324), jak i w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych *ex post* z 2017 r. (zob. motywy 386–387). W tym ostatnim sprawozdaniu funkcje spółki LuxOpCo przedstawiono jako funkcje mające ograniczoną wartość i bieżący charakter. Także ryzyko, które ponosi spółka LuxOpCo, określono jako niskie. Jeżeli chodzi o aktywa, w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych *ex post* z 2017 r. wskazano również wyraźnie, że spółka LuxOpCo „does not own, manage or control any IP rights”. W tym zakresie w sprawozdaniu pominięto fakt, że spółce LuxOpCo przyznano wyłączną i nieodwołalną licencję na wartości niematerialne i prawne w całym okresie użytkowania tych wartości na rynku europejskim oraz że na mocy praw, które przyznano jej w umowie licencyjnej, dalej rozwijała i ulepszała wartości niematerialne i prawne oraz zarządzała nimi na własny rachunek i na własne ryzyko. Jak ustalono już w sekcji 9.2.1.2, chodzi tu o nieprawidłowy opis i wyraźne przeinaczenie funkcji, aktywów i ryzyka spółki LuxOpCo. Zob. sprawozdanie dotyczące cen transferowych *ex post* z 2017 r., ss. 31–32.

9.2.1.4.2. Wskaźnik zysku

- (550) Wybór wskaźnika zysku podczas stosowania MMTN musi odzwierciedlać wartość funkcji, które pełni strona testowana w ramach transakcji między podmiotami powiązаныmi, przy uwzględnieniu aktywów, które wykorzystuje, i ryzyka, które ponosi⁽⁶⁸⁶⁾; musi opierać się na obiektywnych danych i musi być możliwy do zmierzenia w wystarczająco wiarygodny i spójny sposób. Podczas stosowania MMTN zysk netto jest co do zasady ważony kosztami w odniesieniu do produkcji i działalności usługowej, sprzedażą w odniesieniu do działalności w zakresie sprzedaży i aktywami w odniesieniu do działalności wymagającej znacznego wykorzystania aktywów⁽⁶⁸⁷⁾. Spółka LuxSCS nie odnotowuje żadnej sprzedaży ani nie ponosi żadnego ryzyka związanego z wartościami niematerialnymi i prawnymi, dlatego też koszty, które ponosi bezpośrednio, uznaje się za najbardziej wiarygodny wskaźnik wartości pełnionych przez nią ograniczonych funkcji (z uwzględnieniem aktywów i ryzyka tej spółki). Właściwym wskaźnikiem poziomu zysku w niniejszym przypadku jest zatem marża na całkowitych rozważanych kosztach.
- (551) Jeżeli chodzi o określanie podstawy kosztów, do której należy stosować marżę w niniejszym przypadku, spółka LuxSCS nie pełniła żadnej funkcji o wartości dodanej w związku z rozwojem i ulepszaniem wartości niematerialnych i prawnych, zarządzaniem nimi lub ich wykorzystywaniem, nie wykorzystywała aktywów ani nie ponosiła w tym zakresie żadnego rzeczywistego ryzyka. Spółka ta pełniła jedynie funkcję pośrednika, przenosząc na spółkę LuxOpCo koszty ponoszone w związku z umową przystąpienia i umową o podziale kosztów, a także przenosząc na A9 i ATI część opłat licencyjnych otrzymywanych od spółki LuxOpCo z tytułu umowy licencyjnej w wysokości tych kosztów. Ponadto spółka LuxSCS nie mogła domagać się udziału w zyskach z umowy o podziale kosztów, ponieważ zgodnie z umową licencyjną spółka LuxOpCo pełniła funkcje i ponosiła ryzyko, które przypisano spółce LuxSCS na mocy umowy o podziale kosztów w rozpatrywanym okresie⁽⁶⁸⁸⁾. Wszelkie wynagrodzenie pobrane przez spółkę LuxSCS w ramach realizacji umowy licencyjnej powinno zatem odzwierciedlać fakt, że wkład ten wniosła spółka LuxOpCo⁽⁶⁸⁹⁾.
- (552) Wbrew oświadczeniom Amazona⁽⁶⁹⁰⁾ opłata licencyjna, którą zatwierdzono w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, nie została obniżona na podstawie funkcji związanych z rozwojem i ulepszaniem wartości niematerialnych i prawnych, zarządzaniem nimi ani ich wykorzystywaniem, które pełniła spółka LuxOpCo⁽⁶⁹¹⁾. Punkt 3.1 umowy licencyjnej, zgodnie z którym spółka LuxOpCo świadczy usługi wewnętrzne na rzecz spółki LuxSCS, wyraźnie stanowi, co następuje: „the parties agree that the License Fee set forth in exhibit A shall be the sole consideration for the licenses granted and services provided under this

⁽⁶⁸⁶⁾ W tym kontekście zob. pkt 2.87 wytycznych OECD z 2010 r., który stanowi, co następuje: „Mianownik powinien się opierać na odnośnych wskaźnikach wartości funkcji pełnionych przez stronę testowaną w badanej transakcji z uwzględnieniem wykorzystanych aktywów i poniesionego ryzyka”. Zob. również wytyczne OECD z 2017 r., pkt 2.93.

⁽⁶⁸⁷⁾ Dokument sekretariatu OECD dotyczący metod ustalania cen transferowych, lipiec 2010 r., pkt 17.

⁽⁶⁸⁸⁾ Jak wskazano w wytycznych OECD z 1995 r., pkt 8.8: „Elementem odróżniającym wkład w umowę o podziale kosztów od zwykłego transferu towarów lub usług wewnątrz grupy jest fakt, że świadczenie wzajemne planowane przez uczestników stanowi w całości lub częściowo oczekiwaną korzyść dla każdego z nich, wynikającą z połączenia zasobów i wiedzy fachowej. Przedsiębiorstwa niepowiązane faktycznie zawierają umowy o podziale kosztów i ryzyka, jeżeli istnieje wspólna potrzeba, na którą mogą odpowiedzieć dla obojga korzyści. Przykładowo podmioty niepowiązane działające w warunkach pełnej konkurencji mogą chcieć dokonać podziału ryzyka (zwłaszcza dotyczącego badań w dziedzinie nowoczesnych technologii), aby obniżyć do minimum straty mogące wynikać z działalności, lub mogą chcieć przeprowadzić podział kosztów lub wspólny rozwój w celu uzyskania oszczędności, ewentualnie korzyści skali, lub w celu zwiększenia wydajności i produktywności, w stosownych przypadkach wykorzystując mocne strony i wiedzę ekspercką każdego z podmiotów”. Zob. również wytyczne OECD z 2010 r., pkt 8.8, i wytyczne OECD z 2017 r., pkt 8.12.

⁽⁶⁸⁹⁾ W swoim piśmie z dnia 28 października 2015 r. pt. „Role of European Entities”, s. 2, i w piśmie pt. „Meeting with the Case Team”, s. 4, Amazon stwierdza, że spółka LuxSCS utrzymuje i rozwija wartości niematerialne i prawne przeprowadzając znaczne inwestycje („significant investments”). Jak wyjaśniła Komisja w sekcji 9.2.1.1, spółka LuxSCS nie pełniła jednak w rzeczywistości żadnej funkcji o wartości dodanej związanej z rozwojem wartości niematerialnych i prawnych. Odsyłając do umowy o podziale kosztów, Amazon wydaje się sugerować, że działalność związaną z rozwojem, którą prowadzą w Stanach Zjednoczonych A9 i ATI, należy uznać za funkcje spółki LuxSCS właściwe do oceny przedmiotowej transakcji. Jak wyjaśniono natomiast w motywie 427, A9 i ATI pełniły wspomniane funkcje na własny rachunek, a także, jak wynika z rocznych sprawozdań sporządzonych z tytułu umowy o podziale kosztów, sama spółka LuxSCS nie wnosi wkładu w rozwój na podstawie umowy o podziale kosztów. Gdyby spółka ta pełniła jedną lub kilka z funkcji, które przypisano jej w umowie o podziale kosztów, działalność ta znalazłaby odzwierciedlenie w uwspólnieniu kosztów. A9 i ATI otrzymują zatem wynagrodzenie za funkcje pełnione w związku z wartościami niematerialnymi i prawnymi za pośrednictwem kosztów rozwoju.

⁽⁶⁹⁰⁾ Zob. motyw 206.

⁽⁶⁹¹⁾ Jak wyjaśniono w pkt 6.18 wytycznych OECD z 1995 r. i z 2010 r.: „Ważne jest również uwzględnienie wartości usług, takich jak pomoc techniczna i szkolenia pracowników, które może świadczyć twórca w związku z przeniesieniem. Podobnie konieczne może być uwzględnienie korzyści zapewnianych licencjodawcy przez licencjobiorcę w postaci ulepszenia produktów lub procesów”. Zob. również wytyczne OECD z 2017 r., pkt 6.75: „Zasady wymienione w niniejszej sekcji B należy stosować w różnych sytuacjach związanych z rozwojem, ulepszaniem, utrzymywaniem, ochroną i wykorzystywaniem wartości niematerialnych i prawnych. Kluczową kwestią w każdym przypadku jest to, że przedsiębiorstwa powiązane przyczyniające się do rozwoju, ulepszenia, utrzymywania, ochrony lub wykorzystywania wartości niematerialnych i prawnych, których inny członek danej grupy przedsiębiorstw wielonarodowych jest właścicielem prawnym, muszą otrzymać wynagrodzenie wolnorynkowe z tytułu pełnionych przez siebie funkcji, ryzyka, które ponoszą, oraz aktywów, które wykorzystują. [...]”

Agreement”⁽⁶⁹²⁾. W rzeczywistości spółka LuxSCS nie poniosła bezpośrednich ani pośrednich kosztów związanych z wartościami niematerialnymi i prawnymi, z wyjątkiem określonych ograniczonych kosztów, które są związane z zarządzaniem własnością prawną wartości niematerialnych i prawnych.

- (553) W związku z tym koszty przystąpienia i związane z umową o podziale kosztów należy wyłączyć z podstawy kosztów jako koszty przeniesione, tj. przy ustalaniu wynagrodzenia wolnorynkowego spółki LuxSCS na podstawie umowy licencyjnej nie należy stosować do nich żadnej marży. Ponieważ spółka LuxSCS nie pełni żadnej funkcji, nie wykorzystuje żadnych aktywów ani nie ponosi żadnego ryzyka związanego z rozwojem, ulepszaniem wartości niematerialnych i prawnych, zarządzaniem nimi oraz ich wykorzystywaniem, podmiot niepowiązany zazwyczaj nie płaciłby spółce LuxSCS żadnej marży od tych kosztów⁽⁶⁹³⁾. Podobnie koszty związane ze sprzedażą zapasów wewnątrz grupy w 2006 r. należy również wyłączyć z podstawy kosztów, ponieważ wydaje się, że jest to pojedynczy koszt, który nie jest związany z zapewnianiem wartości niematerialnych i prawnych, lecz z restrukturyzacją działalności europejskiej, gdy spółka LuxSCS reorganizowała działalność swoich spółek zależnych. W tym zakresie można mówić o działalności udziałowca, która nie powinna podlegać żadnej marży⁽⁶⁹⁴⁾.
- (554) Jeżeli chodzi o funkcje pełnione przez spółkę LuxSCS w rozpatrywanym okresie, ogólne usługi administracyjne opisane w motywie 429 zlecano na zasadzie outsourcingu i nie wiązały się one ze znacznym ryzykiem. Usługi te można zdefiniować według kosztów, które bezpośrednio generują⁽⁶⁹⁵⁾. Koszty te były związane z udziałem kosztów luksemburskich przypisanych spółce LuxSCS w związku z zarządzaniem własnością prawną wartości niematerialnych i prawnych, takich jak niektóre koszty niezbędne do utrzymania tej własności prawnej. Chociaż nie przedstawiono żadnych dowodów potwierdzających, że spółka LuxSCS faktycznie podejmowała w sposób aktywny kluczowe decyzje związane z ochroną wartości niematerialnych i prawnych w Europie, za które odpowiedzialność w rzeczywistości przeniesiono na spółkę LuxOpCo, Komisja może jednak zaakceptować uwzględnienie tych kosztów w podstawie kosztów do celów zastosowania MMTN, pod warunkiem że odpowiadają one faktycznym funkcjom pełnionym przez spółkę LuxSCS. Wydaje się, że koszty te byłyby wówczas związane z utrzymywaniem przez spółkę LuxSCS własności prawnej wartości niematerialnych i prawnych w Europie.
- (555) W związku z tym oprócz refakturowania kosztów przeniesionych związanych z umową przystąpienia i umową o podziale kosztów (tj. kosztów przystąpienia i związanych z umową o podziale kosztów) spółka LuxSCS powinna być wynagradzana marżą na podstawie kosztów składającą się wyłącznie z kosztów poniesionych w związku z zewnętrznymi usługami zleconymi w celu zachowania własności prawnej wartości niematerialnych i prawnych, jak opisano w motywie 429, w zakresie, w jakim koszty te faktycznie odpowiadają funkcjom pełnionym rzeczywiście w imieniu spółki LuxSCS. Tego rodzaju poziom wynagrodzenia gwarantuje wynik w warunkach pełnej konkurencji, ponieważ prawidłowo odzwierciedla wkład spółki LuxSCS w umowę licencyjną.

9.2.1.4.3. Określenie odpowiedniej marży

- (556) Określenie odpowiedniej marży stosowanej do wybranego wskaźnika zysku wymaga zwykle analizy porównywalności. Taka analiza zakłada porównanie transakcji między podmiotami powiązanymi z porównywalną transakcją lub porównywalnymi transakcjami na wolnym rynku. Transakcje uważa się za porównywalne, jeżeli żadna z różnic między nimi nie może mieć istotnego wpływu na badany czynnik z metodycznego punktu widzenia (np. cenę lub marżę) lub jeżeli można zastosować wystarczająco wiarygodne korekty w celu wyeliminowania istotnych skutków takich różnic⁽⁶⁹⁶⁾.

⁽⁶⁹²⁾ Jak wyjaśniła Komisja w sekcji 2.5 powyżej, zarówno prawo luksemburskie, jak i ramy OECD stanowią, że wszelkie usługi wewnątrzgrupowe świadczone przez spółkę LuxOpCo powinny umożliwiać spółce LuxOpCo nie tylko refakturowanie kosztów na spółkę LuxSCS, ale także otrzymywanie wynagrodzenia wolnorynkowego oprócz poniesionych kosztów.

⁽⁶⁹³⁾ Podczas stosowania MMTN ze spółką LuxSCS jako stroną testowaną za wskazówkę może służyć pkt 7.36 wytycznych OECD z 1995 r. i z 2010 r.; stanowi on, że „[j]eżeli przedsiębiorstwo powiązane działa wyłącznie jako przedstawiciel lub pośrednik w świadczeniu usług, przy stosowaniu metody koszt plus konieczne jest, aby zwrot lub marża były na poziomie odpowiednim do wykonywania obowiązków przedstawiciela, a nie świadczenia samych usług. W takim przypadku nie zawsze konieczne jest ustalenie ceny wolnorynkowej poprzez zastosowanie marży do ceny netto usług, lecz raczej poprzez zastosowanie marży do kosztów nieodłącznie związanych z samą funkcją przedstawiciela [...]. Przykładowo przedsiębiorstwo powiązane może ponieść koszty wynajmu powierzchni reklamowych w imieniu członków grupy, które członkowie grupy ponosiliby bezpośrednio, gdyby byli niepowiązani. W takim przypadku właściwe może być przeniesienie tych wydatków na beneficjentów z grupy bez stosowania marży i zastosowanie marży jedynie w odniesieniu do wydatków poniesionych przez pośrednika z tytułu wykonywania obowiązków przedstawiciela”. Zob. również wytyczne OECD z 2017 r., pkt 7.34. Zob. motywy 242 i 263.

⁽⁶⁹⁴⁾ Zob. motyw 264.

⁽⁶⁹⁵⁾ Zob. motyw 429.

⁽⁶⁹⁶⁾ Wytyczne OECD z 1995 r., 2010 r. i 2017 r., glosariusz.

