Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА ОБЩИЯ СЪД (седми разширен състав)

12 май 2021 година*

„Държавни помощи — Помощ, приведена в действие от Люксембург в полза на Amazon — Решение, с което помощта се обявява за несъвместима с общия пазар и за незаконосъобразна, като се разпорежда нейното възстановяване — Данъчно становище (tax ruling) — Трансферни цени — Селективно данъчно предимство — Метод за определяне на трансферните цени — Функционален анализ“

По дела T-816/17 и T-318/18

Великото херцогство Люксембург, представлявано от T. Uri, в качеството на представител, подпомаган от D. Waelbroeck, A. Steichen и J. Bracker, avocats,

жалбоподател по дело T-816/17,

подпомагано от

Ирландия, представлявана от J. Quaney и A. Joyce, подпомагани от P. Gallagher, SC, B. Doherty, barrister, и S. Kingston, SC,

встъпила страна по дело T-816/17,

Amazon EU Sàrl, установено в Люксембург (Люксембург),

Amazon.com, Inc., установено в Сиатъл, Вашингтон (Съединени щати),

представлявани от D. Paemen, M. Petite и A. Tombiński, avocats,

жалбоподатели по дело T-318/18,

срещу

Европейска комисия, представлявана по дело T-816/17, от P. Stancanelli, P.-J. Loewenthal и F. Tomat, подпомагани от M. Chammas, avocate, а по дело T-318/18, от Loewenthal и Tomat,

ответник,

с предмет жалби на основание член 263 ДФЕС за отмяна на Решение (ЕС) 2018/859 на Комисията от 4 октомври 2017 година относно държавна помощ SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN), приведена в действие от Люксембург в полза на Amazon (ОВ L 153, 2018 г., стр. 1),

* Езици на производството: английски и френски.

ОБЩИЯТ СЪД (седми разширен състав),

състоящ се от: M. van der Woude, председател, V. Tomljenović (докладчик) и A. Marcoulli, съдии,

секретар: S. Spyropoulos, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 5 и 6 март 2020 г.,

постанови настоящото

Решение

I. Обстоятелствата по спора

1 Amazon.com, Inc., чието седалище е установено в Съединените щати, и предприятията, които са под негов контрол (наричани по-нататък заедно „групата Amazon“), извършват онлайн дейности, и по-специално сделки за продажба на дребно онлайн и предоставяне на различни услуги онлайн. За тази цел групата Amazon управлява няколко уебсайта на различни езици на Европейския съюз, сред които са amazon.de, amazon.fr, amazon.it и amazon.es.

2 Преди май 2006 г. европейската дейност на групата Amazon е била ръководена от Съединените щати. По-специално дейността по продажба на дребно и по предоставяне на услуги на европейските уебсайтове се е осъществявала от две дружества, установени в Съединените щати, а именно Amazon.com International Sales, Inc. (наричано по-нататък „AIS“) и Amazon International Marketplace (наричано по-нататък „AIM“), както и от други дружества, установени във Франция, Германия и Обединеното кралство.

3 През 2003 г. е планирано преструктуриране на дейността на групата Amazon в Европа. Това преструктуриране, което е осъществено в действителност през 2006 г. (наричано по-нататък „преструктурирането от 2006 г.“), е било съсредоточено върху създаването на две дружества, установени в Люксембург (Люксембург). Става въпрос по-специално, от една страна, за Amazon Europe Holding Technologies SCS (наричано по-нататък „LuxSCS“), учредено по люксембургското право командитно дружество, чиито съдружници са американски предприятия, и от друга страна, за Amazon EU Sàrl (наричано по-нататък „LuxOpCo“), чието седалище е в Люксембург.

4 Първоначално LuxSCS сключва няколко споразумения с някои дружества от групата Amazon, установени в Съединените щати, а именно:

– споразумения за лицензиране и за преотстъпване на съществуващите права върху интелектуалната собственост (License and Assignment Agreements For Preexisting Intellectual Property, наричани по-нататък заедно „Споразумението за изкупуване“) с Amazon Technologies, Inc. (наричано по-нататък „ATI“) — дружество от групата Amazon, установено в Съединените щати,

– споразумение за поделяне на разходите (наричано по-нататък „СПР“), сключено през 2005 г. с ATI и A 9.com, Inc. (наричано по-нататък „A 9“) — дружество от групата Amazon, установено в Съединените щати. По силата на Споразумението за изкупуване и на СПР LuxSCS получава правото да експлоатира определени права върху интелектуалната собственост и техните „производни“, които са притежавани и разработвани от A 9 и ATI. Нематериалните активи, обхванати от СПР, включват основно три категории интелектуална собственост, а именно технология, данни на клиентите и марки. По силата на СПР и на Споразумението за

изкупуване LuxSCS може също така да преотстъпва нематериални активи с подлиценз, по-специално за целите на експлоатацията на европейските уебсайтове. В замяна на тези права LuxSCS трябва да прави плащания за изкупуване и да внася годишния си дял от разходите, свързани с свързани с описаната в СПР програма за разработки.

5 На второ място, LuxSCS сключва с LuxOpCo лицензионно споразумение относно горепосочените нематериални активи, което започва да поражда правно действие от 30 април 2006 г. (наричано по-нататък „лицензионното споразумение“). По силата на това споразумение LuxOpCo получава правото да използва нематериалните активи срещу заплащане на лицензионно възнаграждение на LuxSCS (наричано по-нататък „лицензионното възнаграждение“).

6 Накрая LuxSCS сключва Споразумение за лицензиране и преотстъпване на правата върху интелектуалната собственост („Intellectual Property Assignment and License Agreement“) с Amazon.co.uk Ltd., Amazon.fr SARL и Amazon.de GmbH, по силата на което LuxSCS получава някои марки и правата върху интелектуалната собственост на европейските уебсайтове.

7 През 2014 г. групата Amazon е обект на второ преструктуриране и съществуващото дотогава договорно споразумение между LuxSCS и LuxOpCo престава да се прилага.

А. По разглежданото данъчно становище (ДС)

8 В рамките на подготовката на преструктурирането от 2006 г. с писма от 23 и 31 октомври 2003 г. Amazon.com и данъчен консултант искат от люксембургската данъчна администрация да приеме данъчно становище, с което да потвърди третирането на LuxOpCo и на LuxSCS за целите на люксембургския корпоративен данък.

9 С писмо от 23 октомври 2003 г. Amazon.com иска да бъде одобрено изчислението на ставката на лицензионното възнаграждение, което LuxOpCo следва да плаща на LuxSCS от 30 април 2006 г. нататък. Това искане на Amazon.com се основава на доклад относно трансферните цени, изготвен от данъчните му съветници (наричан по-нататък „Докладът относно трансферните цени от 2003 г.“). Авторите на този доклад по същество предлагат метод за определяне на трансферните цени, който според тях позволява да се определи размера на корпоративния данък, дължим от LuxOpCo в Люксембург. По-специално с писмо от 23 октомври 2003 г. Amazon.com иска потвърждение на факта, че методът за определяне на трансферните цени за целите на определянето на ставката на годишното лицензионно възнаграждение, дължимо от LuxOpCo на LuxSCS по силата на лицензионното споразумение, както този метод произтича от Доклада относно трансферните цени от 2003 г., предоставя на LuxOpCo „подходяща и приемлива печалба“ с оглед на политиката в областта на трансферното ценообразуване и на член 56 и член 164, параграф 3 от изменения Loi du 4 décembre 1967 concernant l’impôt sur le revenu (Закон за данъка върху доходите от 4 декември 1967 г., наричан по-нататък „LIR“). Възприетият в писмото от 23 октомври 2003 г. метод за изчисляване на лицензионното възнаграждение, дължимо от LuxOpCo на LuxSCS, е описан по следния начин:

„1) да се изчисли и припише на LuxOpCo „възвръщаемост на LuxOpCo“ в размер на по-малката от следните две стойности а) [*поверително*] [1] % от общите оперативни разходи, понесени от LuxOpCo за ЕС в течение на разглежданата година б) оперативната печалба, реализирана в ЕС, която може да се припише на европейските уебсайтове за същата година;

2) лицензионното възнаграждение е равно на оперативната печалба, реализирана в ЕС, минус възвръщаемостта на LuxOpCo, но не може да бъде по-малко от нула;

1 Заличени поверителни данни.

3) ставката на лицензионното възнаграждение за годината е равна на лицензионното възнаграждение, разделено на общия оборот, реализиран в ЕС за годината;

4) независимо от предходното, размерът на възвръщаемостта на LuxOpCo не може да бъде по-малък от 0,45 %, нито по-голям от 0,55 % от реализирания в ЕС оборот, независимо от годината;

5 а) ако възвръщаемостта на LuxOpCo, определена на първата стъпка, е по-малка от 0,45 % от реализирания в ЕС оборот, тя се коригира, така че да е равна на по-малката от следните две суми: i) 0,45 % от оборота или оперативната печалба, реализирана в ЕС, и ii) оперативната печалба, реализирана в ЕС;

б) ако възвръщаемостта на LuxOpCo, определена на първата стъпка, е по-голяма от 0,55 % от реализирания в ЕС оборот, тя се коригира, така че да е равна на по-малката от следните две суми: i) 0,55 % от оборота, реализиран в ЕС, и ii) оперативната печалба, реализирана в ЕС“.

10 С писмо от 31 октомври 2003 г., съставено от друг данъчен консултант, Amazon.com иска потвърждение на данъчното третиране на LuxSCS, неговите съдружници, установени в Съединените щати, и дивидентите, получавани от LuxOpCo в рамките на тази структура. В писмото се обяснява, че в качеството си на командитно дружество LuxSCS няма отделна данъчна правосубектност от тази на съдружниците си и съответно не следва да се облага с корпоративен данък, нито с данък върху имуществото в Люксембург.

11 На 6 ноември 2003 г. Administration des contributions directes du Grand-Duché de Luxembourg (наричана по-нататък „люксембургската данъчна администрация“ или „люксембургските данъчни органи“) изпраща на Amazon.com писмо (наричано по-нататък „разглежданото ДС“), което отчасти гласи следното:

„[…] господине,

След като се запознах с писмото от 31 октомври 2003 г., което ми бе изпратено от [вашия данъчен съветник], както и с писмото ви от 23 октомври 2003 г., в което се излага позицията ви относно данъчното третиране в Люксембург с оглед на бъдещите ви дейности, с удоволствие ви уведомявам, че мога да одобря съдържанието на двете писма. […]“.

12 По искане на Amazon.com люксембургската данъчна администрация удължава срока на валидност на разглежданото ДС през 2010 г. и действително го прилага до юни 2014 г., когато европейската структура на групата Amazon е изменена. Така разглежданото ДС се е прилагало от 2006 г. до 2014 г. (наричан по-нататък „разглежданият период“).

Б. Административното производство пред Комисията

13 На 24 юни 2014 г. Европейската комисия иска от Великото херцогство Люксембург да ѝ предостави информация относно издадените на групата Amazon данъчни становища. На 7 октомври 2014 г. Комисията публикува решение за откриване на официалната процедура по разследване съгласно член 108, параграф 2 ДФЕС.

14 В рамките на започнатото по този начин разследване Комисията иска различни сведения от Великото херцогство Люксембург и от Amazon.com. Сред отговорите на исканията за предоставяне на информация Amazon.com представя копие от становище на United States Tax Court (Федерален данъчен съд на Съединените щати) от 23 март 2017 г. (наричано по-нататък „Становището на Федералния данъчен съд на Съединените щати“), постановено в рамките на

производство по жалба на Internal Revenue Service (Федерална агенция за събиране на данъците, Съединени щати, IRS) относно размера на плащанията, свързани със споразуменията, посочени в точка 4 по-горе.

15 Освен това Amazon.com представя на Комисията нов доклад относно трансферните цени, съставен от данъчен съветник, който има за цел последваща проверка дали лицензионното възнаграждение, платено от LuxOpCo на LuxSCS съгласно разглежданото ДС, е в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица („Доклад относно трансферните цени от 2017 г.“).

B. По обжалваното решение

16 На 4 октомври 2017 г. Комисията приема Решение (ЕС) 2018/859 относно държавна помощ SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN), приведена в действие от Люксембург в полза на Amazon (ОВ L 153, 2018 г., стр. 1, наричано по-нататък „обжалваното решение“).

17 Член 1 от това решение гласи следното:

18 „[Разглежданото ДС], с което Великото херцогство Люксембург одобрява метод за трансферно ценообразуване […], позволяващо на [LuxOpCo] да определя корпоративния си дълг в Люксембург от 2006 г. до 2014 г., от една страна, и последващото приемане на годишната данъчна декларация за корпоративен данък въз основа на посоченото решение, от друга страна, представляват […] държавна помощ […]“.

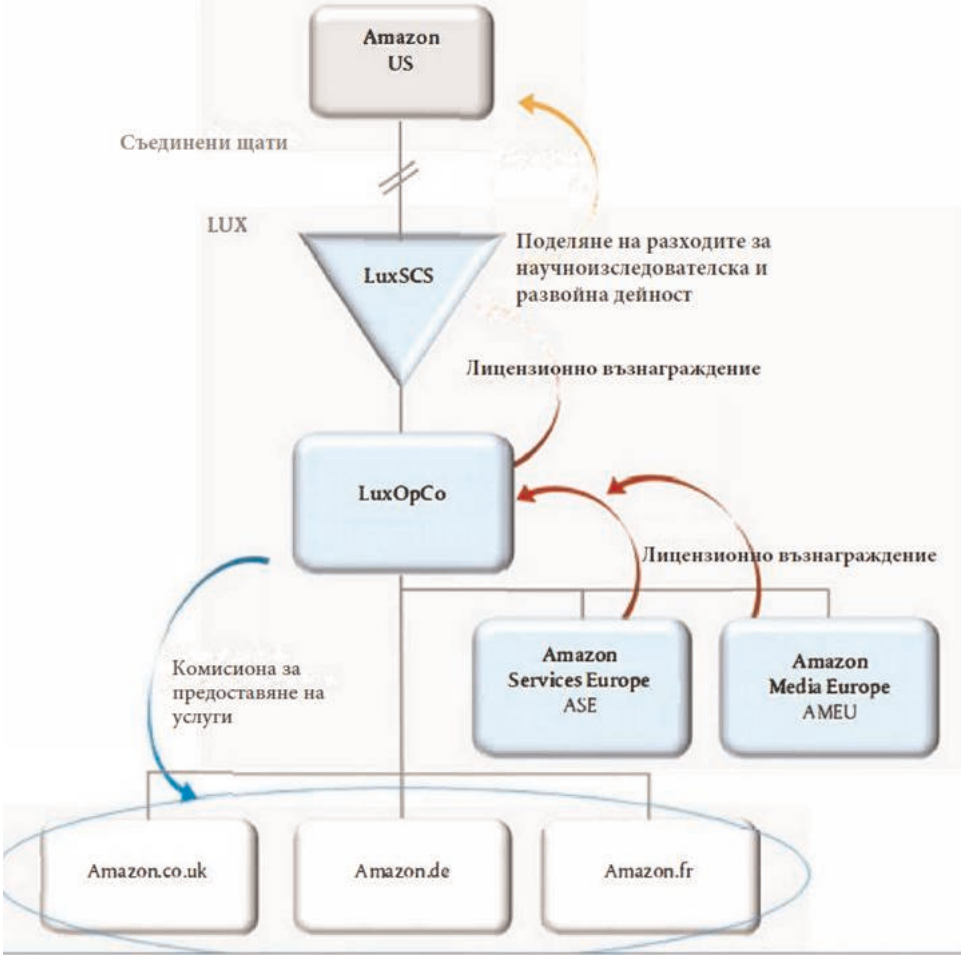
1. Относно представянето на фактическия и правен контекст

19 В раздел 2 от обжалваното решение, озаглавен „Фактическа и правна обстановка“, Комисията представя по-специално групата Amazon, разглежданото ДС, както и приложимата национална правна уредба и насоки относно трансферните цени.

a) По представянето на групата Amazon

20 Що се отнася до представянето на групата Amazon, Комисията описва дейностите на тази група дейности по търговия на дребно и предоставяне на услуги, както и състава на посочената група, доколкото това е релевантно за обжалваното решение.

21 За разглеждания период Европейската структура на групата Amazon е схематизирана от Комисията, както следва:



22 Първо, що се отнася до LuxSCS, Комисията отбелязва, че това дружество не е имало никакво физическо присъствие, нито служители в Люксембург. Според Комисията през разглеждания период LuxSCS е действало единствено като дружество, притежаващо нематериалните активи за дейностите на групата Amazon в Европа, за които дружеството LuxOpCo е отговаряло в качеството си на основен оператор. Тя обаче посочва, че LuxSCS е предоставяло също така вътрешногрупови заеми на няколко предприятия от групата Amazon. Освен това Комисията уточнява, че LuxSCS е страна по няколко вътрешногрупови споразумения, сключени с ATI, A 9 и LuxOpCo (вж. т. 3 и 5 по-горе).

23 Второ, що се отнася до LuxOpCo, Комисията набляга особено върху факта, че през разглеждания период LuxOpCo е дъщерно дружество, изцяло притежавано от LuxSCS.

24 Според Комисията, считано от преструктурирането през 2006 г. на европейските дейности на групата Amazon, LuxOpCo е изпълнявало функцията на централно управление на групата Amazon в Европа и е било основният оператор за дейностите по онлайн търговия на дребно и предоставяне на услуги на групата Amazon в Европа, които се осъществяват чрез канала на европейските уебсайтове. Комисията посочва, че в това си качество LuxOpCo е трябвало да управлява вземането на решения относно дейностите по търговия на дребно и предоставяне на услуги, осъществявани посредством европейските уебсайтове, както и основните физически елементи на дейностите по продажба на дребно. Освен това в качеството си на официален продавач на стоковите наличности от групата Amazon в Европа LuxOpCo също носело

отговорност и за управлението на стоковата наличност на европейските уебсайтове. То било собственик на посочените наличности и било поело свързаните с тях рискове и загуби. Освен това Комисията уточнява, че LuxOpCo е вписвало в отчетите си оборота както от продажбите на продукти, така и от обработката на поръчки. Накрая, LuxOpCo изпълнявало и функции по управление на паричните средства във връзка с европейските дейности на групата Amazon.

25 По-нататък Комисията посочва, че LuxOpCo притежава дялови участия в Amazon Services Europe (наричано по-нататък „ASE“) и Amazon Media Europe (наричано по-нататък „AMEU“), две дружества от групата Amazon, които са установени в Люксембург, както и в дъщерните дружества на Amazon.com, учредени в Обединеното кралство, Франция и Германия (наричани по-нататък „европейските свързани дружества“), които предоставяли различни вътрешногрупови услуги в подкрепа на дейностите на LuxOpCo. През разглеждания период ASE е управлявало услугата на групата Amazon в Съюза за продавачите, които са трети страни, наречена „MarketPlace“. От своя страна AMEU е управлявало „цифровите дейности“ на Amazon в Съюза, които включват например продажбата на MP3 и на електронни книги. От своя страна европейските свързани дружества предоставяли услуги за експлоатация на европейските уебсайтове.

26 Освен това Комисията отбелязва, че през разглеждания период LuxOpCo представлява заедно със ASE и AMEU, които са установени в Люксембург, данъчна група от гледна точка на люксембургското данъчно право, в която LuxOpCo играе ролята на консолидиращо дружество. Следователно тези три дружества представлявали едно и също данъчнозадължено лице.

27 Накрая, освен лицензионното споразумение, сключено между LuxOpCo и LuxSCS, Комисията описва подробно някои други вътрешногрупови споразумения, по които LuxOpCo е страна през разглеждания период, а именно някои споразумения за предоставяне на услуги, сключени на 1 май 2006 г. с европейските свързани дружества и лицензионни споразумения за интелектуална собственост, сключени на 30 април 2006 г. с ASE и AMEU, по силата на които на тези две дружества са били предоставени неизключителни подлицензи върху нематериалните активи.