- (557) W niniejszym przypadku nie można przeprowadzić wiarygodnej analizy porównywalności. Elementy porównawcze przedstawione w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych nie mają znaczenia w tym zakresie, ponieważ są związane ze spółkami, które prowadziły działalność w zakresie przetwarzania danych, działalność związaną z bazami danych, inną działalność informatyczną, badania rynku i opinii, działalność w zakresie doradztwa biznesowego i zarządczego oraz reklamy, a spółka LuxSCS nie świadczy żadnej z tych usług. Aby w niniejszym przypadku przeprowadzić wiarygodną analizę porównywalności, należałoby zidentyfikować istotne elementy porównawcze na wolnym rynku, które świadczą usługi podobne do ogólnych usług administracyjnych świadczonych przez spółkę LuxSCS na podstawie umowy licencyjnej. Trudno sobie jednak wyobrazić umowę sublicencyjną porównywalną z umową licencyjną między podmiotami niepowiązаныmi. Wymagałoby to zidentyfikowania niepowiązanych spółek, które nabyły składnik aktywów i zobowiązały się do pełnienia określonych funkcji oraz ponoszenia określonego ryzyka w związku z podmiotem, który sprzedał im ten składnik aktywów, które przekazały te funkcje i to ryzyko innej niepowiązanej spółce i które pełniły wyłącznie ograniczone funkcje administracyjne w celu ochrony prawa własności w ramach licencji na korzystanie z praw własności intelektualnej. Aby transakcje były porównywalne, spółki niepowiązane powinny również prowadzić działalność w podobnych warunkach gospodarczych i na podstawie strategii handlowych podobnych do strategii realizowanych przez strony umowy licencyjnej⁽⁶⁹⁷⁾. Ponadto należy dokonać korekty w odniesieniu do każdego porównywalnego elementu zawartego w analizie cen transferowych w celu wykluczenia kosztów przeniesionych ponoszonych przez te porównywalne elementy z podstawy kosztów, do której nie należy stosować marży⁽⁶⁹⁸⁾. Takie porównywalne elementy po prostu nie istnieją. W niniejszym przypadku nie ma zatem możliwości przeprowadzenia analizy porównywalności bez dokonania znaczących i potencjalnie losowych korekt, które wpłynęłyby na wiarygodność tej analizy. W związku z tym Komisja powstrzymała się od jakiegokolwiek analizy porównywalności w celu ustalenia poziomu marży mającej zastosowanie do funkcji faktycznie pełnionych przez spółkę LuxSCS.
- (558) Zamiast tego Komisja opiera się na wniosku zawartym w sprawozdaniu Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych z 2010 r., zgodnie z którym krajowe organy podatkowe państw członkowskich uczestniczących w Forum odnotowały marżę za usługi o niskiej wartości dodanej świadczone wewnątrz grup w wysokości 3–10 %. Zgodnie z tym sprawozdaniem marża najczęściej obserwowana w praktyce wynosiła 5 % kosztów świadczenia takich usług. Jak wyjaśniono w motywie 258, w przypadku gdy uznaje się, że zakres pełnej konkurencji składa się z wyników o równoważnej wiarygodności, właściwe jest zastosowanie miary „tendencji centralnej”, np. mediany, w celu określenia najwłaściwszego punktu zakresu⁽⁶⁹⁹⁾. Komisja uważa zatem, że należy stosować marżę w wysokości 5 % w odniesieniu do kosztów zewnętrznych ponoszonych przez spółkę LuxSCS w celu zachowania własności prawnej wartości niematerialnych i prawnych, jak opisano w motywie 429. Wynagrodzenie wolnorynkowe z tytułu świadczenia usług przez spółkę LuxSCS w ramach umowy licencyjnej ustala się zatem w takim zakresie, w jakim koszty te rzeczywiście odpowiadają funkcjom pełnionym w imieniu spółki LuxSCS.

9.2.1.5. Wniosek dotyczący pierwszego stwierdzenia występowania korzyści gospodarczej

- (559) W świetle powyższej analizy wynagrodzenie wolnorynkowe dla spółki LuxSCS na mocy umowy licencyjnej (opłata licencyjna) jest równe sumie kosztów przystąpienia i z tytułu umowy o podziale kosztów poniesionych przez spółkę LuxSCS w odniesieniu do wartości niematerialnych i prawnych, bez marży, podwyższonej o wszelkie istotne koszty ponoszone bezpośrednio przez spółkę LuxSCS, jak opisano w motywie 429, do których należy zastosować marżę w wysokości 5 %, o ile koszty te można uznać za odpowiadające funkcjom faktycznie pełnionym przez spółkę LuxSCS.
- (560) Odnośny poziom wynagrodzenia jest dostosowany do rzeczywistości gospodarczej transakcji między podmiotami powiązаныmi, ponieważ funkcje pełnione przez strony są odpowiednio wynagradzane, biorąc pod uwagę wykorzystywane aktywa i ponoszone ryzyko. Odpowiada ono wynagrodzeniu, które podmiot niepowiązany znajdujący się w sytuacji podobnej do sytuacji spółki LuxOpCo byłby skłonny zapłacić za prawa i zobowiązania przyjęte z tytułu umowy licencyjnej. Odnośny poziom wynagrodzenia zapewnia spółce LuxSCS wystarczające środki na pokrycie zobowiązań płatniczych z tytułu umowy przystąpienia i umowy o podziale kosztów, a także kosztów ponoszonych w związku z pełnieniem ewentualnych funkcji administracyjnych w trakcie danego okresu. Wspomniane wynagrodzenie byłoby jej gwarantowane w całości w skali rocznej, niezależnie od wyników ekonomicznych spółki LuxOpCo (w tym okresów, w których spółka poniosłaby straty). Taki poziom wynagrodzenia prawidłowo odzwierciedla fakt, że spółka LuxOpCo rozwija, ulepsza wartości niematerialne i prawne związane z działalnością w zakresie sprzedaży detalicznej i usług Amazona w Europie,

⁽⁶⁹⁷⁾ Zob. motyw 522 i przypis 650.

⁽⁶⁹⁸⁾ Wytoczne OECD z 2017 r., pkt 2.100: „Jeżeli przeniesienie kosztów bez marży okaże się zgodne z zasadą ceny rynkowej, druga kwestia dotyczy wpływu na porównywalność i na określenie zakresu pełnej konkurencji. Ponieważ należy porównywać elementy porównywalne, jeżeli koszty przeniesione bez marży są wyłączone z mianownika wskaźnika zysku netto podatnika, te same kategorie kosztów należy również wyłączyć z mianownika wskaźnika zysku netto elementu porównywalnego. W praktyce problemy z porównywalnością mogą pojawić się wówczas, gdy informacje na temat podziału kosztów elementów porównywalnych są ograniczone”.

⁽⁶⁹⁹⁾ Zob. motyw 258.

zarządza nimi oraz je wykorzystuje, że podejmuje wszelkie istotne decyzje strategiczne w związku z tą działalnością oraz ponosi i kontroluje powiązane ryzyko, podczas gdy spółka LuxSCS nie pełni żadnej funkcji o wartości dodanej mającej związek z wartościami niematerialnymi i prawnymi ani z tą działalnością.

- (561) Mając na uwadze, że ten poziom wynagrodzenia jest niższy od poziomu wynagrodzenia spółki LuxSCS wynikającego z metody ustalania cen transferowych w odniesieniu do ceny transferowej zatwierdzonej w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, w której przewidziano przyznanie jej całości zysku rezydualnego uzyskanego przez spółkę LuxOpCo przekraczającego bieżące wynagrodzenie z tytułu rzekomo bieżących funkcji, Komisja stwierdza, że przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego przyznaje spółce LuxOpCo korzyść gospodarczą w postaci obniżenia podstawy opodatkowania do celów obliczenia luksemburskiego podatku od osób prawnych w porównaniu z obrotem spółek, których dochód podlegający opodatkowaniu odpowiada cenom wynegocjowanym zgodnie z zasadą ceny rynkowej.

9.2.2. POMOCNICZE STWIERDZENIE WYSTĘPOWANIA KORZYŚCI GOSPODARCZEJ

- (562) Bez uszczerbku dla oceny przedstawionej w sekcji 9.2.1 Komisja uważa dodatkowo, że nawet gdyby Luksemburg słusznie zaakceptował nieuzasadnione i błędne założenie, zgodnie z którym spółka LuxOpCo pełniła wyjątkowe i wartościowe funkcje w odniesieniu do wartości niematerialnych i prawnych, co Komisja odrzuca, metoda ustalania cen transferowych zatwierdzona w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego przynosi jednak spółce LuxOpCo korzyść gospodarczą, ponieważ opiera się na błędnych wyborach metodycznych, które prowadzą do obniżenia dochodu tej spółki podlegającego opodatkowaniu.
- (563) W szczególności Komisja zauważyła następujące błędne wybory metodyczne leżące u podstaw przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, w wyniku których dochód podlegający opodatkowaniu spółki LuxOpCo odbiega od wiarygodnego szacunku wyniku, jaki mógłby zostać osiągnięty w warunkach rynkowych, zgodnego z zasadą ceny rynkowej: (i) spółkę LuxOpCo uznano błędnie za pełniącą jedynie „bieżące” funkcje, dlatego zysk rezydualny przypisano w całości spółce LuxSCS; (ii) wskaźnik zysków stosowany do celów metody ustalania cen transferowych zatwierdzonej w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego powinien być opierać się na całkowitych kosztach, a nie na kosztach operacyjnych; oraz (iii) nie ma żadnego ekonomicznego uzasadnienia włączenia górnej granicy do metody ustalania cen transferowych. Każdy z tych błędnych wyborów metodycznych prowadzi niezależnie do wniosku, zgodnie z którym metoda ustalania cen transferowych zatwierdzona w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego prowadzi do uzyskania wyniku, który odbiega od wiarygodnego szacunku wyniku zgodnego z zasadą ceny rynkowej.
- (564) Celem oceny dokonanej w niniejszej sekcji nie jest określenie dokładnego wynagrodzenia wolnorynkowego dla spółki LuxOpCo. Z przyczyn określonych w sekcji 9.2.1 Komisja uważa, że luksemburskie organy podatkowe nie powinny były zaakceptować metody ustalania cen transferowych opartej na nieuzasadnionym i błędnym założeniu, zgodnie z którym spółka LuxSCS pełniła wyjątkowe i wartościowe funkcje związane z wartościami niematerialnymi i prawnymi. Celem niniejszej oceny jest raczej wykazanie, że nawet jeżeli organy luksemburskie słusznie przyjęły to założenie, co Komisja kwestionuje, w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego przyznano spółce LuxOpCo korzyść gospodarczą, ponieważ metoda ustalania cen transferowych, którą w niej zatwierdzono, opiera się na trzech błędnych wyborach metodycznych wskazanych powyżej, które prowadzą do obniżenia dochodu spółki LuxOpCo podlegającego opodatkowaniu w porównaniu z przedsiębiorstwami, których dochód podlegający opodatkowaniu odzwierciedla ceny wynegocjowane w warunkach pełnej konkurencji na rynku.

9.2.2.1. *Spółkę LuxOpCo błędnie uznano za pełniącą tylko „bieżące” funkcje związane z zarządzaniem.*

- (565) Jak wyjaśniono w sekcji 9.2.1.2, spółka LuxOpCo, daleka od pełnienia w rozpatrywanym okresie „bieżących” funkcji związanych z zarządzaniem, sprawowała szereg wyjątkowych i wartościowych funkcji związanych z wartościami niematerialnymi i prawnymi oraz prowadziła działalność handlową Amazona w Europie.
- (566) Nawet gdyby luksemburskie organy podatkowe słusznie przyjęły nieuzasadnione i błędne założenie, zgodnie z którym spółka LuxSCS pełniła wyjątkowe i wartościowe funkcje związane z wartościami niematerialnymi i prawnymi, fakt, że spółka LuxOpCo również pełniła takie funkcje, oznacza jednak, iż nie należało zatwierdzać metody ustalania cen transferowych przewidującej przypisanie spółce LuxSCS całości zysku rezydualnego osiągniętego przez spółkę LuxOpCo przekraczającego [4–6] % jej kosztów operacyjnych.

- (567) Jak wyjaśniono w motywie 256, jeżeli obie strony transakcji wewnątrz grupy wnoszą wyjątkowy i wartościowy wkład w tę transakcję, metodę podziału zysków uznaje się co do zasady za bardziej odpowiednią metodę ustalania cen transferowych. W takim przypadku podmioty niepowiązane powinny bowiem zazwyczaj podzielić się zyskami osiągniętymi w wyniku tej transakcji proporcjonalnie do swoich odpowiednich wkładów. Jak wyjaśniono bardziej szczegółowo w tym samym motywie, w wytycznych OECD w sprawie cen transferowych opisano dwie metody podziału łącznych zysków między przedsiębiorstwami powiązаныmi, tj. analizę udziału i analizę rezydualną. Jeżeli obie strony wnoszą wyjątkowy i wartościowy wkład i nie istnieją mniej złożone transakcje, których cenę należy ustalić osobno, właściwsze jest zastosowanie analizy udziału do celów przypisania łącznych zysków; analiza rezydualna byłaby odpowiednia, gdyby istniały mniej złożone transakcje⁽⁷⁰⁰⁾. Analiza udziału polega na podziale łącznych zysków w zależności od wartości względnej pełnionych funkcji (z uwzględnieniem wykorzystywanych aktywów i ponoszonego ryzyka) przez każdą ze stron transakcji wewnątrz grupy, której cena jest ustalana. W związku z tym jeżeli zarówno spółkę LuxSCS, jak i spółkę LuxOpCo uznaje się w przedmiotowym przypadku za pełniące wyjątkowe i wartościowe funkcje związane z wartościami niematerialnymi i prawnymi, należy wybrać tę metodę zamiast analizy rezydualnej, w przypadku której jedna ze stron otrzymuje wynagrodzenie również z tytułu bieżących funkcji oprócz wynagrodzenia, które otrzymuje za wyjątkowy i wartościowy wkład, jaki wnosi w transakcję.
- (568) Zastosowanie analizy udziału w niniejszej sprawie doprowadziłoby w przypadku spółki LuxOpCo do wynagrodzenia odpowiadającego wszystkim funkcjom, które pełni ta spółka (opisanym w sekcjach 9.2.1.2.1 i 9.2.1.2.2), aktywom, które wykorzystuje (opisanym w sekcji 9.2.1.2.3), i ryzyku, które ponosi (opisanemu w sekcji 9.2.1.2.4), które to wynagrodzenie przewyższałoby wynagrodzenie wynikające z metody ustalania cen transferowych zatwierdzonej w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, ponieważ umowa ta opierała się na nieprawidłowym założeniu, zgodnie z którym spółka LuxSCS pełni jedynie „bieżące” funkcje związane z zarządzaniem. W związku z powyższym poprzez zatwierdzenie tej metody ustalania cen transferowych w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego przyznano spółce LuxOpCo korzyść gospodarczą, ponieważ skutkuje ona obniżeniem dochodu spółki LuxOpCo podlegającego opodatkowaniu w porównaniu do spółek, których dochód podlegający opodatkowaniu odzwierciedla ceny wynegocjowane w warunkach pełnej konkurencji na rynku.

9.2.2.2. Wybór kosztów operacyjnych jako wskaźnika zysku nie jest właściwy.

- (569) Nawet gdyby luksemburskie organy podatkowe słusznie przyjęły nieuzasadnione i błędne założenie, zgodnie z którym spółka LuxSCS pełniła wyjątkowe i wartościowe funkcje w związku z wartościami niematerialnymi i prawnymi, i nawet gdyby następnie słusznie uznały, że spółka LuxOpCo pełniła wyłącznie bieżące funkcje związane z zarządzaniem, wybór wskaźnika zysku opartego na kosztach operacyjnych w metodzie ustalania cen transferowych zatwierdzonej w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego nie jest właściwy.
- (570) Jak wyjaśniono w motywie 550, wybór wskaźnika zysku do celów stosowania MMTN musi odzwierciedlać wartość funkcji pełnionych przez stronę testowaną w ramach transakcji między podmiotami powiązаныmi z uwzględnieniem aktywów, które wykorzystuje, i ryzyka, które ponosi, opierać się na obiektywnych danych i być możliwy do zmierzenia w wystarczająco wiarygodny i spójny sposób.
- (571) Podczas gdy w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego zatwierdzono metodę ustalania cen transferowych przewidującą marżę na kosztach operacyjnych jako wskaźnik poziomu zysków zgodnie z wnioskiem Amazona zawartym w piśmie z dnia 23 października 2003 r., w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych w rzeczywistości wskazano marżę na całkowitych kosztach jako wskaźnik zysku dla niepowiązanych spółek uznanych za porównywalne do celów zastosowania metody podziału zysków rezydualnych. Poproszony o wyjaśnienie tej oczywistej sprzeczności i kolejnej niespójności w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych wynikającej z wyrażenia wyników badania porównawczego jako odsetka sprzedaży, a nie jako odsetka całkowitych kosztów⁽⁷⁰¹⁾, Amazon potwierdził, że analiza elementów porównawczych rzeczywiście doprowadziła do marży wyrażonej jako odsetek całkowitych kosztów, a nie marży wyrażonej jako odsetek sprzedaży lub kosztów operacyjnych. Stwierdził, że pomimo tego braku spójności wynik jest zasadniczo taki sam, ponieważ spółki wykorzystane jako elementy porównawcze nie deklarowały wysokich kwot, jeżeli chodzi o koszty towarów, surowców i materiałów zużywalnych, a ich koszty operacyjne stanowiły główny składnik ich całkowitych kosztów⁽⁷⁰²⁾.