б) Относно представянето на разглежданото ДС

28 След като разглежда структурата на групата Amazon, Комисията описва разглежданото ДС.

29 В това отношение, първо, тя посочва писмата от 23 и 31 октомври 2003 г., споменати в точки 8—10 по-горе.

30 Второ, Комисията обяснява съдържанието на Доклада относно трансферните цени от 2003 г., въз основа на който е предложен методът за определяне на размера на лицензионното възнаграждение.

31 Най-напред Комисията посочва, че Докладът относно трансферните цени от 2003 г. предоставя функционален анализ на LuxSCS и на LuxOpCo, съгласно който основните дейности на LuxSCS се ограничавали до тези на дружество, притежаващо нематериални активи и на участник в постоянното развитие на нематериалните активи в рамките на СПР. В този доклад LuxOpCo е било описано като управляващо вземането на стратегически решения относно дейностите по търговия на дребно и услуги, осъществявани посредством европейските уебсайтове, както и основните физически елементи на дейностите по продажба на дребно.

32 По-нататък Комисията посочва, че Докладът относно трансферните цени от 2003 г. съдържа част относно избора на най-подходящия метод за определяне на трансферните цени за целите на оценката на съответствието на ставката на лицензионното възнаграждение с принципа на

сделката между несвързани лица. Двата метода са разгледани в доклада: единият се основава на метода на съпоставимата неконтролирана цена на свободния пазар (наричан по-нататък „методът на СНЦ“), а другият — на метода на разпределяне на остатъчната печалба.

33 От една страна, съгласно метода на СНЦ пазарният диапазон за ставката на лицензионното възнаграждение от 10,6 % до 13,6 % бил изчислен в Доклада относно трансферните цени от 2003 г. въз основа на сравнение с определено споразумение, сключено между Amazon.com и един търговец на дребно в Съединените щати, а именно споразумението [*поверително*].

34 От друга страна, при прилагане на метода на разпределяне на остатъчната печалба, докладът относно трансферните цени за 2003 г. съдържал оценка на възвръщаемостта, свързана с „текущите функции на LuxOpCo в ролята му на европейско оперативно дружество“, въз основа на надбавката върху разходите, понасяни от LuxOpCo. За тази цел било прието, че „надбавка върху нетните разходи“ (net cost plus mark up) е показателят за печалба, позволяващ да се определи възнаграждението при условията на сделка между несвързани лица за предвидените за LuxOpCo функции. Предложено било да се приложи марж от [*поверително*] върху коригираните оперативни разходи на LuxOpCo. Комисията отбелязва, че съгласно Доклада относно трансферните цени от 2003 г. разликата между тази доходност и оперативната печалба на LuxOpCo съответствала на остатъчната печалба, която може изцяло да припише на използването от LuxSCS на използването на нематериалните активи, предоставени под лиценз от LuxSCS. Комисията уточнява също така, че въз основа на това изчисление авторите на Доклада относно трансферните цени от 2003 г. са стигнали до извода, че ставка на лицензионното възнаграждение между 10,1 % и 12,3 % от нетния оборот на LuxOpCo би отговаряла на критерия за сделка между несвързани лица в съответствие с Насоките на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР).

35 Накрая Комисията посочва, че авторите на Доклада относно трансферните цени от 2003 г. са счели, че резултатите са близки и показват пазарен диапазон за ставката на лицензионното възнаграждение, дължимо от LuxOpCo на LuxSCS между 10,1 % и 12,3 % от продажбите на LuxOpCo. Авторите на Доклада относно трансферните цени от 2003 г. все пак счели, че анализът на разпределението на остатъчната печалба е по-надежден и следователно трябва да бъде възприет.

36 Трето, в раздел 2.2.5 от обжалваното решение, озаглавен „Последици от разглежданото ДС“, Комисията посочва, че с разглежданото ДС люксембургската данъчна администрация е потвърдила, че методът за определяне на ставката на лицензионното възнаграждение, който сам по себе си е определил годишния облагаем доход на LuxOpCo в Люксембург, е в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица. Тя добавя, че при попълването на годишните си данъчни декларации LuxOpCo се е позовало на разглежданото ДС.

в) По представянето на приложимата национална правна уредба

37 Що се отнася до приложимата национална правна уредба, Комисията цитира член 164, параграф 3 от LIR. Съгласно тази разпоредба „[с]критото разпределение на печалбата трябва да бъде включено в облагаемия доход“ и „[и]ма скрито разпределение на печалбата, когато даден съдружник, член или заинтересована страна получава преки или непреки ползи от дружество или асоциация, с каквито обикновено няма как да се облагодетелства, без да има такъв статут“. В този контекст Комисията посочва по-специално че през разглеждания период люксембургската данъчна администрация е тълкувала член 164, параграф 3 от LIR в смисъл, че утвърждава „принципа за сделка между несвързани лица“ в люксембургското данъчно право.

г) По представянето на рамката на ОИСР относно трансферното ценообразуване

38 В съображения 244—249 от обжалваното решение Комисията представя рамката на ОИСР относно трансферното ценообразуване. Според нея „трансферните цени“, включени от ОИСР в публикуваните от тази организация насоки през 1995 г., 2010 г. и 2017 г., са цените, на които дадено дружество прехвърля материални, нематериални активи или предоставя услуги на асоциирани предприятия. Съгласно принципа за сделката между несвързани лица, приложен за целите на данъчното облагане на дружествата, националните данъчни администрации трябва да приемат трансферни цени, договорени между свързани дружества в рамките на група за техните вътрешногрупови сделки, само ако съответстват на това, което би било договорено в контекста на сделките на свободния пазар, т.е. сделките между независими търговски дружества при съпоставими обстоятелства в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица. Освен това Комисията уточнява, че принципът на сделката между несвързани лица се основава на подхода за отделния субект, съгласно който за данъчни цели членовете на група от предприятия се третират като отделни субекти.

39 Комисията отбелязва също, че за да се определи приблизително транзакционно ценообразуване на сделката между несвързани лица за вътрешногруповите сделки, Насоките на ОИСР (в редакциите им от 1995 г., 2010 г. и 2017 г.) посочват пет метода. Само три от тях били релевантни в рамките на обжалваното решение, а именно методът на СНЦ, методът на транзакционната нетна печалба (наричан по-нататък „МТНП“) и методът на разпределяне на печалбата. В съображения 250—256 от обжалваното решение Комисията посочва в какво се състоят тези методи.

2. По преценката на разглежданото ДС

40 В съображение 154 от обжалваното решение Комисията отбелязва, че разглежданото ДС потвърждава, че методът за определяне на трансферните цени за целите на определяне на ставката на годишното лицензионно възнаграждение, което LuxOpCo трябва да плаща на LuxSCS по силата на лицензионното споразумение, което от своя страна определя облагаемия годишен доход на LuxOpCo в Люксембург, е в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица. В съображение 155 от обжалваното решение тя посочва също, че при попълване на годишните си данъчни декларации за разглеждания период LuxOpCo се е позовавало на разглежданото ДС, за да определи годишния размер на дължимия корпоративен данък, когато е попълнило годишните си данъчни декларации в Люксембург. Както изрично следва от член 1 от обжалваното решение и въпреки някои неточности, съдържащи се в съображения 605 и 606 от това решение, според Комисията в случая държавната помощ се състои във разглежданото ДС във връзка с приемането на годишните данъчните декларации на LuxOpCo (за разлика от разглежданото ДС само по себе си).

41 Раздел 9 от обжалваното решение, озаглавен „Оценка на оспорваната мярка“ има за цел да докаже, че разглежданото ДС, както и приемането на годишните данъчни декларации на LuxOpCo, взети заедно, действително представляват държавна помощ.

42 За тази цел, след като припомня условията за наличие на държавна помощ, предвидени в член 107, параграф 1 ДФЕС, Комисията приема, че първото условие за наличие на държавна помощ, което изисква намеса на държавата или чрез ресурси на държавата, е изпълнено в настоящия случай. В това отношение тя отбелязва, от една страна, че отговорност за разглежданото ДС носи Великото херцогство Люксембург. От друга страна, тя счита, че разглежданото ДС води до намаляване на корпоративния данък, дължим от LuxOpCo в Люксембург, в сравнение с това, което трябвало да бъде платено от данъчно задължените

дружества в подобна ситуация. Следователно разглежданото ДС водело до загуба на държавни ресурси, тъй като Великото херцогство Люксембург трябвало да се откаже от данъчните приходи, които иначе имало право да събере от LuxOpCo.

43 Що се отнася до второто и четвъртото условие за наличие на държавна помощ, Комисията приема, от една страна, че трябва да се счита, че разглежданото ДС засяга търговията в рамките на Съюза, тъй като LuxOpCo е било част от групата Amazon, извършваща дейност в няколко държави членки, и че това дружество е извършвало дейности по продажба на дребно по канала на европейските уебсайтове. Комисията добавя, че като предоставя „благоприятно данъчно третиране на Amazon“, Великото херцогство Люксембург потенциално е отклонило инвестициите от държави членки, които не предоставят толкова благоприятно данъчно третиране на дружества, принадлежащи към многонационална група. От друга страна, Комисията посочва, че доколкото разглежданото ДС е освободило LuxOpCo от корпоративния данък, който обикновено би трябвало да плати, това решение представлява оперативна помощ. Така, освобождавайки финансови ресурси за LuxOpCo, които последното е могло да използва, за да инвестира в търговската си дейност, разглежданото ДС е нарушило конкуренцията на пазара.

44 Що се отнася до третото условие за наличие на държавна помощ Комисията посочва, че когато ДС одобрява резултат, който не отразява по надежден начин резултата от нормалното прилагане на обичайната данъчна система, без обосновка, това становище предоставя избирателно предимство на адресата, доколкото това избирателно третиране намалява данъчните задължения на това данъчно задължено лице в сравнение с предприятия, намиращи се в сходно фактическо и правно положение. Комисията приема също така, че в случая разглежданото ДС е предоставило избирателно предимство на LuxOpCo, като е намалило корпоративния данък, което е следвало да плати в Люксембург.

а) По анализа за наличие на предимство

45 В раздел 9.2 от обжалваното решение, озаглавен „Предимство“, Комисията излага мотивите, поради които е приела, че разглежданото ДС предоставя предимство на LuxOpCo.

46 За начало Комисията припомня, че що се отнася до данъчните мерки, предимство по смисъла на член 107 ДФЕС може да бъде предоставено на данъчнозадълженото лице чрез намаляване на неговата данъчна основа или на размера на дължимия от него данък. В съображение 402 от обжалваното решение тя припомня, че съгласно практиката на Съда, за да се прецени дали определянето на облагаемия доход предоставя предимство на бенефициера, посоченият режим следва да се сравни с режима на общоприложимото право, основан на разликата между приходите и разходите на предприятие, което упражнява дейността си в условията на свободна конкуренция. Според Комисията от това следва, че „[д]анъчно становище, което позволява на данъчнозадължено лице да използва трансферни цени при сделки в рамките на група, които цени не приличат на цени, които биха били платени в условията на свободна конкуренция между независими и несвързани предприятия, договарящи се при сходни обстоятелства на принципа на сделката между несвързани лица, предоставя избирателно предимство на данъчнозадълженото предприятие, тъй като води до намаляване на неговия облагаем доход и следователно на облагаемата му основа в рамките на общата система за корпоративен данък.

47 С оглед на тази преценка Комисията прави извод в съображение 406 от обжалваното решение, че за да се установи дали разглежданото ДС предоставя икономическо предимство, Комисията трябва да докаже, че одобреният с него метод за определяне на трансферните цени води до резултат, който се отклонява от надеждното приближение на пазарноориентирания резултат, което води до намаляване на облагаемата основа на LuxOpCo за целите на изчисляването на корпоративния данък. Комисията счита, че разглежданото ДС води до такъв резултат.

48 Този извод се основава на една главна и три констатации, направени при условията на евентуалност.

1) По основната констатация за наличието на предимство

49 В раздел 9.2.1 от обжалваното решение, озаглавен „Основна констатация за наличие на икономическо предимство“, Комисията приема, че одобрявайки метода за определяне на трансферните цени, който предоставя възнаграждение на LuxOpCo само за така наречените „текущи“ функции, и който разпределя всички печалби на LuxOpCo, надхвърлящи това възнаграждение, на LuxSCS под формата на лицензионно възнаграждение, ДС води до резултат, който се отклонява от надеждно приближение на пазарния резултат.

50 По същество в рамките на главната си констатация Комисията приема, че функционалният анализ на LuxOpCo и на LuxSCS, възприет от авторите на Доклада за трансферното ценообразуване от 2003 г. и в крайна сметка от люксембургската данъчна администрация, е неправилен и не позволява да се стигне до резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица. Напротив, люксембургската данъчна администрация трябвало да направи извода, че LuxSCS не упражнява „уникални и придаващи стойност“ функции във връзка с нематериалните активи, за които притежава само законното право на собственост.

51 За целите на доказването Комисията разглежда изпълняваните функции, използваните активи и рисковете, поети от LuxSCS и от LuxOpCo.

52 По-нататък, както следва от съображение 519 от обжалваното решение, въз основа на извършения от нея функционален анализ на LuxOpCo и LuxSCS, Комисията разглежда избора на най-подходящия в настоящия случай метод на трансферно ценообразуване.

53 Що се отнася до метода на СНЦ, съгласно анализ, основаващ се на пет критерия за съпоставимост, които били посочени в Насоките на ОИСР, Комисията приема, че прилагането на този метод, както е посочен в Доклада относно трансферните цени от 2003 г., е довело до преувеличен резултат, който е изложил LuxOpCo на риск от понасяне на загуби.

54 Според Комисията в случая МТНП бил най-подходящият метод на трансферно ценообразуване с оглед на преценката на дължимото от LuxOpCo лицензионно възнаграждение по силата на лицензионното споразумение. Тя приема, че страната, изпълняваща уникални функции и придаващи стойност функции е LuxOpCo, а не LuxSCS. Следователно страната, която трябва да бъде проверена за целите на прилагането на МТНП, трябвало да бъде LuxSCS, а не LuxOpCo.

55 Накрая, в раздел 9.2.1.4 от обжалваното решение самата Комисия прилага МТНП в конкретния случай.

56 Според нея предприятието, по отношение на което трябва да се приложи този метод, е LuxSCS. Данъчната администрация на Люксембург трябвало да отхвърли твърдението на Amazon.com, че обикновената законна собственост върху нематериални активи представлява „уникален принос“, за който LuxSCS е трябвало да получава възнаграждение, състоящо се практически от всички ползи, извлечени от всички търговски дейности на LuxOpCo. В това отношение Комисията препраща по-специално към собствения си функционален анализ на LuxSCS и на LuxOpCo (раздел 9.2.1. от обжалваното решение).

57 Що се отнася до избора на показателя за нивото на печалбата, Комисията приема, че тъй като LuxSCS не регистрира никаква продажба и не поема никакъв риск, свързан с нематериалните активи, показателят за релевантното ниво на печалбата трябвало да бъде марж на общите разглеждани разходи (съображение 550 от обжалваното решение).

58 Що се отнася до разходната база, към която трябва да се приложи марж в случая, Комисията приема по същество, че LuxSCS упражнява единствено междинна функция, прехвърляйки на LuxOpCo направените разходи във връзка със Споразумението за изкупуване и със СПР и прехвърляйки част от лицензионните възнаграждения (лицензионното възнаграждение), получена от LuxOpCo по силата на лицензионно споразумение, на A9 и на ATI до тези разходи (съображение 551 от обжалваното решение).

59 Предвид тези преценки в съображение 555 от обжалваното решение Комисията прави извод, че възнаграждението на LuxSCS е трябвало да има две съставни части. Според Комисията първата съставна част е трябвало да съответства на префактурирането на разходите, понесени от LuxOpCo, свързани със Споразумението за изкупуване и със СПР, към които не е трябвало да се прилага никакъв марж. Според Комисията втората съставна част трябвало да се състои в разлика върху разходната основа, състояща се единствено от разходите, направени за външните услуги, договорени с цел запазване на законната му собственост върху нематериалните активи, доколкото тези разходи в действителност представлявали функции, реално упражнявани от името на LuxSCS. Според Комисията това ниво на възнаграждение гарантира резултат при условията на сделка между несвързани страни, защото отразява правилно приноса на LuxSCS към лицензионното споразумение.

60 Що се отнася до определянето на подходящия марж, Комисията отбелязва, че ако такова упражняване обикновено изисква анализ на съпоставимостта, в случая не би било възможно да се направи надежден анализ.

61 Вместо да извърши анализ на съпоставимостта, Комисията приема, че може да се основе на изводите от Доклада от 2010 г. на съвместния форум по трансферно ценообразуване (наричан по-нататък „Докладът на СФТЦ“). Съвместният форум по трансферно ценообразуване (наричан по-нататък „СФТЦ“) е експертна група, създадена от Комисията през октомври 2002 г., за да я подпомага и съветва по въпросите на трансферното ценообразуване. Съгласно посочения доклад марж между 3 % и 10 % за „вътрешногрупови услуги с ниска добавена стойност“ е бил наблюдаван от данъчните администрации на държавите членки, участващи в съвместния форум по трансферно ценообразуване. Най-често наблюдаваният марж на практика е бил от 5 % върху разходите за предоставяне на подобни услуги. Поради това Комисията счита за полезно да приложи този марж към външните разходи, направени от LuxSCS за запазване на законната му собственост по закон върху нематериалните активи.

62 В заключение на първата констатация за наличие на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС Комисията посочва, че „възнаграждението при условията на сделка между несвързани страни“ за LuxSCS по силата на лицензионното споразумение би трябвало да се равнява на сумата от разходите за изкупуване и разходите по силата на СПР, поети от това дружество без марж, увеличени с всички необходими разходи, поети пряко от LuxSCS, към които трябва да бъде приложен марж от 5 %, доколкото тези разходи съответстват на действително упражнени от името на LuxS функции. Посоченото ниво на възнаграждение съответства на това, което независима страна в ситуация, подобна на тази на LuxOpCo, ще бъде склонна да плати за правата и задълженията, поети по силата на лицензионното споразумение. Освен това според Комисията това ниво на възнаграждение било достатъчно, за да позволи на LuxSCS да покрие задълженията си за плащане на основание на Споразумението за изкупуване и на СПР (съображения 559 и 560 от обжалваното решение).

63 Според Комисията обаче, доколкото изчисленото от Комисията ниво на възнаграждение на LuxSCS е по-ниско от нивото на възнаграждение на LuxSCS, произтичащо от метода за определяне на трансферните цени, одобрен с разглежданото ДС, посоченото решение предоставяло предимство на LuxOpCo под формата на намаление на облагаемата му основа за

целите на люксембургския корпоративен данък в сравнение с оборота на дружествата, чиято облагаема печалба съответства на цени, договорени съгласно принципа на сделката между несвързани лица.

2) По констатациите относно наличието на предимство, направени при условията на евентуалност

64 В раздел 9.2.2 от обжалваното решение, озаглавен „Констатация за наличие на икономическо предимство при условията на евентуалност“, Комисията излага при условията на евентуалност констатацията си относно наличието на предимство, съгласно която дори да се предположи, че люксембургската данъчна администрация е имала основание да приеме анализа на функциите на LuxSCS, направен в Доклада относно трансферните цени от 2003 г., одобреният с разглежданото ДС метод за определяне на трансферните цени при всички положения би бил основан на неуместен методологичен избор, който е довел до резултат, отклоняващ се от надеждното приближение на пазарноориентирания резултат. Тя уточнява, че разсъжденията ѝ в раздел 9.2.2 от обжалваното решение не са насочени към определяне на точно възнаграждение на LuxOpCo при условията на сделка между несвързани лица, а по-скоро има за цел да докаже, че разглежданото ДС е предоставило икономическо предимство, като се има предвид, че одобреният метод за определяне на трансферните цени се основавал на три погрешни методологични избора, които били довели до намаляване на облагаемия доход на LuxOpCo в сравнение с предприятията, чиято облагаема печалба отразява договорени на пазара цени при условията на сделка между несвързани лица.