⁽⁷⁰⁰⁾ Zob. wytyczne OECD z 2010 r., pkt 2.1.2.1.

⁽⁷⁰¹⁾ Zob. motyw 148.

⁽⁷⁰²⁾ Zob. motyw 353.

- (572) Argument ten jest z góry sprzeczny z wyborem porównywalnych spółek dokonany w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych, ponieważ spółka LuxOpCo deklaruje wysokie kwoty, jeżeli chodzi o koszty towarów, surowców i materiałów zużywalnych. Nieodłącznym elementem modelu biznesowego spółki LuxOpCo jako przedsiębiorstwa sprzedaży detalicznej jest bowiem fakt, że koszty towarów, surowców i materiałów zużywalnych stanowią najistotniejszy element jej całkowitych kosztów⁽⁷⁰³⁾. W związku z tym wybór spółek, które w przeciwieństwie do spółki LuxOpCo nie deklarują wysokich kwot w odniesieniu do kosztów towarów, surowców i materiałów zużywalnych, oznacza, że dokonano złego wyboru porównywalnych spółek, ponieważ nie mają one niektórych cech charakterystycznych właściwych dla profilu funkcjonalnego spółki LuxOpCo. W każdym razie szereg spółek wybranych do analizy porównywalnych spółek *de facto* deklaruje w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych wysokie kwoty w odniesieniu do towarów, surowców i materiałów zużywalnych⁽⁷⁰⁴⁾.
- (573) Ze względu na to, że całkowite koszty stanowią szerszą podstawę niż koszty operacyjne, gdyby wynik badania porównywalnych spółek w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych zastosowano do całkowitych kosztów spółki LuxOpCo, a nie do jej kosztów operacyjnych, wynikający z tego roczny dochód podlegający opodatkowaniu byłby wyższy niż wynagrodzenie przyjęte w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Koszty operacyjne nie obejmują bowiem kosztów związanych z surowcami i kosztów towarów, surowców i materiałów zużywalnych, które stanowią główny zmienny składnik kosztów spółki LuxOpCo. Różnica ta pojawia się w tabeli 20.

Tabela 20

Porównanie zysku spółki LuxOpCo ustalonego zgodnie z przedmiotową interpretacją indywidualną prawa podatkowego i obliczonego w taki sam sposób, jak wskaźnik zysku zastosowany w przypadku porównywalnych podmiotów w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych

(mln EUR)

| | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | Razem |
|---|------|------|------|------|------|------|------|-----------|---------------|
| Zysk przypisany spółce LuxOpCo zgodnie z | 11 | 20 | 22 | 27 | 36 | 55 | 73 | [80-90] | [300-400] |
| Zysk spółki LuxOpCo w wysokości [4–6] % całkowitych kosztów (bez górnej i dolnej granicy) | 84 | 147 | 177 | 228 | 315 | 429 | 573 | [600-700] | [2 500-3 000] |

- (574) Z badania porównywalnych spółek w sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych wynika, że marża na całkowitych kosztach prowadziłaby do wynagrodzenia dla spółki LuxOpCo zgodnego z zasadą ceny rynkowej. W związku z tym poprzez zatwierdzenie metody ustalania cen transferowych opartej na marży na kosztach operacyjnych przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego przyznaje spółce LuxOpCo korzyść gospodarczą polegającą na tym, że w niewłaściwy sposób obniża jej roczny dochód podlegający opodatkowaniu.

9.2.2.3. Włączenie górnej granicy do metody ustalania cen transferowych nie jest właściwe.

- (575) Komisja uważa również, że włączenie górnej granicy do metody ustalania cen transferowych do celów określenia podstawy opodatkowania spółki LuxOpCo prowadzi do zyskania wyniku, który odbiega od wiarygodnego szacunku wyniku, jaki mógłby zostać osiągnięty w warunkach rynkowych. Dokładniej mówiąc, zgodnie z tą umową wynagrodzenie wolnorynkowe spółki LuxOpCo nie może przekraczać 0,55 % jej rocznej sprzedaży. W rzeczywistości w latach podatkowych 2006, 2007, 2011, 2012 i 2013 luksemburskie organy podatkowe faktycznie przyjęły deklaracje podatkowe spółki LuxOpCo, w których jej dochód podlegający opodatkowaniu określono za pomocą górnej granicy jej rocznej sprzedaży w wysokości 0,55 % – zamiast [4–6] % jej kosztów operacyjnych.
- (576) Komisja zauważa przede wszystkim, że sprawozdanie dotyczące cen transferowych nie uzasadnia włączenia tej górnej granicy. Podobnie żadne z badań *ex post* w zakresie cen transferowych przekazanych przez Amazon w ramach postępowania wyjaśniającego nie uzasadnia takiego włączenia z punktu widzenia cen transferowych.

⁽⁷⁰³⁾ Zob. tabela 3: rachunek zysków i strat spółki LuxOpCo za lata obrotowe 2006–2013, który wykazuje, że koszty towarów, surowców i materiałów zużywalnych stanowią systematycznie około [70–75] % całkowitych kosztów spółki LuxOpCo.

⁽⁷⁰⁴⁾ Sprawozdanie dotyczące cen transferowych, załącznik V.

- (577) Luksemburg i Amazon utrzymują, że taka górna granica jest konieczna, aby zachęcić spółkę LuxOpCo do zarządzania swoją działalnością w sposób rentowny⁽⁷⁰⁵⁾. Podobnie – ich zdaniem – jej zastosowanie nigdy nie doprowadziło do tego, że dochód spółki LuxOpCo podlegający opodatkowaniu wykroczył poza zakres pełnej konkurencji⁽⁷⁰⁶⁾. Komisja nie może również przyjąć tego argumentu. Oprócz faktu, że górnej granicy nie ustalono nigdy na podstawie jakiegokolwiek analizy porównywalności, błędne zastosowanie marży do kosztów operacyjnych, a nie do całkowitych kosztów, doprowadziło do nieuzasadnionego obniżenia podstawy opodatkowania spółki LuxOpCo. Dodatkowe obniżenie podstawy opodatkowania w latach obrotowych 2006, 2007, 2011, 2012 i 2013 nie może zatem mieścić się w zakresie wyników pełnej konkurencji.
- (578) W związku z tym włączenie górnej granicy do metody ustalania cen transferowych zatwierdzonej w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego przyznaje spółce LuxOpCo korzyść gospodarczą, ponieważ prowadzi do uzyskania wyniku, który odbiega od wiarygodnego szacunku wyniku zgodnego z zasadą ceny rynkowej, i prowadzi do obniżenia jej dochodu podlegającego opodatkowaniu.

9.2.2.4. *Wniosek dotyczący pomocniczego stwierdzenia występowania korzyści gospodarczej*

- (579) Istnienie wspomnianych wyżej niespójności metodycznych, które stanowią podstawę przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, oznacza, że nawet jeżeli luksemburskie organy podatkowe słusznie przyjęły nieuzasadnione i błędne założenie, zgodnie z którym spółka LuxSCS pełniła wyjątkowe i wartościowe funkcje związane z wartościami niematerialnymi i prawnymi, odnośna interpretacja indywidualna prawa podatkowego przyznaje spółce LuxOpCo korzyść gospodarczą, ponieważ prowadzi do uzyskania wyniku, który odbiega od wiarygodnego szacunku wyniku, jaki mógłby zostać osiągnięty w warunkach rynkowych, co prowadzi do obniżenia dochodu spółki LuxOpCo podlegającego opodatkowaniu, a w związku z tym podatku od osób prawnych, do którego zapłaty jest zobowiązana w Luksemburgu, w porównaniu z przedsiębiorstwami, których dochód podlegający opodatkowaniu odzwierciedla ceny wynegocjowane w warunkach pełnej konkurencji na rynku.

9.3. SELEKTYWNOŚĆ

- (580) Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem „ocena [warunku dotyczącego selektywności] wymaga ustalenia, czy w ramach danego systemu prawnego sporny 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 może zostać zasadniczo uznane za dyskryminacyjne”⁽⁷⁰⁷⁾.
- (581) Wprowadza się rozróżnienie pomiędzy warunkami dotyczącymi korzyści i warunkami dotyczącymi selektywności, aby zapewnić, że nie wszystkie środki państwowe przynoszące korzyść (tj. te, które poprawiają sytuację finansową netto przedsiębiorstwa) stanowią pomoc państwa, a tylko te, które przyznają taką korzyść w sposób selektywny niektórym przedsiębiorstwom, niektórym kategoriom przedsiębiorstw lub niektórym sektorom gospodarki. Wynika z tego, że środki o czysto generalnym charakterze – które przyznają korzyść, ale które nie sprzyjają niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów – nie stanowią pomocy państwa, ponieważ nie mają charakteru selektywnego⁽⁷⁰⁸⁾. W związku z tym jednym z kluczowych aspektów oceny selektywności jest ustalenie, czy przedmiotowy środek ma charakter generalny, czy też ma zastosowanie wyłącznie do niektórych przedsiębiorstw lub niektórych sektorów gospodarki danego państwa członkowskiego.

⁽⁷⁰⁵⁾ Ponadto zdaniem Luksemburga i Amazona wprowadzenie dolnej granicy miało na celu ochronę spółki LuxOpCo, ponieważ porównywalne spółki poniosły w 2003 r. straty, a mechanizm dolnej granicy gwarantował dodatnie wynagrodzenie. Oprócz faktu, że kwestia dolnej granicy nigdy nie była istotna (istotna jest tylko górna granica) i że konieczność wprowadzenia dolnej granicy ma niewiele wspólnego z koniecznością wprowadzenia górnej granicy, argument ten w każdym razie nie jest zbyt przekonujący. W rzeczywistości metoda obliczania opłaty licencyjnej (tj. rentowności spółki LuxOpCo) przewiduje, że jeżeli rentowność spółki LuxOpCo jest mniejsza niż 0,45 % sprzedaży w Unii, należy ją skorygować tak, aby była równa 0,45 % dochodu lub zysku z działalności operacyjnej w Unii, w zależności od tego, która z tych wartości jest niższa. W związku z tym jeżeli obrót jest dodatni, ale spółka LuxOpCo odnotowuje straty, tj. jeżeli zysk z działalności operacyjnej w Unii jest ujemny, zastosowanie przez Amazon i Luksemburg mechanizmu tzw. „dolnej granicy” prowadzi do wyboru najniższej wartości, którą w tym przypadku byłby ujemny zysk z działalności operacyjnej w Unii. W rezultacie spółka LuxOpCo nie jest chroniona przed stratami poprzez mechanizm ustalania wysokości opłaty licencyjnej przewidziany w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. W rzeczywistości ponieważ opłata licencyjna, tj. wynagrodzenie spółki LuxSCS, nie może nigdy – zgodnie z metodą obliczania opłaty licencyjnej – być ujemna, byłaby zatem zerowa, a potencjalne straty zostałyby przejęte przez spółkę LuxOpCo.

⁽⁷⁰⁶⁾ Zob. motywy 304 i 354.

⁽⁷⁰⁷⁾ Wyrok w sprawach połączonych Komisja/World Duty Free Group i in., C-20/15 P i C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, pkt 54 oraz cytowane orzecznictwo.

⁽⁷⁰⁸⁾ Wyroki w sprawach połączonych Komisja/World Duty Free Group i in., C-20/15 P i C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, pkt 56, i w sprawie P Oy, C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525, pkt 18.

- (582) W tym kontekście Trybunał Sprawiedliwości dokonał rozróżnienia między indywidualnymi środkami pomocy a programami pomocy i wskazał, że wymóg selektywności różni się w zależności od kategorii odnośnej pomocy. Według Trybunału „wymóg selektywności jest różny, w zależności od tego, czy omawiany środek jest rozpatrywany jako ogólny system pomocy lub jako pomoc indywidualna. W tym ostatnim przypadku ustalenie istnienia korzyści gospodarczej pozwala w zasadzie domniemywać selektywność tego środka. Natomiast w ramach oceny ogólnego systemu konieczne jest ustalenie, czy omawiany środek, niezależnie od stwierdzenia, że przysparza korzyści o zasięgu ogólnym, czyni to wyłącznie na korzyść niektórych przedsiębiorstw lub niektórych sektorów działalności”⁽⁷⁰⁹⁾. Innymi słowy, identyfikacja w danym państwie członkowskim grupy przedsiębiorstw lub niektórych sektorów gospodarki korzystających z odnośnego środka, z wyłączeniem podmiotów gospodarczych znajdujących się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, jest istotne w kontekście oceny selektywności programów, które mogą, przynajmniej potencjalnie, mieć charakter generalny. Natomiast w przypadku indywidualnych środków pomocy, których beneficjentem jest tylko jedno przedsiębiorstwo ze względu na swoją szczególną sytuację, taka analiza nie jest wymagana.

9.3.1. GŁÓWNE STWIERDZENIE WYSTĘPOWANIA SELEKTYWNOŚCI

- (583) Przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego jest środkiem indywidualnym. Jej jedynym beneficjentem jest spółka Amazon.com Inc. i odnosi się ona wyłącznie do sytuacji podatkowej spółek LuxOpCo i LuxSCS. Wyłącznie spółka LuxOpCo może ją wykorzystać do określenia swojego dochodu podlegającego opodatkowaniu i zobowiązania z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych w Luksemburgu, a każde obniżenie jej dochodu podlegającego opodatkowaniu wynika indywidualnie z jej wyników.
- (584) W związku z faktem, że przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego jest środkiem indywidualnym, Komisja może założyć, że ma ona charakter selektywny, ponieważ w sekcji 9.2 wykazano, że odnośna interpretacja przyznaje korzyść spółce LuxOpCo poprzez zatwierdzenie metody ustalania cen transferowych, której wynik odbiega od wiarygodnego szacunku wyniku, jaki mógłby zostać osiągnięty w warunkach rynkowych, co prowadzi do obniżenia podstawy opodatkowania spółki LuxOpCo, a w związku z tym wysokości podatku od osób prawnych, do którego zapłaty jest zobowiązana w Luksemburgu.

9.3.2. POMOCNICZE STWIERDZENIA WYSTĘPOWANIA SELEKTYWNOŚCI

- (585) Chociaż Komisja może zakładać selektywność przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, biorąc pod uwagę, że jest to indywidualny środek przyznający korzyść spółce LuxOpCo, w celu zachowania kompletności zbadała ona również, czy interpretacja indywidualna prawa podatkowego ma charakter selektywny w świetle trzyetapowej analizy programów pomocy określonej przez Trybunał Sprawiedliwości⁽⁷¹⁰⁾.
- (586) W celu uznania krajowego środka podatkowego za „selektywny” po zakończeniu tej analizy Komisja musi najpierw zidentyfikować powszechny lub „normalny” system opodatkowania obowiązujący w danym państwie członkowskim („system odniesienia”), a następnie wykazać, że dany środek stanowi odstępstwo od owego powszechnego systemu, jako że wprowadza on zróżnicowanie wśród podmiotów gospodarczych znajdujących się, w świetle celu przyświecającego temu powszechnemu systemowi, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej⁽⁷¹¹⁾. Środek podatkowy stanowiący wyjątek od stosowania systemu odniesienia może być jednak uzasadniony, jeżeli zainteresowane państwo członkowskie jest w stanie wykazać, że środek ten wynika bezpośrednio z zasad leżących u podstaw jego systemu podatkowego⁽⁷¹²⁾. W takim przypadku środek podatkowy nie jest selektywny. Ciężar dowodu podczas tego ostatniego etapu spoczywa na państwie członkowskim.

9.3.2.1. *Korzystne traktowanie w porównaniu ze wszystkimi podatnikami podlegającymi podatkowi od osób prawnych*

- (587) Przedmiotową interpretację indywidualną prawa podatkowego wydano na rzecz Amazona, aby jego luksemburska spółka zależna LuxOpCo mogła oszacować roczny dochód podlegający opodatkowaniu do celów obliczenia zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych w Luksemburgu. Komisja uważa zatem, że w niniejszym przypadku system odniesienia tworzą wspomniane przepisy, tj. powszechny system podatku od osób prawnych w Luksemburgu. To w świetle tego systemu należy ustalić, czy interpretacja indywidualna prawa podatkowego stanowi odstępstwo prowadzące do korzystnego traktowania w porównaniu z innymi przedsiębiorstwami znajdującymi się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej.

⁽⁷⁰⁹⁾ Wyrok w sprawie Komisja/MOL, C-15/14 P, ECLI:EU:C:2015:362, pkt 60. Zob. także wyroki w sprawach połączonych Komisja/World Duty Free Group i in., C-20/15 P i C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, pkt 55, w sprawie Orange/Komisja, C-211/15 P, ECLI:EU:C:2016:798, pkt 53 i 54, a także w sprawie Belgia/Komisja, C-270/15 P, ECLI:EU:C:2016:489, pkt 49.

⁽⁷¹⁰⁾ Wyrok w sprawach połączonych Paint Graphos i in., C-78/08 do C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550.

⁽⁷¹¹⁾ Wyrok w sprawach połączonych Komisja/World Duty Free Group i in., C-20/15 P i C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, pkt 57 oraz cytowane orzecznictwo.

⁽⁷¹²⁾ Wyrok w sprawach połączonych Paint Graphos i in., C-78/08 do C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, pkt 65.

- (588) Z orzecznictwa wynika, że odpowiedź na pytanie, czy przedsiębiorstwa znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej do celów analizy selektywności, zależy od celu systemu odniesienia⁽⁷¹³⁾. Celem powszechnego systemu podatku od osób prawnych w Luksemburgu jest opodatkowanie wszystkich dochodów podlegających opodatkowaniu w Luksemburgu. Zgodnie ze wspomnianym systemem wszyscy podatnicy będący rezydentami podlegają podatkowi od dochodów osiągniętych na całym świecie⁽⁷¹⁴⁾, natomiast podatnicy niebędący rezydentami podlegają podatkowi od dochodów osiągniętych na terytorium Luksemburga. Do celów ustalenia dochodu podlegającego opodatkowaniu zgodnie ze wspomnianym systemem jako odniesienie stosuje się dochody odnotowywane w rachunkowości finansowej podatnika, nie naruszając korekt i ulg podatkowych wynikających z luksemburskiego prawa podatkowego. Ponadto we wspomnianym systemie przewiduje się, że podlegający opodatkowaniu dochód wszystkich podatników będących i niebędących rezydentami podlega takim samym stawkom podatkowym⁽⁷¹⁵⁾.
- (589) Biorąc pod uwagę ten cel, wszyscy podatnicy podlegający podatkowi od osób prawnych, niezależnie od tego, czy działają na rynku w sposób niezależny, czy też wchodzi w skład wielonarodowej grupy przedsiębiorstw, znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej w odniesieniu do określenia podatku, któremu podlegają w Luksemburgu. W luksemburskim kodeksie podatkowym określono, które podmioty działające w Luksemburgu podlegają podatkowi od osób prawnych, w szczególności „każdy podmiot gospodarczy, który może bezpośrednio podlegać opodatkowaniu podatkiem dochodowym od podmiotów zbiorowych”. Ani forma przedsiębiorstwa, ani jego struktura nie stanowią decydującego kryterium w odniesieniu do objęcia podatkiem od osób prawnych w Luksemburgu. Ogólnie rzecz biorąc, podatek od osób prawnych w Luksemburgu pobierany jest zgodnie z podejściem opartym na odrębnych podmiotach, tj. na poziomie różnych podmiotów, a nie na poziomie grupy, a przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego dotyczy wyłącznie dochodu podlegającego opodatkowaniu spółki LuxOpCo, tak więc każde obniżenie dochodu podlegającego opodatkowaniu opiera się indywidualnie na wynikach tej spółki. O ile faktycznie w luksemburskim prawie podatkowym znajdują się przepisy szczególne mające zastosowanie do grup (np. przepisy dotyczące grupy zintegrowanej pod względem podatkowym, jakie stosują spółki LuxOpCo, ASE i AMEU)⁽⁷¹⁶⁾, mają one na celu zagwarantowanie równych warunków spółkom niezintegrowanym i spółkom zintegrowanym, a nie bardziej uprzywilejowane traktowanie grup⁽⁷¹⁷⁾. W związku z tym jeżeli można ustalić, że traktowanie podatkowe stosowane wobec spółki LuxOpCo z uwagi na przedmiotową interpretację indywidualną prawa podatkowego zapewnia temu podatnikowi korzystne traktowanie niedostępne dla innych spółek będących podatnikami, można uznać, że przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego stanowi odstępstwo od tego systemu.
- (590) Luksemburg i Amazon utrzymują, że w celu ustalenia, czy spółka LuxOpCo otrzymała selektywną korzyść w związku z przedmiotową interpretacją indywidualną prawa podatkowego, jej traktowanie podatkowe przez luksemburskie organy podatkowe należy porównywać jedynie z traktowaniem innych podatników podlegających podatkowi od osób prawnych w Luksemburgu i wchodzących w skład grupy wielonarodowej. Twierdzą, że przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego dotyczy cen transferowych i że spółki należące do grup wielonarodowych znajdują się w innej sytuacji faktycznej i prawnej niż spółki niepowiązane, ponieważ tylko te grupy muszą ustalać cenę transgranicznych transakcji wewnątrz grupy. Przedstawiając ten argument, Luksemburg i Amazon opowiadają się za systemem odniesienia ograniczonym do art. 164 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym, tj. przepisem luksemburskiego prawa podatkowego, który uznano za ustanawiający zasadę ceny rynkowej do celów ustalania ceny transgranicznych transakcji wewnątrz grupy w rozpatrywanym okresie.
- (591) Komisja nie zgadza się z opinią, że w niniejszym przypadku system odniesienia powinien być równie ograniczony.
- (592) Po pierwsze, spółki należące do grupy wielonarodowej nie muszą systematycznie ustalać cen transferowych w celu określenia dochodu podlegającego opodatkowaniu. Jeżeli spółka należąca do grupy przeprowadza transakcje z przedsiębiorstwami niepowiązanymi (niepowiązanymi spółkami niezależnymi lub spółkami wchodzącymi w skład innej grupy wielonarodowej), zysk, który osiąga w ramach tych transakcji, odzwierciedla ceny wynegocjowane zgodnie z zasadą ceny rynkowej na rynku, tak jak w przypadku niezależnych spółek prowadzących wspólnie działalność. Dopiero gdy spółka wchodząca w skład grupy przeprowadza transakcje z przedsiębiorstwami powiązanymi, musi oszacować ceny, jakie stosuje w tych transakcjach wewnątrz grupy. Fakt, że spółka należąca do grupy może przeprowadzać transakcje z przedsiębiorstwami powiązanymi i że

⁽⁷¹³⁾ Wyrok w sprawach połączonych Komisja/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, C-106/09 P i C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, pkt 75. Zob. także wyroki w sprawach połączonych Komisja/World Duty Free Group i in., C-20/15 P i C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, pkt 54.

⁽⁷¹⁴⁾ Zob. motyw 240.

⁽⁷¹⁵⁾ Zob. motyw 240. Przykładowo wydatki z tytułu odsetek od aktywów generujących dochody zwolnione z opodatkowania lub wynagrodzenia wypłacane członkom zarządu, które nie są przeznaczone na bieżące zarządzanie spółką.

⁽⁷¹⁶⁾ Art. 164 bis ustawy o podatku dochodowym. Zob. także przypis 54. W ramach integracji podatkowej grupy zintegrowanej pod względem podatkowym grupę spółek traktuje się jako jednego podatnika (niezintegrowanego).

⁽⁷¹⁷⁾ W ramach integracji podatkowej grupę spółek traktuje się jako jednego podatnika. Jest to sposób na wyeliminowanie niekorzystnych skutków, jakie odczuwają grupy spółek w porównaniu z pojedynczymi spółkami w odniesieniu do opodatkowania dochodu. Integracja nie jest środkiem pomocy, jeżeli po zintegrowaniu grupy spółek nie traktuje się bardziej przychylnie niż pojedynczej spółki.

w takim przypadku musi ustalać ceny transferowe, nie oznacza jednak, że spółki wchodzące w skład grupy znajdują się w innej sytuacji faktycznej i prawnej niż sytuacja innych podatników podlegających podatkowi od osób prawnych w Luksemburgu.

- (593) Po drugie, zysk osiągnięty w ramach transakcji między przedsiębiorstwami niepowiązаныmi i zysk osiągnięty w ramach transakcji wewnątrz grupy między przedsiębiorstwami powiązаныmi podlega opodatkowaniu w taki sam sposób i według takiej samej stawki podatku od osób prawnych w Luksemburgu. Fakt, że zysk pochodzi z transakcji wewnątrz grupy objętej zakresem stosowania art. 164 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym, nie oznacza, że jest przedmiotem szczególnych zwolnień lub że stanowi podstawę do zastosowania innej stawki podatkowej. W związku z tym nieodzownie odmienny sposób obliczania dochodu podlegającego opodatkowaniu w przypadku transakcji między podmiotami powiązаныmi i transakcji na wolnym rynku pozostaje bez uszczerbku dla wyboru systemu odniesienia w niniejszym przypadku. Ponieważ zysk wszystkich podatników jest opodatkowany identycznie – niezależnie od tego, w jaki sposób został osiągnięty – zgodnie z luksemburskim systemem podatku od osób prawnych należy uznać, że wszyscy podatnicy znajdują się w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej.
- (594) Po trzecie, wszyscy podatnicy podlegający podatkowi od osób prawnych, niezależnie od tego, czy działają na rynku w sposób niezależny, czy też wchodzą w skład grupy wielonarodowej, podlegają opodatkowaniu w oparciu o to samo zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego – tj. osiągnięcie zysku – i według tych samych stawek zgodnie z luksemburskim systemem podatku od osób prawnych. Ograniczając system odniesienia tylko do spółek wchodzących w skład grupy wielonarodowej, między spółkami należącymi do grupy i spółkami samodzielnymi wprowadza się sztuczne rozróżnienie oparte na ich strukturze, tj. elemencie, którego luksemburski system podatku od osób prawnych na ogół nie uwzględnia przy opodatkowywaniu zysków spółek podlegających kompetencjom podatkowym Luksemburga.
- (595) Po czwarte, zgodnie z art. 164 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym zysk osiągnięty w ramach transakcji wewnątrz grupy faktycznie określa się w dokładnie taki sam sposób, jak dochód uzyskany w ramach transakcji między przedsiębiorstwami niepowiązаныmi: podczas gdy dochód ten zależy od cen wynegocjowanych na rynku, zysk zależy od cen zgodnych z rynkiem, tak więc w obu przypadkach zysk podlegający opodatkowaniu zostaje ostatecznie (bezpośrednio lub pośrednio) określony przez rynek. W tym świetle art. 164 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym nie jest niczym więcej niż środkiem umożliwiającym zapewnienie takiego samego sposobu działania pod względem podatkowym przez spółki wchodzące w skład grupy jak spółki niepowiązane w podobnych okolicznościach, jeżeli chodzi o ustalanie cen i określanie zasad oraz warunków transakcji wewnątrz grupy, tak aby część ich dochodu podlegającego opodatkowaniu wynikającego z tych transakcji mogła być opodatkowana w ten sam sposób i według tej samej stawki podatku od osób prawnych zgodnie z powszechnym systemem opodatkowania dochodów osób prawnych. Celem art. 164 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym jest zatem dostosowanie traktowania podatkowego transakcji zawieranych między przedsiębiorstwami powiązаныmi należącymi do grupy do traktowania transakcji zawieranych między spółkami niepowiązаныmi, tak aby transakcji między przedsiębiorstwami powiązаныmi należącymi do grupy nie traktowano korzystniej niż transakcji między spółkami niepowiązаныmi w ramach luksemburskiego systemu podatku od osób prawnych.
- (596) Po piąte, przyjmując argument, zgodnie z którym system odniesienia musi ograniczać się do spółek wchodzących w skład grupy wielonarodowej z tego prostego powodu, że art. 164 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym ma zastosowanie wyłącznie do tych spółek, zachęcano by państwa członkowskie do przyjmowania środków podatkowych, które w rażąco sposób faworyzują przedsiębiorstwa wielonarodowe na niekorzyść spółek niepowiązanych. Spółki wchodzące w skład grupy wielonarodowej mogą prowadzić – i prowadzą – tę samą działalność co spółki niepowiązane, przy czym te dwa rodzaje spółek mogą ze sobą konkurować – i ze sobą konkurują. Ponieważ obydwa rodzaje spółek podlegają opodatkowaniu od całości dochodu podlegającego opodatkowaniu według tej samej stawki podatku od osób prawnych w ramach luksemburskiego systemu podatku od osób prawnych, każdy środek pozwalający pierwszej kategorii na obniżenie podstawy opodatkowania, do której stosuje się wspomnianą stawkę, zapewnia jej – w porównaniu z drugą kategorią – korzystne traktowanie podatkowe w postaci obniżenia zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych, co zakłóca konkurencję i wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi.
- (597) Ponadto Komisja nie podziela opinii Luksemburga i Amazona, zgodnie z którą we wcześniejszych decyzjach potwierdziła, że system odniesienia powinien ograniczać się do spółek zintegrowanych. Komisja przypomina *in limine*, że nie jest związana swoją praktyką decyzyjną i że każdy potencjalny środek pomocy należy ocenić na podstawie jego cech charakterystycznych w świetle obiektywnych kryteriów wymienionych w art. 107 ust. 1 TFUE, w związku z czym nawet jeżeli okazałoby się, że praktyka decyzyjna jest sprzeczna, pozostałoby to bez

wpływu na ważność ustaleń dokonanych w niniejszej decyzji ⁽⁷¹⁸⁾. W każdym razie we wspomnianych decyzjach krajowe systemy opodatkowania stanowiące pomoc stworzono w taki sposób, aby uwzględniały już rozróżnienie między różnymi kategoriami spółek zintegrowanych ⁽⁷¹⁹⁾. W celu ustalenia selektywności wspomnianych systemów całkowicie bezużyteczne było porównanie traktowania beneficjentów z traktowaniem niepowiązanych spółek niezależnych. Nie oznacza to jednak, że również z tego punktu widzenia wspomniane systemy nie były selektywne.