65 В този контекст Комисията прави три отделни констатации при условията на евентуалност.

66 В рамките на първата си констатация при условията на евентуалност Комисията твърди, че неправилно е прието, че LuxOpCo изпълнява единствено „текущи“ управленски функции и че трябвало да бъде приложен методът на разпределяне на печалбата с анализа на приноса.

67 В рамките на втората си констатация при условията на евентуалност Комисията приема, че изборът на оперативните разходи като показател за печалбата е неправилен.

68 В рамките на третата си констатация, изложена при условията на евентуалност, относно наличието на предимство, Комисията приема, че включването на таван от 0,55 % от реализирания в Съюза оборот не е подходящо.

б) По избирателността на спорната мярка

69 В раздел 9.3 от обжалваното решение, озаглавен „Избирателност“, Комисията излага мотивите, поради които е приела, че разглежданата мярка е избирателна.

в) По идентифицирането на бенефициера на помощта

70 В раздел 9.5 от обжалваното решение, озаглавен „Получател на помощта“, Комисията констатира, че всяко благоприятно данъчно третиране, предоставено на LuxOpCo, е в полза и на цялата група Amazon, като ѝ предоставя допълнителни ресурси, така че групата трябва да се разглежда като една-единствена икономическа единица, която се ползва от разглежданата мярка за помощ.

71 В раздел 10 от обжалваното решение, озаглавен „Възстановяване“, Комисията твърди, че тъй като мярката за помощ е била предоставяна всяка година, през която данъчните органи са приели годишната данъчна декларация на LuxOpCo, групата Amazon не може да се позовава на правилата относно давността, за да се противопостави на възстановяването на помощта. В съображения 639—645 от обжалваното решение Комисията излага начина на възстановяване.

II. Производството и исканията на страните

A. В производството по дело T-816/17

72 На 14 декември 2017 г. Великото херцогство Люксембург подава в секретариата на Общия съд жалбата по дело T-816/17.

1. По съдебния състав и по разглеждането с предимство

73 С решение от 12 април 2018 г. председателят на седми състав на Общия съд решава да уважи молбата дело T-816/17 да бъде разгледано с предимство на основание член 67, параграф 2 от Процедурния правилник.

74 С акт, подаден в секретариата на 11 май 2018 г., Великото херцогство Люксембург моли дело T-816/17 да бъде разгледано от седми разширен състав на Общия съд.

75 На основание член 28, параграф 5 от Процедурния правилник дело T-816/17 е преразпределено на седми разширен състав.

76 Тъй като един от членовете на седми разширен състав на Общия съд е възпрепятстван да заседава, с решение от 21 юни 2018 г. председателят на Общия съд определя заместник-председателя на Общия съд за попълване на състава. След назначаването на член на съдебния състав на 6 октомври 2020 г. като съдия в Съда, най-младшият съдия по смисъла на член 8 от Процедурния правилник не участва в разискванията, а настоящото решение се разисква от тримата подписали го съдии в съответствие с член 22 от посочения правилник.

2. По встъпването

77 С молба, подадена в секретариата на Общия съд на 16 април 2018 г., Ирландия иска да встъпи в производството по дело T-816/17 в подкрепа на исканията на Великото херцогство Люксембург.

78 С решение от 29 май 2018 г. председателят на седми разширен състав на Общия съд уважава молбата за встъпване на Ирландия.

3. По исканията за поверително третиране

79 С молба, подадена в секретариата на Общия съд на 14 май 2018 г., Великото херцогство Люксембург иска поверително третиране по отношение на Ирландия на някои данни, посочени в жалбата, в някои от приложенията ѝ, както и в писмената защита.

80 С молба, подадена в секретариата на Общия съд на 6 юни 2018 г., Великото херцогство Люксембург иска поверително третиране по отношение на Ирландия на част от писмената реплика.

81 С молба, подадена в секретариата на Общия съд на 13 септември 2018 г., Великото херцогство Люксембург иска поверително третиране по отношение на Ирландия на част от писмената дуплика.

82 След допускането ѝ като встъпила страна Ирландия получава единствено неповерителни варианти на материалите по делото, посочени в направените от Великото херцогство Люксембург по отношение на нея искания за поверително третиране, и не повдига никакви възражения срещу тези искания.

4. По исканията на страните

83 Великото херцогство Люксембург моли Общия съд:

– да отмени обжалваното решение,

– при условията на евентуалност, да отмени обжалваното решение в частта, в която се разпорежда възстановяване на помощта,

– да осъди Комисията да плати съдебните разноски.

84 Комисията моли Общия съд:

– да отхвърли жалбата като неоснователна,

– да осъди Великото херцогство Люксембург да заплати съдебните разноски.

85 Ирландия моли Общия съд да отмени обжалваното решение изцяло или отчасти в съответствие с исканията на Великото херцогство Люксембург.

Б. По производството по дело T-318/18

86 На 22 май 2018 г. Amazon EU S.à.r.l. и Amazon.com (наричани по-нататък заедно „Amazon“) подават в секретариата на Общия съд жалбата по дело T-318/18.

1. По съдебния състав и по разглеждането с предимство

87 С решение от 9 юли 2018 г. председателят на седми състав на Общия съд уважава молбата дело T-318/18 да бъде разгледано с предимство на основание член 67, параграф 2 от Процедурния правилник.

88 По предложение на седми състав на Общия съд, на 11 юли 2018 г. Общият съд решава на основание член 28 от Процедурния правилник да преразпредели дело T-318/18 на разширен състав.

89 Тъй като един от членовете на седми състав е възпрепятстван да заседава, с решение от 19 юли 2018 г. председателят на Общия съд определя заместник-председателя на Общия съд за попълване на състава. След назначаването на член на съдебния състав на 6 октомври 2020 г. като съдия в Съда, най-младшият съдия по смисъла на член 8 от Процедурния правилник не участва в разискванията, а настоящото решение е разисквано от тримата подписали го съдии в съответствие с член 22 от посочения правилник.

2. По исканията за поверително третиране

90 С молба, подадена в секретариата на Общия съд на 12 юли 2018 г., Amazon иска част от жалбата и някои от приложените към нея документи да бъдат третирани поверително спрямо обществеността.

3. По исканията на страните

91 Amazon моли Общия съд:

– да отмени членове 1—4 от обжалваното решение,

– при условията на евентуалност, да отмени членове 2—4 от обжалваното решение,

– да осъди Комисията да плати съдебните разноски.

92 Комисията моли Общия съд:

– да отхвърли жалбата,

– да осъди Amazon да заплати съдебните разноски по дело T-318/18.

B. Относно съединяването на делата и устната фаза на производството

93 С молби, подадени в секретариата на Общия съд на 7 август 2018 г. и на 25 април 2019 г., Великото херцогство Люксембург моли дела T-816/17 и T-318/18 да бъдат съединени за целите на устната фаза на производството и на съдебния акт, с който се слага край на производството.

94 С молби, подадени в секретариата на Общия съд на 10 август 2018 г. и 21 май 2019 г. Amazon също моли дела T-816/17 и T-318/18 да бъдат съединени за целите на устната фаза на производството и на съдебния акт, с който се слага край на производството.

95 С решение от 14 септември 2018 г. председателят на седми разширен състав на Общия съд отказва да съедини дела T-816/17 и T-318/18 на този етап от производството.

96 С определение от 3 октомври 2019 г. председателят на седми разширен състав на Общия съд решава да съедини дела T-816/17 и T-318/18 за целите на устната фаза на производството.

97 По предложение на съдията докладчик Общият съд решава да открие устната фаза на производството и в рамките на процесуално-организационните действия, предвидени в член 89 от Процедурния правилник, иска от страните да отговорят на писмени въпроси. В изпълнение на това процесуално-организационно действие страните представят отговори в определения срок.

98 Устните състезания и отговорите на страните на поставените от Общия съд въпроси са изслушани в съдебното заседание от 5 и 6 март 2020 г. Освен това страните са изслушани в съдебното заседание по въпроса за евентуалното съединяване на дела T-816/17 и T-318/18 за целите на съдебния акт, с който се слага край на производството, като Общият съд отбелязва това в протокола от съдебното заседание. Великото херцогство Люксембург и Amazon, както и Ирландия посочват, че не възразяват срещу съединяването. Комисията уточнява, че не подкрепя евентуалното съединяване на делата за целите на съдебния акт, с който се слага край на производството.

III. От правна страна

99 С жалбите по дела T-816/17 и T-318/18 се иска отмяната на обжалваното решение, доколкото в него разглежданото ДС, както и неговото прилагане на годишен принцип е квалифицирано като държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС и доколкото с него се разпорежда възстановяване на сумите, които Великото херцогство Люксембург не е събрало под формата на корпоративен данък от LuxOpCo.

А. По съединяването на дела T-816/17 и T-318/18 за целите на съдебния акт, с който се слага край на производството

100 По силата на член 19, параграф 2 от Процедурния правилник председателят на седми разширен състав на Общия съд отнася за решаване от седми разширен състав на Общия съд въпроса от своята компетентност относно съединяването на дела T-816/17 и T-318/18 за целите на съдебния акт, с който се слага край на производството.

101 След изслушване в съдебното заседание на страните относно евентуалното съединяване, поради връзката помежду им дела T-816/17 и T-318/18 следва да се съединят за целите на съдебния акт, с който се слага край на производството.

Б. По изтъкнатите основания и доводи

102 В подкрепа на своите жалби Великото херцогство Люксембург и Amazon изтъкват съответно пет и девет основания, които до голяма степен се припокриват. В писменото си становище при встъпване Ирландия се произнася по четири от петте основания, изтъкнати от Великото херцогство Люксембург. По същество основанията на Великото херцогство Люксембург и Amazon могат да бъдат изложени по следния начин.