- (598) Amazon utrzymywał również, że w celu ustalenia selektywności w niniejszej sprawie Komisja powinna porównać traktowanie zapewnione spółce LuxOpCo na podstawie przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z praktyką luksemburskich organów podatkowych w odniesieniu do interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w ujęciu ogólnym, a w szczególności z 97 interpretacjami przytoczonymi przez Amazon, w których rzekomo zatwierdzono metodę podziału zysków ⁽⁷²⁰⁾. Komisja odrzuca ten argument, ponieważ oznaczałoby to, że systemem odniesienia byłaby odnośna praktyka, ograniczona do podkategorii interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, a nie przepisy luksemburskiego prawa podatkowego. Gdyby przyjęto ten argument, pozwoliłby on organom podatkowym państwa członkowskiego na systematyczne odchodzenie od przepisów podatkowych w taki sposób, aby zapewnić systematycznie korzystne traktowanie podatkowe określonej kategorii podatników, tj. podatników, którzy wystąpili o odnośny rodzaj interpretacji indywidualnej prawa podatkowego i uzyskali ten rodzaj interpretacji ⁽⁷²¹⁾. W każdym razie Komisja zauważa, że żadna z 97 interpretacji indywidualnych prawa podatkowego wymienionych przez Amazon nie zawiera w rzeczywistości odniesienia do metody podziału zysków ani do MMTN jako metody ustalania cen transferowych zatwierdzonej w odnośnej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Spośród tych 97 decyzji 78 dotyczyło traktowania podatkowego pożyczek partycypacyjnych, a 6 traktowania pożyczek dających udział w dochodzie, tj. dwóch hybrydowych instrumentów finansowych. W związku z tym Komisja uważa, że żadnej z 97 interpretacji indywidualnych prawa podatkowego wskazanych przez Amazon nie można porównać z przedmiotową interpretacją indywidualną prawa podatkowego.
- (599) W świetle powyższych rozważań Komisja stwierdza, że mającym zastosowanie systemem odniesienia jest luksemburski system podatku od osób prawnych, a nie art. 164 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym. Jak wykazała Komisja w sekcji 9.2, w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego zatwierdzono metodę ustalania cen transferowych, w wyniku której dochód spółki LuxOpCo podlegający opodatkowaniu odbiega od wiarygodnego szacunku wyniku, jaki mógłby zostać osiągnięty w warunkach rynkowych, zgodnego z zasadą ceny rynkowej, i która skutkuje zmniejszeniem podstawy opodatkowania do celów obliczenia podatku od osób prawnych. Spółki niepowiązane, spółki należące do grupy wielonarodowej przeprowadzające transakcje wyłącznie z podmiotami niepowiązanymi, a także spółki należące do grupy wielonarodowej, które stosują wolnorynkowe ceny transferowe w swoich transakcjach wewnątrz grupy, są natomiast opodatkowane na poziomie zysku w Luksemburgu, który stanowi co do zasady odzwierciedlenie cen wynegocjowanych w warunkach pełnej konkurencji na rynku. Można zatem stwierdzić, że przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego stanowi odstępstwo od powszechnego systemu podatku od osób prawnych w Luksemburgu, ponieważ zapewnia spółce LuxOpCo korzystne traktowanie podatkowe niedostępne dla innych podatników podlegających podatkowi od osób prawnych w Luksemburgu, których dochód podlegający opodatkowaniu odzwierciedla ceny wynegocjowane w warunkach pełnej konkurencji na rynku. Można zatem uznać, że przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego przyznaje spółce LuxOpCo selektywną korzyść w ramach powszechnego systemu podatku od osób prawnych w Luksemburgu.

9.3.2.2. *Korzystne traktowanie w porównaniu z podatnikami podlegającymi podatkowi od osób prawnych należącymi do wielonarodowej grupy przedsiębiorstw*

- (600) Bez uszczerbku dla wniosku zawartego w poprzednim motywie Komisja uważa ponadto, że nawet jeżeli system odniesienia ogranicza się do art. 164 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym i jeżeli jedynie spółki należące do grupy wielonarodowej można uznać za znajdujące się w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej, jak twierdzą Luksemburg i Amazon, przedmiotową interpretację indywidualną prawa podatkowego należy uznać za faworyzującą spółkę LuxOpCo również względem tych podatników.

⁽⁷¹⁸⁾ Wyrok w sprawie Todaro Nunziatina & C., C-138/09, ECLI:EU:C:2010:291, pkt 21.

⁽⁷¹⁹⁾ Na przykład w decyzji Komisji z dnia 16 października 2002 r. w sprawie programu pomocy państwa C 49/2001 (ex NN 46/2000) – Centra koordynacyjne – wdrożonego przez Luksemburg (Dz.U. L 170 z 9.7.2003, s. 20), motyw 53, korzyść podatkowa mająca zastosowanie wyłącznie do „centrum koordynacyjnego, które jest spółką kapitałową będącą rezydentem o charakterze wielonarodowym i którego działalność ogranicza się do świadczenia usług zarezerwowanych wyłącznie dla spółek lub przedsiębiorstw należących do tej samej międzynarodowej grupy zagranicznej”. Podobnie w decyzji Komisji z dnia 13 maja 2003 r. w sprawie programu pomocy państwa wdrożonego przez Francję na rzecz kwater generalnych i centrów logistycznych (Dz.U. L 23 z 28.1.2004, s. 1), motyw 66: „korzyści płynące z programu są ograniczone wyłącznie do kwater generalnych i centrów logistycznych, które świadczą swoje usługi w przeważającej mierze na rzecz przedsiębiorstw afiliowanych z siedzibą poza terytorium Francji”. Ponadto w decyzji Komisji z dnia 24 czerwca 2003 r. w sprawie programu pomocy państwa wdrożonego przez Belgię w formie systemu opodatkowania odnoszącego się do interpretacji indywidualnej mającej zastosowanie do US Foreign Sales Corporations (Dz.U. L 23 z 28.1.2004, s. 14), motyw 57: „program odnoszący się do interpretacji indywidualnej mającej zastosowanie do belgijskiej działalności FSC stanowi szczególnie program mający zastosowanie wyłącznie do oddziałów i spółek zależnych FSC”.

⁽⁷²⁰⁾ Pismo Amazona z dnia 5 marca 2015 r., załącznik 2.

⁽⁷²¹⁾ Komisja uznała już, że taka praktyka stanowi pomoc państwa w decyzji (UE) 2016/1699 z dnia 11 stycznia 2016 r. w sprawie programu pomocy państwa dotyczącego zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) wdrożonego przez Belgię (Dz.U. L 260 z 27.9.2016, s. 61).

- (601) W okresie, w którym obowiązywała przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego, uznawano, że art. 164 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym ustanawia zasadę ceny rynkowej w luksemburskim prawie podatkowym. Zgodnie z tym przepisem spółki należące do grupy wielonarodowej przeprowadzające transakcje z przedsiębiorstwami powiązаныmi muszą obliczać swoje ceny transferowe zgodnie z tą zasadą. Jak wykazała Komisja w sekcji 9.2, metoda ustalania cen transferowych zatwierdzona w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego prowadzi do uzyskania – w przypadku spółki LuxOpCo – dochodu podlegającego opodatkowaniu, który nie odzwierciedla cen wynegocjowanych zgodnie z zasadą ceny rynkowej na rynku. Skutkuje to zatem obniżeniem zobowiązania spółki LuxOpCo z tytułu podatku od osób prawnych w Luksemburgu w porównaniu ze spółkami należącymi do grupy wielonarodowej, które obliczają swoje ceny transferowe zgodnie z art. 164 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym.
- (602) W świetle powyższych rozważań Komisja stwierdza, że korzyść określona w sekcji 9.2 ma charakter selektywny, ponieważ faworyzuje Amazon względem pozostałych przedsiębiorstw będących podatnikami należących do grupy wielonarodowej, które zawierają transakcje wewnątrz grupy i które – zgodnie z art. 164 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym – muszą szacować ceny transakcji wewnątrz grupy w taki sposób, aby odpowiadały one cenom wynegocjowanym przez podmioty niepowiązane w warunkach pełnej konkurencji na rynku.

9.3.3. BRAK UZASADNIENIA

- (603) Ani Luksemburg, ani Amazon nie przedstawiły możliwego uzasadnienia korzystnego traktowania spółki LuxOpCo, do którego prowadzi przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego. Komisja przypomina w tym zakresie, że obowiązek przedstawienia takiego uzasadnienia spoczywa na państwie członkowskim.
- (604) W każdym razie Komisja nie była w stanie określić żadnych podstaw uzasadniających preferencyjne traktowanie zapewnione spółce LuxOpCo na mocy przedmiotowego środka, które można byłoby uznać za wynikające bezpośrednio z wewnętrznych, nieodłącznych zasad leżących u podstaw systemu odniesienia lub mechanizmów nieodłącznie związanych z funkcjonowaniem i skutecznością systemu⁽⁷²²⁾, niezależnie od tego, czy systemem odniesienia jest powszechny system podatku od osób prawnych w Luksemburgu, zgodnie z ustaleniami Komisji, czy też art. 164 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym, za czym opowiadają się Luksemburg i Amazon.

9.3.4. WNIOSEK DOTYCZĄCY SELEKTYWNOŚCI

- (605) Z powyższych rozważań wynika, że korzyść wskazana w sekcji 9.2, przyznana spółce LuxOpCo za pośrednictwem przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, ma charakter selektywny.

9.4. WNIOSEK DOTYCZĄCY ISTNIENIA POMOCY

- (606) Ponieważ przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego spełnia wszystkie warunki określone w art. 107 ust. 1 TFUE, należy uznać, że stanowi pomoc państwa w rozumieniu tego przepisu. Przedmiotowy środek skutkuje obniżeniem kosztów, które spółka LuxOpCo musiałaby normalnie ponieść w związku z prowadzoną działalnością, a zatem należy uznać, że przyznaje on pomoc operacyjną spółce LuxOpCo.

9.5. BENEFICJENT POMOCY

- (607) Komisja uważa, że przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego przyznaje spółce LuxOpCo selektywną korzyść w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE ze względu na to, że skutkuje obniżeniem dochodu podlegającego opodatkowaniu tego podmiotu, a w konsekwencji jego zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych w Luksemburgu. Komisja bierze jednak pod uwagę, że spółka LuxOpCo należy do wielonarodowej grupy przedsiębiorstw, tj. do grupy Amazon.
- (608) Do celów stosowania zasad pomocy państwa można uznać, że szereg odrębnych podmiotów prawnych tworzy jedną jednostkę gospodarczą. Taką jednostkę gospodarczą uznaje się wówczas za odnośne przedsiębiorstwo będące beneficjentem środka pomocy. Zgodnie z wcześniejszym orzeczeniem Trybunału Sprawiedliwości „[p]ojęcie przedsiębiorstwa w prawie konkurencji należy rozumieć jako oznaczające jednostkę gospodarczą [...], nawet jeżeli pod względem prawnym ta jednostka gospodarcza składa się z szeregu osób fizycznych lub prawnych”⁽⁷²³⁾. Aby określić, czy szereg podmiotów tworzy jednostkę gospodarczą, Trybunał Sprawiedliwości

⁽⁷²²⁾ Wyrok w sprawach połączonych *Paint Graphos i in.*, C-78/08 do C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, pkt 69.

⁽⁷²³⁾ Wyrok w sprawie *Hydrotherm*, 170/83, ECLI:EU:C:1984:271, pkt 11. Zob. także wyrok w sprawie *Pollmeier Malchow/Komisja*, T-137/02, ECLI:EU:T:2004:304, pkt 50.

sprawdza, czy istnieje pakiet kontrolny lub czy istnieją związki funkcjonalne, ekonomiczne lub strukturalne ⁽⁷²⁴⁾. W niniejszym przypadku spółka LuxOpCo była w rozpatrywanym okresie w 100 % kontrolowana przez spółkę LuxSCS, przy czym spółka LuxSCS była kontrolowana przez spółki należące do grupy Amazon z siedzibą w Stanach Zjednoczonych ⁽⁷²⁵⁾. Ponadto, jak wynika z wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, decyzję o założeniu spółki LuxOpCo w Luksemburgu podjęła grupa Amazon, kontrolowana przez spółkę Amazon.com, Inc.

- (609) Ponadto ustalanie cen transferowych dotyczy, z uwagi na swój charakter, co najmniej dwóch spółek należących do grupy, ponieważ zmniejszenie zysku jednej z nich zwiększa zysk drugiej strony transakcji. W niniejszym przypadku obliczenie dochodu spółki LuxOpCo podlegającego opodatkowaniu w Luksemburgu ma wpływ na opłatę licencyjną uiszczaną na rzecz spółki LuxSCS, ponieważ kwota opłaty licencyjnej jest równa całemu zyskowi osiągniętemu przez spółkę LuxOpCo przekraczającemu [4–6] % jego kosztów operacyjnych lub 0,55 % obrotu, jak przyjęły luksemburskie organy podatkowe w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Obniżenie zobowiązania podatkowego spółki LuxOpCo w Luksemburgu przynosi zatem korzyści nie tylko tej spółce, ale również spółce LuxSCS. Ponadto ponieważ zysk przypisany spółce LuxSCS nie podlegał opodatkowaniu w Luksemburgu, lecz w najlepszym przypadku podlegał odroczonego opodatkowaniu w przypadku jego podziału pomiędzy jej partnerów mających siedzibę w Stanach Zjednoczonych ⁽⁷²⁶⁾, przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego zapewnia pomoc całej grupie Amazon.
- (610) W związku z tym wszelkie korzystne traktowanie podatkowe przyznane spółce LuxOpCo przez luksemburskie organy podatkowe przynosi korzyści nie tylko tej spółce, ale także całej grupie Amazon, zapewniając jej dodatkowe zasoby finansowe. Ponadto niezależnie od faktu, że wspomniana grupa składa się z różnych osób prawnych oraz że przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego dotyczy traktowania podatkowego spółek LuxOpCo i LuxSCS, grupę należy uznać za jedną jednostkę gospodarczą będącą beneficjentem przedmiotowego środka pomocy ⁽⁷²⁷⁾.

9.6. NIEZGODNOŚĆ POMOCY

- (611) Pomoc państwa uznaje się za zgodną z rynkiem wewnętrznym, jeżeli należy ona do którejkolwiek z kategorii wyszczególnionych w art. 107 ust. 2 TFUE ⁽⁷²⁸⁾, i można ją uznać za zgodną z rynkiem wewnętrznym, jeżeli Komisja stwierdzi, że należy ona do którejkolwiek z kategorii wyszczególnionych w art. 107 ust. 3 TFUE. To na państwie członkowskim spoczywa jednak ciężar udowodnienia, że pomoc przyznana przez to państwo jest zgodna z rynkiem wewnętrznym na podstawie art. 107 ust. 2 TFUE lub art. 107 ust. 3 TFUE.
- (612) Luksemburg nie powołał się na żadną z podstaw zgodności przewidzianych w tych postanowieniach w odniesieniu do pomocy państwa przyznanej za pośrednictwem przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego.
- (613) Ponadto jak wyjaśniono w motywie 606, pomoc przyznana za pośrednictwem przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego stanowi pomoc operacyjną. Zgodnie z ogólną zasadą tego rodzaju pomocy nie można uznać za zgodną z rynkiem wewnętrznym na mocy art. 107 ust. 3 TFUE, ponieważ nie ułatwia ona rozwoju niektórych działań gospodarczych lub niektórych regionów gospodarczych i ponieważ przedmiotowe korzyści podatkowe nie są ograniczone w czasie, degresywne lub proporcjonalne do tego, co jest niezbędne, by zaradzić szczególnemu niekorzystnemu skutkowi gospodarczemu w regionach, o których mowa.
- (614) W związku z tym pomoc państwa przyznana przez Luksemburg na rzecz spółki LuxOpCo i grupy Amazon jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym.

⁽⁷²⁴⁾ Wyroki w sprawie Acea Electrabel Produzione SpA/Komisja, C-480/09 P, ECLI:EU:C:2010:787, pkt 47–55 i w sprawie Cassa di Risparmio di Firenze SpA i in., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, pkt 112.

⁽⁷²⁵⁾ Strukturę korporacyjną grupy Amazon wyjaśniono bardziej szczegółowo na wykresie 1.

⁽⁷²⁶⁾ Zob. przypis 119. Kodeks podatkowy Stanów Zjednoczonych stanowi, że spółki będące rezydentami podlegają opodatkowaniu z tytułu dochodu uzyskanego na całym świecie, w tym dochodu zagranicznego, oraz – w przeciwieństwie do praktyk stosowanych w innych państwach – z tytułu dochodu spółek zależnych. Co do zasady jednak podatek dochodowy zagranicznych spółek zależnych jest odraczany do momentu wypłaty tych dochodów w formie dywidendy lub ich przekazania w inny sposób amerykańskimi udziałowcom. W przypadku wypłaty zysku lub części zysku spółki LuxSCS jej partnerom mającym siedzibę w Stanach Zjednoczonych podlegają one opodatkowaniu zgodnie z systemem opodatkowania dochodów globalnych, tak jak każda inna zwykła wypłata zysku po opodatkowaniu dokonana przez spółkę pod kontrolą zagraniczną.

⁽⁷²⁷⁾ Zob. w drodze analogii wyrok w sprawie Intermills, 323/82, ECLI:EU:C:1984:345, pkt 11. Zob. także wyrok w sprawach połączonych Belgia i Forum 187 ASBL/Komisja, C-182/03 i C-217/03, ECLI:EU:C:2005:266, pkt 102: „Komisja słusznie uznała, że przepisy dotyczące ustalania opodatkowanych dochodów przyniosły korzyść centrum koordynacyjnym i grupom, do których one należą”.

⁽⁷²⁸⁾ Odstępstwa przewidziane w art. 107 ust. 2 TFUE dotyczą pomocy o charakterze socjalnym przyznawanej indywidualnym konsumentom, pomocy mającej na celu naprawienie szkód spowodowanych klęskami żywiołowymi lub innymi zdarzeniami nadzwyczajnymi oraz pomocy przyznawanej gospodarce niektórych regionów Republiki Federalnej Niemiec, przy czym żadna z tych kategorii nie ma zastosowania w niniejszym przypadku.

9.7. NIEZGODNOŚĆ POMOCY Z PRAWEM

- (615) Zgodnie z art. 108 ust. 3 TFUE państwa członkowskie mają obowiązek informowania Komisji o planach przyznania pomocy i nie mogą wprowadzić w życie projektowanych środków, dopóki Komisja nie przyjmie decyzji końcowej w sprawie przedmiotowych środków.
- (616) Komisja zauważa, że Luksemburg nie powiadomił jej o planach przyznania przedmiotowego środka pomocy. W związku z powyższym przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego stanowi pomoc niezgodną z prawem wdrożoną z naruszeniem art. 108 ust. 3 TFUE.

10. ODZYSKANIE POMOCY

10.1. OBOWIĄZEK ODZYSKANIA POMOCY

- (617) W art. 16 ust. 1 rozporządzenia Rady (UE) 2015/1589 zobowiązano Komisję do nakazania windykacji wszelkiej pomocy niezgodnej z prawem i niezgodnej z rynkiem wewnętrznym. Wspomniany przepis stanowi również, że zainteresowane państwo członkowskie podejmie wszelkie konieczne środki w celu windykacji pomocy niezgodnej z prawem uznanej za niezgodną z rynkiem wewnętrznym. Zgodnie z art. 16 ust. 2 rozporządzenia (UE) 2015/1589 pomoc podlegająca windykacji obejmuje odsetki płatne od dnia, w którym niezgodna z prawem pomoc została udostępniona beneficjentowi do daty jej windykacji. W rozporządzeniu Komisji (WE) nr 794/2004⁽⁷²⁹⁾ szczegółowo określa się metodę obliczania odsetek stosowanych w przypadku odzyskiwania pomocy państwa. Co więcej, zgodnie z art. 16 ust. 3 rozporządzenia (UE) 2015/1589 „windykacja zostaje przeprowadzona bezzwłocznie i zgodnie z procedurami przewidzianymi w prawie krajowym zainteresowanego państwa członkowskiego, pod warunkiem że przewidują one bezzwłoczne i skuteczne wykonanie decyzji Komisji”.

10.2. NOWA POMOC

- (618) Zgodnie z art. 17 rozporządzenia (UE) 2015/1589 uprawnienia Komisji w zakresie windykacji pomocy podlegają 10-letniemu okresowi przedawnienia. Okres przedawnienia rozpoczyna bieg w dniu, w którym przyznano pomoc niezgodną z prawem beneficjentowi albo w charakterze pomocy indywidualnej, albo w ramach programu pomocowego. Jakikolwiek działanie, podejmowane przez Komisję lub przez państwo członkowskie, działające na wniosek Komisji w odniesieniu do pomocy niezgodnej z prawem powoduje przerwanie okresu przedawnienia. Każde przerwanie powoduje, że okres przedawnienia zaczyna biec od początku. Okres przedawnienia zostaje zawieszony, dopóki decyzja Komisji jest przedmiotem postępowania toczącego się przed Trybunałem Sprawiedliwości. Ponadto jakkolwiek pomoc, w odniesieniu do której upłynął okres przedawnienia, uznaje się za pomoc istniejącą.
- (619) Amazon twierdzi, że wszelka pomoc przyznana z tytułu przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego stanowi pomoc istniejącą z tego względu, iż przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego jest środkiem indywidualnym przyznanym na jego rzecz ponad dziesięć lat przed wszczęciem przez Komisję postępowania wyjaśniającego w sprawie pomocy państwa dotyczącego wspomnianej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Prawdą jest, że przedmiotową interpretację indywidualną prawa podatkowego przyjęto ponad dziesięć lat przed wszczęciem przez Komisję postępowania wyjaśniającego, tj. w dniu 6 listopada 2003 r. Wbrew twierdzeniom Amazona nie oznacza to jednak, że wszelka pomoc przyznana z tytułu przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego stanowi pomoc istniejącą, której nie można odzyskać.
- (620) W niniejszym przypadku pomoc wynikająca z przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego przyznawano co roku w dniu, w którym spółka LuxOpCo miała uiszczać podatek od osób prawnych w Luksemburgu. Celem przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego było bowiem umożliwienie spółce LuxOpCo określenia, w odniesieniu do danego okresu, rocznego zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych w Luksemburgu. Zatwierdzono w niej metodę ustalania cen transferowych, która zapewnia spółce LuxOpCo możliwość obliczania cen transferowych, które następnie określają jej roczny dochód podlegający opodatkowaniu. Spółka deklaruje następnie swój zysk w rocznej deklaracji podatkowej dotyczącej podatku od osób prawnych, którą Luksemburg przyjmował co roku w rozpatrywanym okresie. Pomoc jest zatem przyznawana na mocy przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w każdym roku, w którym luksemburskie organy podatkowe przyjmują wspomnianą deklarację⁽⁷³⁰⁾.

⁽⁷²⁹⁾ Rozporządzenie Komisji (WE) nr 794/2004 z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania rozporządzenia Rady (UE) 2015/1589 ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. L 140 z 30.4.2004, s. 1).

⁽⁷³⁰⁾ Wyrok w sprawach połączonych Belgia i Forum 187 ASBL/Komisja, C-182/03 i C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416. Sąd zastosował to samo rozumowanie w sprawach połączonych France i France Télécom/Komisja, T-427/04 i T-17/05, ECLI:EU:T:2009:474, w których przedsiębiorstwo France Telecom korzystało ze zwolnienia, a Komisja stwierdziła, że pomoc przyznawano corocznie, tj.: wymagalną i objętą zwolnieniem różnicę w podatku obliczano co roku, przy czym zależała ona między innymi od poziomu stawek podatkowych uchwalanych co roku przez jednostki samorządu lokalnego. Sąd uznał, że wniosek ten jest prawidłowy.

- (621) W niniejszym przypadku oznacza to, że jedynie pomoc przyznana przed dniem 24 czerwca 2004 r. stanowi istniejącą pomoc, ponieważ bieg terminu przedawnienia ustanowionego w art. 17 rozporządzenia (UE) 2015/1589 został przerwany w dniu 24 czerwca 2014 r., w którym Komisja skierowała do Luksemburga pismo zawierające wezwanie do udzielenia informacji dotyczących wszystkich interpretacji indywidualnych prawa podatkowego przyznanych Amazonowi⁽⁷³¹⁾. Jak wyjaśnił Amazon, przedmiotową interpretację indywidualną prawa podatkowego uzyskano wprawdzie w 2003 r., ale spółka LuxOpCo nie skorzystała z zatwierdzonej w niej metody ustalania cen transferowych przed 2006 r. do celów określenia swojego rocznego zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych w Luksemburgu. W związku z tym interpretacji indywidualnej prawa podatkowego nie wykorzystano do obliczenia rocznego dochodu spółki LuxOpCo podlegającego opodatkowaniu, a luksemburskie organy podatkowe nie przyjęły deklaracji podatkowej opartej na tym obliczeniu w trakcie roku podatkowego poprzedzającego dzień 24 czerwca 2004 r. W każdym razie Komisja przypomina, że w piśmie z dnia 23 grudnia 2004 r. luksemburskie organy podatkowe potwierdziły przedłużenie ważności metody ustalania cen transferowych zatwierdzonej w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w następstwie opóźnienia we wdrażaniu reorganizacji europejskiej działalności Amazona, w związku z którą pierwotnie wystąpiono o wydanie przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego.
- (622) Wszelka pomoc udzielona spółce LuxOpCo i grupie Amazon za pośrednictwem przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego stanowi zatem nową pomoc.

10.3. ŻADNA OGÓLNA ZASADA PRAWA NIE UNIEMOŻLIWIA ODZYSKANIA POMOCY.

- (623) Art. 16 ust. 1 rozporządzenia (UE) 2015/1589 stanowi, że Komisja nie wymaga windykacji pomocy, jeżeli byłoby to sprzeczne z ogólną zasadą prawa Unii.
- (624) Luksemburg wysuwa argument, zgodnie z którym zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionego oczekiwania uniemożliwiają odzyskanie pomocy w niniejszym przypadku, po pierwsze dlatego, że Komisja stosuje z mocą wsteczną rzekomo nowe podejście do cen transferowych, a po drugie dlatego, że Grupa ds. Kodeksu Postępowania (opodatkowanie działalności gospodarczej)⁽⁷³²⁾ i Forum OECD ds. Szkodliwych Praktyk Podatkowych⁽⁷³³⁾ zapewniły, iż jego praktyka w zakresie interpretacji indywidualnych prawa podatkowego na podstawie art. 164 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym i okólnika jest zgodna z kodeksem postępowania OECD i wytycznymi OECD w sprawie cen transferowych.
- (625) Zasada pewności prawa jest ogólną zasadą prawa Unii, zgodnie z którą przepisy i skutki prawne tych przepisów muszą być możliwe do przewidzenia. Zgodnie z orzecznictwem zasada pewności prawa uniemożliwia nieograniczone odsuwanie w czasie wykonywania przez Komisję jej uprawnień⁽⁷³⁴⁾. Trybunał Sprawiedliwości orzekł również, że jedynymi podstawami uzasadniającymi – w wyjątkowych przypadkach – powołanie się na tę zasadę, są oczywista bezczynność Komisji i oczywiste naruszenie ciężącego na niej obowiązku staranności przy wykonywaniu przysługujących jej uprawnień kontrolnych⁽⁷³⁵⁾. W przypadku gdy środek przyznano bez zgłoszenia, samo opóźnienie Komisji w nakazaniu odzyskania tej pomocy samo w sobie nie wystarczy jednak, aby pociągnąć za sobą niezgodność z prawem decyzji o odzyskaniu pomocy w świetle zasady pewności prawa⁽⁷³⁶⁾. W niniejszym przypadku ponieważ Luksemburg nigdy nie zgłosił Komisji przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, a interpretacja ta nie jest również powszechnie dostępna za pośrednictwem innych środków, Komisja dowiedziała się o jej istnieniu dopiero wówczas, gdy Luksemburg odpowiedział na jej wezwanie do udzielenia informacji w dniu 4 sierpnia 2014 r.
- (626) Na zasadę ochrony uzasadnionego oczekiwania może powołać się każdy podmiot, „w którym instytucja [Unii] wzbudziła uzasadnione nadzieje”⁽⁷³⁷⁾. W związku z przywołaniem tej zasady obowiązują jednak istotne ograniczenia, zgodnie z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości. Po pierwsze, Trybunał orzekł, że nie może powoływać się na naruszenie tej zasady ten, „komu administracja nie udzieliła wyraźnych zapewnień”⁽⁷³⁸⁾. Po

⁽⁷³¹⁾ Zob. motyw 1.

⁽⁷³²⁾ Uwagi Luksemburga dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania, pkt 42–43.

⁽⁷³³⁾ Uwagi Luksemburga dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania, pkt 44.

⁽⁷³⁴⁾ Wyrok w sprawie Falck i Acciaierie di Bolzano/Komisja, C-74/00, ECLI:EU:C:2002:524, pkt 140.

⁽⁷³⁵⁾ Wyrok w sprawie Komisja/Salzgitter, C-408/04 P, ECLI:EU:C:2008:236, pkt 100–107.

⁽⁷³⁶⁾ *Ibidem*, pkt 106.

⁽⁷³⁷⁾ Wspomniana wyżej sprawa Forum 187, pkt 147; wyrok w sprawie Van den Bergh en Jurgens BV i Van Dijk Food Products Lopik/Komisja, 265/85, ECLI:EU:C:1987:121, pkt 44.

⁽⁷³⁸⁾ *Ibidem*.

drugie, państwa członkowskie nie mogą powoływać się na tę zasadę w przypadkach, w których nie zgłosiły Komisji środka pomocy⁽⁷³⁹⁾. Po trzecie, rzekoma beczynność Komisji nie ma znaczenia, gdy nie zgłoszono jej środka pomocy⁽⁷⁴⁰⁾, a zatem milczenia Komisji nie można interpretować jako dorozumianego zatwierdzenia środka, które może wzbudzać uzasadnione oczekiwania⁽⁷⁴¹⁾. W związku z tym ponieważ Komisja nigdy nie udzieliła Luksemburgowi wyraźnych zapewnień, że przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego nie stanowi pomocy, a Luksemburg nigdy nie zgłosił Komisji przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, Luksemburg nie może powoływać się na zasadę ochrony uzasadnionego oczekiwania.

- (627) Komisja odrzuca późniejsze stwierdzenie Luksemburga, zgodnie z którym przyjęła w przedmiotowym przypadku nowe podejście w celu stwierdzenia istnienia pomocy.
- (628) Po pierwsze, w odpowiedzi na argument przedstawiony przez państwo członkowskie, zgodnie z którym podatek bezpośredni podlega suwerenności podatkowej, Trybunał Sprawiedliwości wyraźnie zatwierdził, w wyroku z 1974 r.⁽⁷⁴²⁾, stosowanie zasad pomocy państwa w dziedzinie podatków bezpośrednich. Ponieważ interpretacja indywidualna prawa podatkowego stanowi jedynie wykładnię przepisów podatkowych w konkretnej sytuacji, na której podatnik może się oprzeć w celu ustalenia swojego obciążenia podatkowego w danym państwie członkowskim, zasady pomocy państwa stosuje się obowiązkowo również do interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, jak Komisja wyraźnie wskazała w swoim obwieszczeniu z 1998 r. w sprawie stosowania reguł pomocy publicznej do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem działalności gospodarczej („obwieszczenie z 1998 r.”)⁽⁷⁴³⁾.
- (629) Po drugie, w latach 2002–2004 Komisja przyjęła szereg decyzji, w których stwierdziła, że szereg systemów podatkowych w różnych państwach członkowskich stanowi pomoc państwa na tej podstawie, że w ich ramach zatwierdzono metodę ustalania dochodu podlegającego opodatkowaniu określonych kategorii przedsiębiorstw, która odbiega od wiarygodnego szacunku wyniku zgodnego z zasadą ceny rynkowej lub przynosi korzyść niektórym przedsiębiorstwom należącym do grup wielonarodowych na podstawie ogólnych zasad opodatkowania przedsiębiorstw⁽⁷⁴⁴⁾. Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z 2006 r. wyraźnie zgodził się z tezą, zgodnie z którą metoda ustalania dochodu podlegającego opodatkowaniu prowadząca do uzyskania wyniku, który odbiega od zasady ceny rynkowej, wiąże się z przyznaniem pomocy państwa jej beneficjentowi lub beneficjentom⁽⁷⁴⁵⁾.

⁽⁷³⁹⁾ Wyrok w sprawach połączonych Territorio Histórico de Vizcaya – Diputación Foral de Vizcaya i in./Komisja, C-471/09 P do C-473/09 P, ECLI:EU:C:2011:521, pkt 64: „W tym zakresie należy przypomnieć, że państwo członkowskie, którego organy przyznały pomoc z naruszeniem zasad proceduralnych przewidzianych w art. 88 TWE, nie może powołać się na uzasadnione oczekiwanie beneficjentów, aby uchylić się od obowiązku podjęcia środków koniecznych do wykonania decyzji Komisji nakazującej mu odzyskanie pomocy. W przeciwnym razie art. 87 i 88 TWE byłyby bezskuteczne, ponieważ organy krajowe mogłyby się powoływać na własne sprzeczne z prawem postępowanie w celu pozbawienia decyzji Komisji skutków prawnych w oparciu o te postanowienia Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską”. Podobnie zob. także wyrok w sprawach połączonych Diputación Foral de Vizcaya i in./Komisja, C-465/09 do C-470/09, ECLI:EU:C:2011:372, pkt 150, i w sprawie Włochy/Komisja, C-372/97, ECLI:EU:C:2003:275, pkt 112.

⁽⁷⁴⁰⁾ Wspomniana wyżej sprawa Territorio Histórico de Vizcaya, pkt 68. Zob. także sprawy połączone Demesa i Territorio Histórico de Álava/Komisja, C-183/02 P i C-187/02 P, ECLI:EU:C:2004:701, pkt 52.

⁽⁷⁴¹⁾ Wspomniana wyżej sprawa Territorio Histórico de Vizcaya, pkt 76.

⁽⁷⁴²⁾ Wyrok w sprawie 173-73, Włochy/Komisja, ECLI:EU:C:1974:71, pkt 13.