103 На първо място, в рамките на първото основание по дело T-816/17, както и на първите четири основания по дело T-318/18 Великото херцогство Люксембург и Amazon оспорват по същество основната констатация на Комисията относно наличието на предимство в полза на LuxOpCo по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

104 На второ място, в рамките на третото оплакване от втората част на първото основание по дело T-816/17 и на петото основание по дело T-318/18 Великото херцогство Люксембург и Amazon оспорват направените при условията на евентуалност констатации от страна на Комисията относно наличието на данъчно предимство в полза на LuxOpCo по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

105 На трето място, в рамките на второто основание по дело T-816/17 и на шестото и седмото основание по дело T-318/18 Великото херцогство Люксембург и Amazon оспорват главните и направените при условията на евентуалност констатации на Комисията относно избирателността на разглежданото ДС.

106 На четвърто място, в рамките на третото основание по дело T-816/17 Великото херцогство Люксембург изтъква, че Комисията е нарушила изключителната компетентност на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане.

107 На пето място, в рамките на четвъртото основание по дело T-816/17 и в рамките на осмото основание по дело T-318/18 Великото херцогство Люксембург и Amazon поддържат, че Комисията е нарушила правото им на защита.

108 На шесто място, в рамките на втората част на първото основание, както и на първото оплакване от втората част на второто основание по дело T-816/17 и на осмото основание по дело T-318/18, Великото херцогство Люксембург и Amazon оспорват факта, че Насоките на ОИСР в редакцията им от 2017 г., както са използвани от Комисията за целите на приемането на обжалваното решение, са релевантни в настоящия случай.

109 На седмо място, в рамките на петото основание, изтъкнато в подкрепа на исканията, направени при условията на евентуалност по дело T-816/17 и на деветото основание по дело T-318/18, Великото херцогство Люксембург и Amazon оспорват обосноваността на съображенията на Комисията относно възстановяването на помощта, разпоредено от тази институция.

110 В писменото си становище при встъпване Ирландия изтъква, първо, нарушение на член 107 ДФЕС, тъй като Комисията не е доказала наличието на предимство в полза на LuxOpCo, второ, нарушение на член 107 ДФЕС, доколкото Комисията не е доказала избирателния характер на мярката, трето, нарушение на членове 4 ДЕС и 5 ДЕС, доколкото Комисията е извършила прикрита данъчна хармонизация, и четвърто, нарушение на принципа на правна сигурност, доколкото с обжалваното решение се разпорежда възстановяването на помощта.

111 За да се даде полезен отговор на основанията, изтъкнати от главните страни, както и на доводите, изложени от Ирландия в писменото ѝ становище при встъпване, най-напред следва да се изложат някои правни въпроси, които се прилагат по отношение на всички оплаквания и основания, изтъкнати от страните (т. 112—129 по-долу).

1. Предварителни бележки

112 Съгласно постоянната съдебна практика, макар при сегашното състояние на правото на Съюза прякото данъчно облагане да е от компетентността на държавите членки, те трябва да упражняват тази компетентност при спазване на правото на Съюза (вж. решение от 12 юли 2012 г., Комисия/Испания, C-269/09, EU:C:2012:439, т. 47 и цитираната съдебна практика). Така намесата на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане, макар да се отнася до въпроси, които не са обект на хармонизация в Съюза, не е изключена от приложното поле на правната уредба относно контрола на държавните помощи (решение от 24 септември 2019 г., Нидерландия и др./Комисия, T-760/15 и T-636/16, EU:T:2019:669, т. 142).

113 От това следва, че Комисията може да квалифицира данъчна мярка като държавна помощ, стига да са изпълнени условията за такава квалификация (вж. в този смисъл решения от 2 юли 1974 г., Италия/Комисия, 173/73, EU:C:1974:71, т. 28 и от 22 юни 2006 г., Белгия и Forum 187/Комисия, C-182/03 и C-217/03, EU:C:2006:416, т. 81). Всъщност държавите членки трябва да упражняват компетентността си в областта на данъчното облагане в съответствие с правото на Съюза (решение от 3 юни 2010 г., Комисия/Испания, C-487/08, EU:C:2010:310, т. 37). Следователно в този контекст те трябва да се въздържат да приемат каквито и да е мерки, които могат да представляват държавна помощ, несъвместима с вътрешния пазар (решение от 24 септември 2019 г., Нидерландия и др./Комисия, T-760/15 и T-636/16, EU:T:2019:669, т. 143).

а) Относно определянето на условията за прилагане на член 107, параграф 1 ДФЕС в контекста на националните данъчни мерки

114 Мярка, с която публичните власти предоставят на някои предприятия благоприятно данъчно третиране, което, макар да не включва прехвърляне на държавни ресурси, поставя получателите си в по-благоприятно финансово положение от това на други данъчнозадължени лица, представлява държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС (решение от 15 март 1994 г., Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, т. 14; вж. също решение от

8 септември 2011 г., Paint Graphos и др., C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 46 и цитираната съдебна практика и решение от 24 септември 2019 г., Нидерландия и др./Комисия, T-760/15 и T-636/16, EU:T:2019:669, т. 145 и цитираната съдебна практика).

115 В случаите на данъчни мерки, самото наличие на предимство може да бъде установено само при сравнение с едно „обичайно“ облагане (решение от 6 септември 2006 г., Португалия/Комисия, C-88/03, EU:C:2006:511, т. 56). Следователно такава мярка предоставя икономическо предимство на получателя, тъй като облекчава тежестите, които обичайно натоварват бюджета на едно предприятие, и която, без да е субсидия в строгия смисъл на думата, има същото естество и последици (решения от 9 октомври 2014 г., Ministerio de Defensa и Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 22 и от 24 септември 2019 г., Нидерландия и др./Комисия, T-760/15 и T-636/16, EU:T:2019:669, т. 146).

116 Следователно, за да се определи дали е налице данъчно предимство, е необходимо да се сравни положението на получателя в резултат от прилагането на разглежданата мярка с положението му в отсъствие на разглежданата мярка (вж. в този смисъл решение от 26 април 2018 г., Cellnex Telecom и Telecom Castilla-La Mancha/Комисия, C-91/17 P и C-92/17 P, непубликувано, EU:C:2018:284, т. 114), и при прилагане на обичайните правила за данъчно облагане (решение от 24 септември 2019 г., Нидерландия и др./Комисия, T-760/15 и T-636/16, EU:T:2019:669, т. 147).

117 В контекста на определяне на данъчното положение на интегрирано дружество, което е част от група предприятия, следва преди всичко да се отбележи, че цените на извършените от него вътрешногрупови сделки не са били определени при пазарни условия. Всъщност тези цени се договарят между дружества, принадлежащи към една и съща група, поради което не се подчиняват на пазарните сили (решение от 24 септември 2019 г., Нидерландия и др./Комисия, T-760/15 и T-636/16, EU:T:2019:669, т. 148).

118 Когато обаче националното данъчно право не прави разграничение между интегрирани и самостоятелни предприятия за целите на облагането им с корпоративен данък, това право има за цел да облага печалбата, формирана от стопанската дейност на такова интегрирано предприятие, все едно че е била формирана от сделки, извършени по пазарни цени. При тези условия следва да се приеме, че когато в рамките на компетентността си по член 107, параграф 1 ДФЕС Комисията проверява данъчна мярка, предоставена на такова интегрирано предприятие, тя може да сравни данъчната тежест на такова интегрирано предприятие, произтичаща от прилагането на посочената данъчна мярка, с данъчната тежест при прилагане на обичайните правила за облагане съгласно националното право на предприятие, което се намира в сравнимо фактическо положение и упражнява своята дейност при пазарни условия (решение от 24 септември 2019 г., Нидерландия и др./Комисия, T-760/15 и T-636/16, EU:T:2019:669, т. 149).

119 Освен това посочените изводи се подкрепят от решението от 22 юни 2006 г., Белгия и Forum 187/Комисия (C-182/03 и C-217/03, EU:C:2006:416), отнасящо се до белгийското данъчно право, в което се предвижда интегрираните и самостоятелните дружества да бъдат третирани при едни и същи условия. Всъщност Съдът признава в точка 95 от това решение необходимостта от сравняване на дерогационна схема за помощ и „общото право, основано на разликата между печалбата и разходите на предприятие, упражняващо своята дейност в условията на свободна конкуренция“ (решение от 24 септември 2019 г., Нидерландия и др./Комисия, T-760/15 и T-636/16, EU:T:2019:669, т. 150).

120 При това положение, макар посредством данъчната мярка, предоставена на интегрирано дружество, националните органи да са приели известно ценово равнище на вътрешногрупова сделка, член 107, параграф 1 ДФЕС позволява на Комисията да провери дали това ценово равнище съответства на равнището, което би било постигнато при пазарни условия, за да

установи дали от него произтича намаляване на разходите, които обичайно натоварват бюджета на разглежданото предприятие, и по този начин му предоставя предимство по смисъла на посочения член.

121 Освен това следва да се уточни, че когато Комисията прилага принципа за сделката между несвързани лица, за да провери дали облагаемата печалба на дадено интегрирано предприятие при прилагане на данъчна мярка съответства на надеждно приближение до облагаема печалба, формирана при пазарни условия, тя може да констатира наличието на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС само при условие че разминаването между двата критерия за сравнение надхвърля присъщите на приложения за получаване на посоченото приближение метод неточности (решение от 24 септември 2019 г., Нидерландия и др./Комисия, T-760/15 и T-636/16, EU:T:2019:669, т. 152).

122 Макар Комисията да не е формално обвързана от Насоките на ОИСР, тези насоки все пак се основават на извършени от експертни групи проучвания, отразяват постигнат на международно равнище консенсус относно трансферните цени и поради това имат несъмнено практическо значение при тълкуване на въпросите относно трансферните цени (решение от 24 септември 2019 г., Нидерландия и др./Комисия, T-760/15 и T-636/16, EU:T:2019:669, т. 155).