⁽⁷⁴³⁾ Obwieszczenie Komisji w sprawie stosowania reguł pomocy publicznej do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem działalności gospodarczej (Dz.U. C 384 z 10.12.1998, s. 3), pkt 22: „Jeżeli w codziennej praktyce istnieje potrzeba interpretowania reguł podatkowych, nie mogą one pozostawiać miejsca dla uznaniowego traktowania przedsiębiorców. Każda decyzja administracji, która wynikając z ogólnych reguł podatkowych, przynosi korzyści indywidualnemu przedsiębiorcy, z zasady prowadzi do domniemania pomocy publicznej i musi być szczegółowo przeanalizowana. Tak długo, jak administracyjne postanowienia zawierają tylko interpretację ogólnych reguł, nie powodują one domniemania pomocy. Jednakże nieprzejrzystość decyzji podejmowanych przez władze i swoboda działania, jaką czasami się cieszą, wspiera domniemanie pomocy, a przynajmniej, że taki jest efekt tych działań w stosunku do niektórych przypadków. Powyższe nie powoduje u państw członkowskich mniejszej zdolności do zapewnienia swoim podatnikom prawnej pewności i przewidywalności w stosowaniu ogólnych reguł podatkowych”.

⁽⁷⁴⁴⁾ Zob. między innymi decyzja Komisji 2003/81/WE z dnia 22 sierpnia 2002 r. w sprawie programu pomocy państwa wdrożonego przez Królestwo Hiszpanii na rzecz „centrów koordynacyjnych prowincji Vizcaya” w sprawie C 48/2001 (ex NN 43/2000) (Dz.U. L 31 z 6.2.2003, s. 26), decyzja Komisji 2003/512/WE z dnia 5 września 2002 r. w sprawie programu pomocy wdrożonego przez Niemcy na rzecz centrów kontroli i centrów koordynacyjnych (Dz.U. L 177 z 16.7.2003, s. 17), decyzja Komisji 2003/501/WE z dnia 16 października 2002 r. w sprawie programu pomocy państwa C 49/2001 (ex NN 46/2000) – centra koordynacyjne – wdrożonego przez Luksemburg (Dz.U. L 170 z 9.7.2003, s. 20), decyzja Komisji 2003/755/WE z dnia 17 lutego 2003 r. w sprawie programu pomocy wdrożonego przez Belgię na rzecz centrów koordynacyjnych mających siedzibę w Belgii (Dz.U. L 282 z 30.10.2003, s. 25), decyzja Komisji 2003/515/WE z dnia 17 lutego 2003 r. w sprawie programu pomocy wdrożonego przez Niderlandy w zakresie międzynarodowej działalności finansowej (Dz.U. L 180 z 18.7.2003, s. 52), decyzja Komisji 2004/76/WE z dnia 13 maja 2003 r. w sprawie programu pomocy państwa wdrożonego przez Francję na rzecz kwater generalnych i centrów logistycznych (Dz.U. L 23 z 28.1.2004, s. 1) i decyzja Komisji 2004/77/WE z dnia 24 czerwca 2003 r. w sprawie programu pomocy wdrożonego przez Belgię – system opodatkowania odnoszącego się do interpretacji indywidualnej mającej zastosowanie do US Foreign Sales Corporations (Dz.U. L 23 z 28.1.2004, s. 14).

⁽⁷⁴⁵⁾ Wyrok w sprawach połączonych Belgia i Forum 187 ASBL/Komisja, C-182/03 i C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416.

- (630) Luksemburg utrzymuje ponadto, iż Rada Ecofin podczas posiedzenia w dniu 27 maja 2011 r. wyraźnie potwierdziła, że po przyjęciu okólników nie było konieczności dokonania oceny luksemburskiej praktyki w zakresie interpretacji indywidualnych prawa podatkowego zgodnie z kryteriami kodeksu postępowania ⁽⁷⁴⁶⁾ i że porozumienie osiągnięte podczas posiedzenia Grupy ds. Kodeksu Postępowania, zgodnie z którym „nie było konieczności dokonania oceny [luksemburskiego środka podatkowego dotyczącego spółek zaangażowanych w ramach grupy w działalność finansową] zgodnie z kryteriami kodeksu postępowania”, stanowi wyraźne zapewnienie legalności luksemburskiej powszechnej praktyki wydawania interpretacji indywidualnych prawa podatkowego. Argumentów tych nie można jednak uznać za uzasadniające zarzut naruszenia zasad pewności prawa lub ochrony uzasadnionego oczekiwania.
- (631) Po pierwsze, cele kodeksu postępowania oraz zasad pomocy państwa są odmienne: celem kodeksu postępowania jest walka ze szkodliwą konkurencją podatkową między państwami członkowskimi, natomiast celem zasad pomocy państwa jest ograniczenie zakłóceń konkurencji wynikających z korzystnego traktowania niektórych przedsiębiorstw przez państwa członkowskie, w szczególności za pośrednictwem ulg podatkowych.
- (632) Po drugie, kodeks postępowania nie jest prawnie wiążącym instrumentem. Jest to forum, w ramach którego państwa członkowskie mogą omawiać środki, które mogły lub mogą mieć znaczący wpływ na lokalizację przedsiębiorstw w Unii. Podczas gdy Grupa ds. Kodeksu Postępowania dysponuje pewnym luzem decyzyjnym, Komisja nie ma żadnej swobody uznania w zakresie ustalania, czy dany środek podatkowy należy uznać za pomoc państwa, ponieważ pojęcie pomocy państwa ma charakter obiektywny.
- (633) Po trzecie, kodeks postępowania został przyjęty przez Radę Ecofin ⁽⁷⁴⁷⁾, a nie przez Komisję, tak aby nie mógł wiązać Komisji w wykonywaniu jej kompetencji w zakresie pomocy państwa.
- (634) Po czwarte, w kodeksie postępowania przeanalizowano okólniki dotyczące finansowania wewnątrz grupy w ujęciu ogólnym, natomiast niniejsza decyzja dotyczy interpretacji indywidualnej prawa podatkowego przyznanej na rzecz konkretnej spółki niezwiązanej z finansowaniem wewnątrz grupy. Nawet jeżeli można uznać, że wspomniane okólniki nie prowadzą do szkodliwej konkurencji podatkowej, nie oznacza to, że tak samo jest w przypadku interpretacji indywidualnej prawa podatkowego dotyczącej cen transferowych przyznanej Amazonowi.
- (635) W związku z tym porozumienie zawarte podczas posiedzenia Grupy ds. Kodeksu Postępowania nie może wiązać ani ograniczać działań Komisji w ramach wykonywania uprawnień powierzonych jej na mocy Traktatu w dziedzinie pomocy państwa ⁽⁷⁴⁸⁾. Podobnie jest w przypadku umów zawartych dnia 6 grudnia 2011 r. w ramach forum OECD, zgodnie z którymi „[...] systemów następujących 10 państw nie należy dalej badać [...] Luksemburg – zaawansowana analiza podatkowa finansowania wewnątrz grupy”. OECD nie jest instytucją unijną ani też Unia nie jest członkiem tej organizacji ⁽⁷⁴⁹⁾, a jej wnioski, które nie mają charakteru wiążącego, nie mogą wiązać instytucji Unii. Ponadto forum OECD, dalekie od udzielenia wyraźnego zapewnienia, nie zbadało dokładniej analizy podatkowej dotyczącej finansowania wewnątrz grupy, którą przeprowadził Luksemburg. Niemożliwe jest zatem wyciągnięcie z tego oświadczenia jakichkolwiek wniosków dotyczących zastosowania zasad pomocy państwa do przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, która jest interpretacją indywidualną prawa podatkowego dotyczącą cen transferowych niezwiązaną z finansowaniem wewnątrz grupy.

⁽⁷⁴⁶⁾ Uwagi Luksemburga dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania, pkt 43. Luksemburg cytuje pkt 19 sprawozdania Grupy ds. Kodeksu Postępowania (opodatkowanie działalności gospodarczej) przedłożonego Radzie Ecofin, który stanowi, co następuje: „W odniesieniu do luksemburskiego środka podatkowego dotyczącego spółek zaangażowanych w ramach grupy w działalność finansową Grupa ds. Kodeksu Postępowania przeanalizowała opis uzgodniony podczas posiedzenia w dniu 17 lutego 2011 r. Wielkie Księstwo Luksemburga poinformowało grupę, że w okólniku nr 164/2 z dnia 28 stycznia 2011 r. określono warunki zawierania uprzednich porozumień cenowych potwierdzających wynagrodzenie z tytułu transakcji. Podczas posiedzenia w dniu 11 kwietnia 2011 r. Wielkie Księstwo Luksemburga poinformowało grupę, że w okólniku nr 164/2 bis z dnia 8 kwietnia 2011 r. uściślono, iż wcześniejsze potwierdzenia przyznane przed wejściem w życie okólnika nr 164/2 tracą ważność w dniu 31 grudnia 2011 r. Uwzględniając te informacje, grupa zgodziła się, że nie ma już konieczności dokonania oceny tego środka zgodnie z kryteriami kodeksu postępowania” [nieoficjalne tłumaczenie przedstawione przez Luksemburg].

⁽⁷⁴⁷⁾ Konkluzje posiedzenia Rady Ecofin z dnia 1 grudnia 1997 r. dotyczące polityki podatkowej (Dz.U. C 2 z 6.1.1998, s. 1). Zob. również dokumenty dostępne na następującej stronie internetowej: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/harmful_tax_practices/#code_conduct.

⁽⁷⁴⁸⁾ Zob. w tej kwestii opinia rzecznika generalnego Légera w sprawie Belgia i Forum 187 ASBL/Komisja, C-217/03, ECLI:EU:C:2006:89, pkt 376.

⁽⁷⁴⁹⁾ W protokole dodatkowym nr 1 do Konwencji OECD z dnia 14 grudnia 1960 r. sygnatariusze Konwencji uzgodnili, że Komisja Europejska będzie uczestniczyć w pracach OECD. Przedstawiciele Komisji Europejskiej wraz z członkami OECD uczestniczą w rozmowach na temat programu prac organizacji i biorą udział w pracach całej organizacji oraz różnych jej organów. Chociaż udział Komisji Europejskiej w pracach jest znacznie większy niż udział zwykłego obserwatora, nie przysługuje jej jednak prawo głosu ani nie uczestniczy ona oficjalnie w przyjmowaniu instrumentów prawnych przedłożonych Radzie do przyjęcia.

- (636) Amazon przywołuje także zasadę ochrony uzasadnionego oczekiwania i utrzymuje, że postępowanie prowadzone przez Komisję oparto na nowatorskiej wykładni zasad pomocy państwa⁽⁷⁵⁰⁾. Komisja uzasadniła już w motywie 626, dlaczego twierdzenie to jest bezpodstawne. Aby można było uwzględnić zarzut dotyczący naruszenia zasady ochrony uzasadnionego oczekiwania, oczekiwanie to musi wynikać z wcześniejszego działania Komisji w formie wyraźnych zapewnień⁽⁷⁵¹⁾. Uzasadnione oczekiwanie musi zatem opierać się na wcześniejszym zachowaniu Komisji, która przykładowo przyjęła wcześniej decyzję w sprawie tego samego lub identycznego programu pomocy. Amazon nie oparł swojego twierdzenia na żadnym tego rodzaju działaniu Komisji i przyznał nawet, że „stosowanie zasad pomocy państwa do interpretacji indywidualnych prawa podatkowego dotyczących cen transferowych nigdy dotąd nie było przedmiotem oświadczeń Komisji”⁽⁷⁵²⁾. Komisja przypomina w tym zakresie, że pojęcie pomocy państwa jest pojęciem obiektywnym, w związku z czym nawet jeżeli w żadnej decyzji wydanej przed 2015 r. nie stwierdzono, iż interpretacje indywidualne prawa podatkowego stanowią pomoc państwa, nie oznacza to, że nie stanowią one pomocy państwa. W każdym razie Komisja przyjęła szereg decyzji stwierdzających, że programy odbiegające od zasady ceny rynkowej stanowią pomoc państwa⁽⁷⁵³⁾, oraz szereg decyzji stwierdzających, że indywidualne środki podatkowe stanowią pomoc państwa⁽⁷⁵⁴⁾.
- (637) Amazon przywołuje także zasadę równego traktowania, utrzymując, że jest jedynym z licznych przedsiębiorstw korzystających z takiego traktowania podatkowego, które zobowiązano do zwrócenia pomocy niezgodnej z prawem⁽⁷⁵⁵⁾. Sędzia unijny ustalił już jednak, że fakt, iż inne przedsiębiorstwa, nawet konkurencyjne, korzystają z pomocy państwa, nie ma wpływu na uznanie za pomoc danego środka⁽⁷⁵⁶⁾. Ponieważ odzyskanie jest logiczną konsekwencją istnienia pomocy niezgodnej z prawem, powinno mieć tym bardziej zastosowanie do zwrotu pomocy państwa niezgodnej z prawem.
- (638) Podsumowując, żadna ogólna zasada prawa nie uniemożliwia odzyskania pomocy w niniejszej sprawie.

10.4. METODA ODZYSKANIA POMOCY

- (639) Obowiązek spoczywający na państwie dotyczący zniesienia pomocy niezgodnej z prawem uznanej przez Komisję za niezgodną z rynkiem wewnętrznym ma na celu przywrócenie istniejącej wcześniej na rynku sytuacji konkurencyjnej. W tym kontekście Trybunał Sprawiedliwości orzekł, że cel ten uznaje się za osiągnięty, jeżeli beneficjent pomocy przyznanej w sposób niezgodny z prawem dokonał jej zwrotu i utracił korzyść posiadaną względem konkurentów rynkowych, a ponadto jeżeli została przywrócona sytuacja sprzed wypłaty pomocy.
- (640) W żadnym przepisie prawa Unii Europejskiej nie wymaga się od Komisji, aby nakazując odzyskanie pomocy uznanej za niezgodną z rynkiem wewnętrznym obliczała dokładną kwotę pomocy podlegającą zwrotowi⁽⁷⁵⁷⁾. Wręcz przeciwnie, wystarczy, aby decyzja Komisji zawierała wskazówki pozwalające adresatowi na samodzielne ustalenie tej kwoty bez nadmiernych trudności⁽⁷⁵⁸⁾. W prawie Unii wymaga się jedynie, by odzyskanie bezprawnie przyznanej pomocy doprowadziło do przywrócenia stanu poprzedniego oraz by zwrot pomocy nastąpił według zasad określonych przez prawo krajowe⁽⁷⁵⁹⁾. W związku z tym Komisja może ograniczyć się do stwierdzenia obowiązku zwrotu spornej pomocy oraz pozostawić władzom krajowym zadanie obliczenia dokładnej kwoty pomocy podlegającej zwrotowi⁽⁷⁶⁰⁾.

⁽⁷⁵⁰⁾ Zob. motyw 326.

⁽⁷⁵¹⁾ Wyrok w sprawie Mehibas Dordtselaan/Komisja, T-290/97, ECLI:EU:T:2000:8, pkt 59, i wyrok w sprawach połączonych Belgia i Forum 187 ASBL/Komisja, C-182/03 i C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416, pkt 147.

⁽⁷⁵²⁾ Uwagi Amazona dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania, pkt 178.

⁽⁷⁵³⁾ Zob. przypis 742.

⁽⁷⁵⁴⁾ Zob. na przykład decyzja Komisji 1999/718/WE z dnia 24 lutego 1999 r. dotycząca pomocy państwa wdrożonej przez Hiszpanię na rzecz Daewoo Electronics Manufacturing España SA (Demesa) (Dz.U. L 292 z 13.11.1999, s. 1), decyzja Komisji 2000/735/WE z dnia 21 kwietnia 1999 r. dotycząca sposobu potraktowania przez niderlandzkie organy podatkowe „umowy technolease” pomiędzy Philips a Rabobank (Dz.U. L 297 z 24.11.2000, s. 13), decyzja Komisji 2000/795/WE z dnia 22 grudnia 1999 r. w sprawie pomocy państwa wdrożonej przez Hiszpanię na rzecz Ramondín SA i Ramondín Cápsulas SA (Dz.U. L 318 z 16.12.2000, s. 36), decyzja Komisji 2005/709/WE z dnia 2 sierpnia 2004 r. w sprawie pomocy państwa wdrożonej przez Francję na rzecz France Télécom (Dz.U. L 269 z 14.10.2005, s. 30), decyzja Komisji 2008/551/WE z dnia 11 grudnia 2007 r. w sprawie pomocy państwa C 12/07 (ex N 799/06) planowanej przez Republikę Słowacką na rzecz Glunz&Jensen s.r.o. (Dz.U. L 178 z 5.7.2008, s. 38), decyzja Komisji 2008/734/WE z dnia 4 czerwca 2008 r. w sprawie pomocy państwa C 57/07 (ex N 843/06), którą Republika Słowacka zamierza wdrożyć na rzecz Alas Slovakia, s.r.o. (Dz.U. L 248 z 17.9.2008, s. 19) i decyzja 2011/276/UE.

⁽⁷⁵⁵⁾ Zob. motyw 326.

⁽⁷⁵⁶⁾ Wyrok w sprawie T-214/95, Het Vlaamse Gewest (Region Flamandzki)/Komisja, ECLI:EU:T:1998:77, pkt 54.

⁽⁷⁵⁷⁾ Chociaż wyrok dotyczył „braku możliwości odzyskania”, a nie „trudności w obliczeniu wysokości pomocy”.

⁽⁷⁵⁸⁾ Zob. wyrok w sprawie Komisja/Francja, C-441/06, ECLI:EU:C:2007:616, pkt 29, oraz cytowane orzecznictwo.

⁽⁷⁵⁹⁾ Zob. wyrok w sprawach połączonych Francja i Francja Télécom/Komisja, T-427/04 i T-17/05, ECLI:EU:T:2009:474, pkt 297.

⁽⁷⁶⁰⁾ Zob. wyrok w sprawach połączonych Francja i Francja Télécom/Komisja, T-427/04 i T-17/05, ECLI:EU:T:2009:474, pkt 299.

- (641) W przypadku pomocy państwa niezgodnej z prawem w formie środków podatkowych kwotę podlegającą odzyskaniu należy obliczyć na podstawie porównania podatku faktycznie zapłaconego z kwotą, którą należałoby zapłacić zgodnie z ogólnie obowiązującą zasadą. Jak wskazano w motywie 542, wynagrodzenie wypłacane przez spółkę LuxOpCo na rzecz spółki LuxSCS powinno zostać określone na podstawie MMTN, w ramach której spółkę LuxSCS uznaje się za najmniej złożony podmiot umowy licencyjnej, a wynagrodzenie, które spółka LuxOpCo powinna wypłacać na rzecz spółki LuxSCS, należy określić przy założeniu, że spółka LuxSCS jest stroną testowaną ⁽⁷⁶¹⁾.
- (642) Wynagrodzenie spółki LuxSCS powinno odzwierciedlać fakt, że spółka ta pełni funkcję pośrednika w odniesieniu do wartości niematerialnych i prawnych: spółka ta jest jedynie właścicielem prawnym i udziela licencji na wspomniane wartości pozostające w posiadaniu ATI i A9, ale przenosi na spółkę LuxOpCo prawa do rozwoju i ulepszania wartości niematerialnych i prawnych, zarządzania nimi oraz ich wykorzystywania do celów zarządzania przez spółkę LuxOpCo działalnością w zakresie sprzedaży detalicznej Amazona w Europie. Powinno także odzwierciedlać fakt, że sama spółka LuxSCS pełni w rzeczywistości jedynie ograniczone funkcje w formie ogólnych usług administracyjnych mających na celu utrzymanie własności prawnej wartości niematerialnych i prawnych, które to usługi faktycznie świadczą w imieniu spółki LuxSCS usługodawcy zewnętrzni [zob. motyw 429].
- (643) Jeżeli chodzi o określanie właściwej podstawy kosztów, do której należy stosować marżę, Komisja stwierdza, że spółka LuxSCS nie odnotowuje żadnej sprzedaży ani nie ponosi żadnego ryzyka związanego z wartościami niematerialnymi i prawnymi. W związku z tym w celu określenia wynagrodzenia spółki LuxSCS należy wykorzystać wynagrodzenie oparte na kosztach z marżą zastosowaną jedynie w odniesieniu do kosztów zewnętrznych poniesionych w ramach rzeczywistych funkcji, ale bez marży stosowanej w odniesieniu do kosztów przystąpienia i kosztów wynikających z umowy o podziale kosztów, które w rzeczywistości spółka LuxSCS przeniosła jedynie na A9 i ATI ⁽⁷⁶²⁾.
- (644) Jeżeli chodzi o marżę, jaką należy zastosować w odniesieniu do kosztów ponoszonych przez spółkę LuxSCS, która ma odzwierciedlać funkcje związane z koniecznym utrzymaniem własności wartości niematerialnych i prawnych pod kontrolą spółki LuxOpCo, Komisja uważa, na podstawie doświadczenia będącego podstawą sprawozdania Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych z 2010 r., że marża w wysokości 5 % jest właściwa w odniesieniu do usług o niskiej wartości dodanej, takich jak usługi świadczone przez spółkę LuxSCS w związku z wartościami niematerialnymi i prawnymi ⁽⁷⁶³⁾. Jeżeli jednak fakty i okoliczności szczególnej transakcji uzasadniają inną marżę, należy wziąć to pod uwagę ⁽⁷⁶⁴⁾. Wzywa się zatem luksemburskie organy podatkowe do przedstawienia i uzasadnienia, w terminie dwóch miesięcy od dnia notyfikacji niniejszej decyzji, ostatecznej wysokości marży poprzez porównanie jej z porównywalnymi transakcjami zawartymi z niezależnymi usługodawcami. Jeżeli Luksemburg nie odpowie na to wezwanie, Komisja przyjmie marżę w wysokości 5 % na kosztach zewnętrznych ponoszonych bezpośrednio przez spółkę LuxSCS w celu utrzymania własności wartości niematerialnych i prawnych, o ile koszty te odzwierciedlają funkcje pełnione w imieniu spółki LuxSCS.
- (645) Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, kwotę podlegającą odzyskaniu należy określić: (i) uwzględniając zysk księgowy spółki LuxOpCo za wszystkie lata obrotowe, w trakcie których stosowano przedmiotową interpretację indywidualną prawa podatkowego w celu określenia zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych; (ii) odejmując od tej kwoty sumę kosztów przystąpienia i kosztów wynikających z umowy o podziale kosztów, koszty usług zewnętrznych poniesione przez spółkę LuxSCS i odpowiednią marżę na kosztach tych usług, o ile koszty te odzwierciedlają funkcje pełnione faktycznie przez spółkę LuxSCS ⁽⁷⁶⁵⁾; (iii) stosując w odniesieniu do uzyskanej w ten sposób kwoty zwykły system opodatkowania dochodów osób prawnych stosowany w Luksemburgu, w tym standardowy podatek dochodowy od osób prawnych, podatek komunalny, podatki wyrównawcze i podatek od majątku; (iv) odejmując od uzyskanej w ten sposób kwoty kwotę podatku faktycznie zapłaconego przez spółkę LuxOpCo za każdy rok obrotowy, w którym obowiązywała przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego.
- (646) Różnica podpunktów (iii) i (iv) stanowi kwotę pomocy podlegającą odzyskaniu w celu zniesienia selektywnej korzyści, którą Luksemburg przyznał za pośrednictwem przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego.

⁽⁷⁶¹⁾ Zob. motyw 549.

⁽⁷⁶²⁾ Zob. motywy 551 i 552.

⁽⁷⁶³⁾ Zob. motyw 558.

⁽⁷⁶⁴⁾ Sprawozdanie Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych z 2010 r., pkt 63.

⁽⁷⁶⁵⁾ Motyw 429. Jak wskazano w wytycznych OECD z 1995 r., pkt 7.33: „[...] W przypadku transakcji wolnorynkowej przedsiębiorstwo niepowiązane będzie zazwyczaj dążyć do naliczania opłat za usługi w sposób pozwalający na osiągnięcie zysku i nie będzie świadczył usług jedynie za cenę zakupu [...]”. Spółka LuxSCS otrzymałaby zatem nie tylko marżę na kosztach, ale także zwrot wspomnianych kosztów.

10.5. PODMIOT, OD KTÓREGO NALEŻY ODZYSKAĆ POMOC

- (647) W świetle uwag przedstawionych w motywach 607–610 Komisja uważa, że Luksemburg musi w pierwszej kolejności odzyskać od spółki LuxOpCo niezgodną z prawem i niezgodną z rynkiem wewnętrznym pomoc przyznaną za pośrednictwem przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Jeżeli okaże się, że spółka LuxOpCo nie jest w stanie zwrócić łącznej kwoty pomocy otrzymanej w wyniku przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, Luksemburg musi odzyskać całą pozostałą kwotę od grupy Amazon lub jej następców lub od spółek należących do tej grupy, ponieważ chodzi o podmiot kontrolujący grupę Amazon, która jest jedną jednostką gospodarczą będącą beneficjentem pomocy (zob. sekcja 9.5). W ten sposób odzyskanie umożliwi zniesienie nienależnej korzyści przyznanej za pośrednictwem przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego oraz przywrócenie poprzedniej sytuacji na rynku ⁽⁷⁶⁶⁾.

11. DOWODY, NA KTÓRYCH OPARŁA SIĘ KOMISJA W CELU STWIERDZENIA ISTNIENIA POMOCY

- (648) Luksemburg utrzymywał, że część informacji, na których opierała się Komisja w toku formalnego postępowania wyjaśniającego, nie była dostępna dla luksemburskich organów podatkowych w dniu przyjęcia przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego i że w związku z tym podczas oceny wspomnianej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego Komisja dysponowała retrospektywną wiedzą na temat faktów.
- (649) Komisja zauważa, że argumenty, na podstawie których stwierdzono istnienie korzyści, były wówczas dostępne. Chodzi w szczególności o analizę funkcjonalną zawartą we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego i o sprawozdanie dotyczące cen transferowych. W wymienionych dokumentach opisano wyraźnie, że spółka LuxSCS nie zatrudnia pracowników ani nie jest fizycznie obecna, a jej główną działalność opisano jako ograniczającą się do działalności spółki będącej posiadaczem wartości niematerialnych i prawnych i do występowania jako strona umowy o podziale kosztów, w którą była zobowiązana wnieść wyłącznie finansowy wkład. Spółkę LuxOpCo opisano natomiast jako pełniącą funkcję europejskiej siedziby, ponoszącą wszelkie ryzyko i zarządzającą podejmowaniem strategicznych decyzji oraz kluczowymi fizycznymi elementami działalności w zakresie sprzedaży detalicznej Amazona w Europie. Opisy te powinny skłonić luksemburskie organy podatkowe do podania w wątpliwość błędności i nieuzasadnionego założenia, zgodnie z którym spółka LuxSCS pełniła wyjątkowe i wartościowe funkcje w związku z wartościami niematerialnymi i prawnymi, na którym opiera się metoda ustalania cen transferowych zatwierdzona w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego.
- (650) W każdym razie jak przedstawiono w motywie 620, data przyznania pomocy podatnikowi, w przypadku gdy w interpretacji indywidualnej prawa podatkowego zatwierdzono metodę określania jego dochodu podlegającego opodatkowaniu, odpowiada każdemu roku obrotowemu, w trakcie którego wspomniany podatnik korzysta z tej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego do celów określenia swojego rocznego zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych i w trakcie którego organy podatkowe przyjmują deklarację, w której dochód podlegający opodatkowaniu określono na podstawie wspomnianej metody. W związku z tym każda informacja, która w późniejszym terminie pozwoliła zakwestionować decydujące założenia, na których oparto wspomnianą interpretację indywidualną prawa podatkowego, powinna była prowadzić do rewizji interpretacji indywidualnej prawa podatkowego albo do odrzucenia przez luksemburskie organy podatkowe deklaracji podatkowej opartej na metodzie ustalania cen transferowych zatwierdzonej w interpretacji indywidualnej prawa podatkowego przez okres ponad ośmiu lat, w którym spółka LuxOpCo wykorzystywała tę interpretację w celu określania swojego zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych w Luksemburgu.

12. WNIOSEK

- (651) Podsumowując, Komisja stwierdza, że Luksemburg – z naruszeniem art. 107 ust. 1 TFUE i art. 108 ust. 3 TFUE – przyznał w sposób niezgodny z prawem pomoc państwa niezgodną z rynkiem wewnętrznym na rzecz spółki LuxOpCo i grupy Amazon w drodze przedmiotowe Sporządzono w Brukseli dnia 4.10.2017 r. j interpretacji indywidualnej prawa podatkowego oraz przyjmował co roku deklarację podatku dochodowego od osób prawnych opartą na wspomnianej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Luksemburg jest zobowiązany odzyskać tę pomoc od spółki LuxOpCo zgodnie z art. 16 rozporządzenia (UE) 2015/1589, a jeżeli spółka ta nie zwróci całej kwoty pomocy, Luksemburg jest zobowiązany odzyskać pozostałą kwotę od grupy Amazon lub jednego z jej następców lub od spółek należących do grupy,

⁽⁷⁶⁶⁾ Jak wskazano w sekcji 9.5, a w szczególności w motywie 607, luksemburskie organy podatkowe przyznały korzystne traktowanie podatkowe spółce LuxOpCo. W związku z tym spółka ta jest pierwszym beneficjentem, od którego Luksemburg musi odzyskać pomoc. Jeżeli w wyniku odzyskania od tego beneficjenta nienależna korzyść nie zostanie zniesiona, odzyskanie to należy rozszerzyć na grupę Amazon, ponieważ cała grupa stanowi jedną jednostkę gospodarczą będącą beneficjentem pomocy. W tym zakresie zob. wyrok w sprawach połączonych T-415/05, T-416/05 i T-423/05 Grecja/Belgia, ECLI:EU:T:2010:386, pkt 126.

PRZYJMUJE NINIEJSZĄ DECYZJĘ:

Artykuł 1

Interpretacja indywidualna prawa podatkowego z dnia 6 listopada 2003 r., za pośrednictwem której Wielkie Księstwo Luksemburga zatwierdziło metodę ustalania cen transferowych zaproponowaną przez spółkę Amazon.com, Inc., która to metoda umożliwiła spółce Amazon EU S.à.r.l. określanie zobowiązania z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych w Luksemburgu w latach 2006–2014 z jednej strony oraz późniejsze przyjmowanie rocznych deklaracji podatkowych dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych opartych na wspomnianej interpretacji z drugiej strony, stanowią pomoc państwa wdrożoną przez Luksemburg w sposób niezgodny z prawem i z naruszeniem art. 108 ust. 3 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej oraz pomoc niezgodną z rynkiem wewnętrznym w rozumieniu art. 107 ust. 1 tego Traktatu.

Artykuł 2

1. Luksemburg odzyskuje od spółki Amazon EU S.à.r.l. niezgodną z rynkiem wewnętrznym i niezgodną z prawem pomoc, o której mowa w art. 1.
2. Wszystkie kwoty, których nie można odzyskać od spółki Amazon EU S.à.r.l. w wyniku procesu odzyskiwania pomocy określonego w ust. 1, odzyskuje się od grupy Amazon lub jednego z jej następców.
3. Do kwot podlegających zwrotowi dolicza się odsetki za cały okres począwszy od dnia, w którym pomoc została przekazana do dyspozycji beneficjenta, do dnia jej faktycznego odzyskania.
4. Odsetki nalicza się narastająco zgodnie z przepisami rozdziału V rozporządzenia Komisji (WE) nr 794/2004.

Artykuł 3

1. Odzyskanie pomocy, o której mowa w art. 1, odbywa się w sposób bezzwłoczny i skuteczny.
2. Luksemburg zapewnia wykonanie niniejszej decyzji w terminie czterech miesięcy od daty jej notyfikacji.

Artykuł 4

1. W terminie dwóch miesięcy od daty notyfikacji niniejszej decyzji Luksemburg przekazuje Komisji informacje dotyczące metody zastosowanej do obliczenia dokładnej kwoty pomocy.
2. Do momentu całkowitego odzyskania pomocy, o której mowa w art. 1, Luksemburg na bieżąco informuje Komisję o kolejnych środkach podejmowanych na szczeblu krajowym w celu wykonania niniejszej decyzji. Na wniosek Komisji Luksemburg bezzwłocznie przedstawia informacje o środkach już podjętych oraz środkach planowanych w celu wykonania niniejszej decyzji.

Artykuł 5

Niniejsza decyzja skierowana jest do Wielkiego Księstwa Luksemburga.

Sporządzono w Brukseli dnia 4 października 2017 r.

W imieniu Komisji
Margrethe VESTAGER
Członek Komisji