123 В този контекст следва да се отбележи, че дори Комисията да открие методологична грешка в разглежданата данъчна мярка, не може да се заключи, че самото неспазване на методологичните указания непременно води до намаляване на данъчната тежест. Необходимо е също така Комисията да докаже, че установените от нея методологични грешки в разглежданото данъчно становище не позволяват да се стигне до надеждно приближение до резултат, съответстващ на принципа на сделката между несвързани лица, и че са довели до намаляване на облагаемата печалба в сравнение с данъчната тежест, която произтича от прилагането на обичайните правила по националното право за облагане на предприятие, поставено в сравнимо фактическо положение с това на разглежданото дружество и извършващо дейността си при пазарни условия. Така самото установяване на методологична грешка по принцип не е достатъчно само по себе си, за да докаже, че предварително данъчно становище е предоставило на определено дружество предимство, и следователно да докаже наличието на държавна помощ по смисъла на член 107 ДФЕС (решение от 24 септември 2019 г., Нидерландия и др./Комисия, T-760/15 и T-636/16, EU:T:2019:669, т. 201).

124 Всъщност, както по същество посочва Великото херцогство Люксембург, съгласно постоянната съдебна практика член 107, параграф 1 ДФЕС определя „мярката за облекчаване на тежестите“, обичайно понасяни от предприятие в зависимост от нейните последици (вж. решение от 22 декември 2008 г., British Aggregates/Комисия, C-487/06 P, EU:C:2008:757, т. 85 и цитираната съдебна практика). Наличието на държавна помощ не можело нито да се презумира, нито да се изведе от грешка в изчислението, която не оказва влияние върху резултата.

б) Относно доказателствената тежест

125 Важно е да се припомни, че в рамките на контрола на държавните помощи по принцип Комисията е длъжна да представи в обжалваното решение доказателство за наличието на подобна помощ (вж. в този смисъл решения от 12 септември 2007 г., Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Комисия, T-68/03, EU:T:2007:253, т. 34 и от 25 юни 2015 г., SACE и Sace BT/Комисия, T-305/13, EU:T:2015:435, т. 95). В този контекст Комисията е длъжна да проведе процедурата по разглеждане на съответните мерки надлежно и безпристрастно, за да може да разполага с възможно най-пълната и надеждна информация при приемане на окончателното решение, с което се установява наличието и евентуално несъвместимостта или незаконосъобразността на помощта (решение от 24 септември 2019 г., Нидерландия и др./Комисия, T-760/15 и T-636/16,

EU:T:2019:669, т. 194; в този смисъл вж. също решения от 2 септември 2010 г., Комисия/Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, т. 90 и от 3 април 2014 г., Франция/Комисия, C-559/12 P, EU:C:2014:217, т. 63).

126 От това следва, че Комисията е трябвало да докаже в обжалваното решение, че условията за наличие на държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС са изпълнени. В това отношение следва да се констатира, че макар да е безспорно, че държавата членка разполага със свобода на преценка при одобряването на трансферни цени, тази свобода на преценка все пак не може да доведе до лишаване на Комисията от нейното правомощие да провери дали разглежданите трансферни цени не водят до предоставяне на селективно предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. В този контекст Комисията следва да вземе предвид обстоятелството, че принципът на сделката между несвързани лица ѝ позволява да провери дали дадена трансферна цена, одобрена от държава членка, съответства на надеждно приближение до пазарен резултат и дали евентуално установеното при тази проверка отклонение не надхвърля неточностите, присъщи на приложения метод за получаване на посоченото приближение (решение от 24 септември 2019 г., Нидерландия и др./Комисия, T-760/15 и T-636/16, EU:T:2019:669, т. 196).

***в)* Относно интензитета на упражнявания от Общия съд контрол**

127 Що се отнася до интензитета на контрола, който Общият съд следва да извърши в случая, трябва да се отбележи, че както следва от член 263 ДФЕС, предмет на жалбата за отмяна е контролът на законосъобразността на актовете, приети от изброените в този член институции на Съюза. Поради това анализът на повдигнатите в рамките на това обжалване основания няма нито за цел, нито за резултат да замести пълното разследване на случая в рамките на административното производство (решение от 24 септември 2019 г., Нидерландия и др./Комисия, T-760/15 и T-636/16, EU:T:2019:669, т. 197; в този смисъл вж. също решение от 2 септември 2010 г., Комисия/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, т. 84).

128 Що се отнася до областта на държавните помощи, следва да се припомни, че понятието за държавна помощ, както е определено в Договора за функционирането на ЕС, има правен характер и трябва да се тълкува въз основа на обективни фактори. По тази причина съдът на Съюза по принцип трябва да упражнява цялостен контрол по въпроса дали дадена мярка попада в приложното поле на член 107, параграф 1 ДФЕС, като отчита както конкретните обстоятелства по отнесения до него спор, така и техническия характер или сложността на направените от Комисията преценки (решения от 4 септември 2014 г., SNCM и Франция/Corsica Ferries France, C-533/12 P и C-536/12 P, EU:C:2014:2142, т. 15, от 30 ноември 2016 г., Комисия/Франция и Orange, C-486/15 P, EU:C:2016:912, т. 87 и от 24 септември 2019 г., Нидерландия и др./Комисия, T-760/15 и T-636/16, EU:T:2019:669, т. 198).

129 Що се отнася до въпроса дали даден метод за трансферно ценообразуване на интегрирано дружество съответства на принципа на сделката между несвързани лица, следва да се припомни, както вече беше посочено по-горе, че когато Комисията използва този инструмент в рамките на преценката си по член 107, параграф 1 ДФЕС, тя трябва да вземе предвид неговия приблизителен характер. Следователно контролът на Общия съд има за цел да се провери дали констатираните в обжалваното решение грешки, въз основа на които Комисията е обосновала извода си за предимство, надхвърлят неточностите, които са присъщи на прилагането на метод, предназначен за постигане на надеждно приближение до пазарен резултат (решение от 24 септември 2019 г., Нидерландия и др./Комисия, T-760/15 и T-636/16, EU:T:2019:669, т. 199).

2. По основанията и доводите, с които се оспорва основната констатация за наличие на предимство

130 Както бе посочено в точка 103 по-горе, с втората част от първото основание по дело T-816/17, както и с първите четири основания по дело T-318/18 Великото херцогство Люксембург и Amazon твърдят, че Комисията е нарушила член 107, параграф 1 ДФЕС, като в рамките на основната констатация за предимството, съдържаща се в раздел 9.2.1 от обжалваното решение, тази институция е приела, че е налице предимство за LuxOpCo (съображения 409—561 от обжалваното решение). По-точно, с тези основания и доводи Великото херцогство Люксембург и Amazon оспорват съображенията на Комисията, съдържащи се в съображения 394, 395 и 401—579 от обжалваното решение, че прилагането на разглежданото ДС през разглеждания период е довело до намаляване на възнаграждението на LuxOpCo, а оттам и на неговата данъчна тежест, в сравнение с това, което би трябвало да получи при липсата на посоченото решение, ако беше третирано като всяко друго данъчно задължено дружество, което се намира в сходно положение. С доводите си относно основната констатация за наличие на предимство Великото херцогство Люксембург и Amazon искат по-специално да оспорят извода на Комисията, че LuxSCS е трябвало да се счита за подлежаща на тестване страна при прилагането на МТНП. Те целят също така да оспорят точността на прилагането на МТНП към LuxOpCo, извършено от Комисията.

131 Както бе посочено в точка 110 по-горе, в писменото си становище при встъпване Ирландия излага доводи в подкрепа на първото основание, изтъкнато от Великото херцогство Люксембург.

132 В този контекст Ирландия изразява становище по редица правни въпроси, повдигнати при тълкуването на понятието „принцип на сделката между несвързани лица“, както е приложено от Комисията в настоящия случай, както и по някои дела за държавни помощи в областта на данъчното облагане. Ирландия изтъква по-специално че практиката на съдилищата на Съюза, а именно решение от 22 юни 2006 г., Белгия и Forum 187/Комисия (C-182/03 и C-217/03, EU:C:2006:416), „не постановява, че държавите членки са длъжни да прилагат [принципа на сделката между несвързани лица]“. Според тази държава членка посочената съдебна практика не дава основание и за наложеното на Люксембург задължение да прилага принципа на сделката между несвързани лица (в редакцията, защитавана от Комисията) в люксембургското национално право. Накрая, Ирландия поддържа, че в решение от 22 юни 2006 г., Белгия и Forum 187/Комисия (C-182/03 и C-217/03, EU:C:2006:416), Съдът не е установил присъщия на правото на Съюза принцип на сделката между несвързани лица, независимо от предвиденото в националното право.

а) По допустимостта на някои доводи на Ирландия относно наличието на предимство

133 Комисията твърди, че доводите, изтъкнати от Ирландия в подкрепа на първото основание, изтъкнато от Великото херцогство Люксембург, са недопустими. Всъщност според нея доводите на Ирландия целят да докажат, че тази институция е възприела неправилно тълкуване на понятието за предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, като е използвала неподходящ критерий, а именно принципът на сделката между несвързани лица „sui generis“, докато всъщност в рамките на първото си основание Великото херцогство Люксембург по-скоро изтъквало, че Комисията е приложила неправилно принципа на сделката между несвързани лица.

134 В това отношение следва да се напомни, че макар член 40, трета алинея от Статута на Съда на Европейския съюз, както и член 142, параграф 3 и член 145, параграф 2, буква б) от Процедурния правилник на Общия съд да допускат възможността встъпила страна да представи доводи, които са нови или различни по отношение на доводите на подпомаганата от нея страна,

доколкото в противен случай встъпването ѝ би било ограничено до възпроизвеждане на изложените в жалбата доводи, не може да се приеме, че тези разпоредби ѝ позволяват да измени или да измести определените от жалбата граници на спора, като изложи нови основания (вж. решение от 20 септември 2019 г., Le Port de Bruxelles и Région de Bruxelles-Capitale/Комисия, T-674/17, непубликувано, EU:T:2019:651, т. 44 и цитираната съдебна практика).

135 С други думи, тези разпоредби предоставят на встъпилата страна правото да изложи самостоятелно не само доводи, но и правни основания, доколкото те са в подкрепа на исканията на една от главните страни и не са напълно чужди на съображенията, на които се основава спорът, както е бил установен между жалбоподателя и ответника, което би довело до промяна на предмета му (вж. решение от 20 септември 2019 г., Le Port de Bruxelles и Région de Bruxelles-Capitale/Комисия, T-674/17, непубликувано, EU:T:2019:651, т. 45 и цитираната съдебна практика).

136 В настоящия случай следва да се констатира, че с доводите си Ирландия по същество има предвид изтъкнатото от Комисията основание относно наложеното на Великото херцогство Люксембург задължение да прилага принципа на сделката между несвързани лица. Следователно Ирландия поставя под въпрос правните източници на този принцип, както е приложен от Комисията в обжалваното решение. Освен това доводите на Ирландия са свързани с тълкуването на съдържанието на този принцип, а не с прилагането му посредством метод за трансферно ценообразуване.

137 Безспорно е обаче, че принципът на сделката между несвързани лица, както е приложим в случая, може да бъде изведен от член 164, параграф 3 от изменения LIR. Това обстоятелство следва по-специално от съображение 241 от обжалваното решение, без този извод да е оспорен от страните. Първото основание на Великото херцогство Люксембург не е свързано с въпроса какъв е правният източник на посочения принцип, нито с въпроси за тълкуването на този принцип. Всъщност в рамките на първото си основание Великото херцогство Люксембург изтъква наличието на твърдени грешки при прилагането от страна на Комисията на някои методи за трансферно ценообразуване в рамките на своите разсъждения относно наличието на предимство, като се има предвид, че тези методи позволяват в крайна сметка да се установи дали дадено лицензионно възнаграждение съответства на резултат, съответстващ на принципа на сделката между несвързани лица.

138 От това следва, че доводите, изтъкнати от Ирландия в подкрепа на първото основание на Великото херцогство Люксембург, не са свързани със съображенията, на които се базира първото му основание. Ето защо тези доводи трябва да бъдат отхвърлени като недопустими.

б) По състоятелността на основанията и доводите на Великото херцогство Люксембург и на Amazon, отнасящи се до основната констатация за наличие на предимство

139 В допълнение към изложените в точка 130 по-горе обстоятелства следва да се отбележи, че в рамките на първата част от първото основание по дело T-816/17, както и на първото основание по дело T-318/18 Великото херцогство Люксембург и Amazon оспорват основателността на отказа на Комисията да приложи метода на СНЦ в рамките на анализ ex post въз основа на сравнимите споразумения, представени пред Комисията от Amazon.com.

140 В рамките на първото и второто оплакване от втората част на първото основание по дело T-816/17, както и на второто основание по дело T-318/18 Великото херцогство Люксембург и Amazon изтъкват, че функционалният анализ, направен от Комисията при прилагането на МТНП, е неправилен, доколкото тя е заключила, че LuxSCS е дружеството с най-опростени функции и че прилагането на МТНП от Комисията се основава на погрешни методологични решения.

141 В рамките на втората част от първото основание по дело T-816/17, както и на третото основание по дело T-318/18 Великото херцогство Люксембург и Amazon поддържат, че в рамките на своя главен анализ Комисията е извършила произволен и пристрастен подбор на свидетелските показания, дадени в американското производство, посочено в точка 14 по-горе.

142 В рамките на третата част от първото основание по дело T-816/17, както и на шестата част на второто основание и на четвъртото основание по дело T-318/18 Великото херцогство Люксембург и Amazon твърдят, че полученият от Комисията в обжалваното решение резултат се отклонява от достоверно приближение до резултат, съответстващ на принципа на сделката между несвързани лица.

143 Така по същество доводите на Великото херцогство Люксембург и на Amazon срещу основната констатация за наличие на предимство целят да оспорят, от една страна, факта, че Комисията е отхвърлила възможността за използване на метода на СНЦ, и от друга страна, извършеното от Комисията прилагане на МТНП.

144 Що се отнася до доводите, с които се оспорва обстоятелството, че Комисията е отхвърлила възможността за използване на метода на СНЦ, следва да се отбележи, че е безспорно, че този метод не се прилага в разглежданото ДС. Всъщност, макар този метод да е бил разгледан в Доклада относно трансферните цени от 2003 г., предоставен на данъчните органи в подкрепа на искането за ДС, той не е възприет в писмото от 23 октомври 2003 г., с което Amazon иска одобрението на метода за изчисляване на лицензионното възнаграждение (вж. т. 9 по-горе). Както следва по-специално от съображение 542 от обжалваното решение, в анализа си, който има за цел да докаже наличието на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, Комисията се е основала единствено на МТНП. За сметка на това преценката на Комисията, целяща да изключи приложимостта на метода на СНЦ (съображения 521—538 от обжалваното решение), не може да докаже съществуването на първото условие по член 107, параграф 1 ДФЕС. Предвид факта, че Комисията трябва да докаже наличието на предимство (вж. т. 125 и 126 по-горе) и факта, че преценката на Комисията, целяща да се отхвърли приложимостта на метода на СНЦ, не са насочени към подобно доказване, не е необходимо да се разглеждат доводите и основанията на жалбоподателите относно метода на СНЦ.

145 Що се отнася до доводите, с които се оспорва основателността на преценките на Комисията относно начина, по който тази институция прилага МТНП (вж. т. 146—297 по-долу), първо следва да се отбележи коя е релевантната редакция на Насоките на ОИСР в областта на трансферното ценообразуване (вж. т. 146—155 по-долу). Второ, следва да се провери дали Великото херцогство Люксембург и Amazon имат право да поддържат, че Комисията е допуснала грешки при прилагането на МТНП в обжалваното решение, което обезсилило основната ѝ констатация относно наличието на предимството (вж. т. 156—297 по-долу).

1) Относно релевантността във времето на някои насоки на ОИСР, използвани от Комисията за целите на прилагането на МТНП

146 За да докаже наличието на предимство, в раздел 9.2 от обжалваното решение Комисията прилага поредица от насоки на ОИСР в областта на трансферните цени в различните им редакции.

147 В рамките на първото оплакване от втората част на второто основание Великото херцогство Люксембург изтъква по същество, че в настоящия случай трябва да се вземат предвид именно икономическия контекст и правната уредба през 2003 г. Без да се отчита фактът, че към момента на приемането на разглежданото ДС през 2003 г., както и към момента на последното му продължаване през 2010 г. Насоките на ОИСР са съставлявали само индикативни указания за люксембургските органи без каквато и да е задължителна сила за последните, към момента на приемането на ДС единствените насоки на ОИСР, които са били на разположение, са били

Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г. В обжалваното решение обаче Комисията се е позовала на Насоките на ОИСР в редакциите им от 2010 г. и 2017 г., което било равносилно на неподходящо прилагане ratione temporis на референтната рамка, която трябвало да се определи въз основа на фактите и методите на ценообразуване, съществували към датата на приемане на разглежданите мерки.

148 Amazon добавя, че в редакциите си от 2010 г. и 2017 г. Насоките на ОИСР внасят редица съществени изменения в сравнение с редакцията от 1995 г., като например въвеждането на метод за анализ на функциите „Развитие, подобряване, поддръжка, защита и експлоатация“ (Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation, наричани по-нататък „функциите DEMPE“). Amazon оспорва по-специално релевантността на прилагането на този метод от страна на Комисията, доколкото той се е появил едва след датата на приемане на разглежданото ДС, а именно в редакцията от 2017 г. на Насоките на ОИСР.

149 Комисията оспорва тези доводи.

150 Тя посочва най-напред, че обжалваното решение не прилага Насоките на ОИСР в качеството им на обвързващи норми, а в качеството им на инструмент, който ѝ помага да приложи критерия, установен от Съда в точка 95 от решение от 22 юни 2006 г., Белгия и Forum 187/Комисия (C-182/03 и C-217/03, EU:C:2006:416). Според Комисията, противно на твърденията на Великото херцогство Люксембург, люксембургската данъчна администрация редовно се е основавала на тези насоки, за да тълкува принципа на сделката между несвързани лица, така че в настоящия случай принципите на ОИСР остават релевантни.

151 По-нататък Комисията добавя, че всички констатации, формулирани в обжалваното решение, се основават на Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г. и че позоваването на Насоките на ОИСР в редакцията им от 2010 г. и 2017 г. е направено едва когато тези последващи редакции са изяснявали Насоките в редакцията им от 1995 г., без обаче да изменят последните.

152 В настоящия случай от редица бележки под линия на обжалваното решение следва, че Комисията е основала, макар и само частично, преценката си относно наличието на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС не само на Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г., но и на посочените насоки в редакциите им от 2010 г. и 2017 г. Що се отнася до редакциите на Насоките на ОИСР от 1995 г., 2010 г. и 2017 г., следва да се констатира, че те се различават в няколко аспекта, и то в различна степен. Тези разлики се простират от обикновени уточнения, които по никакъв начин не оказват влияние върху същността на предходните редакции, до нововъведения, а именно препоръки, които не са се съдържали, дори имплицитно, в предходните редакции. Едно от нововъведенията, което не е съществувало в Насоките на ОИСР и което се появява едва в редакцията от 2017 г., е методът за анализ на функциите DEMPE (вж. т. 148 по-горе). В рамките на основната констатация за наличие на икономическо предимство Комисията се позовава по-специално на този метод на анализ.

153 В това отношение следва да се припомни, че както следва от член 1, и — имплицитно — по-специално от съображения 394 и 620 от обжалваното решение, разглежданата мярка, както е определена от Комисията, е разглежданото ДС, както и последващото приемане на годишните декларации за корпоративния данък на LuxOpCo, основани на посоченото решение. През разглеждания период LuxOpCo подава данъчни декларации въз основа на одобрения в разглежданото ДС метод за изчисляване и действието на посоченото решение е продължено през 2006 г. и 2010 г.

154 С оглед на тези обстоятелства следва да се констатира, че Комисията е можела да основе преценката си за наличието на предимство на указанията — които впрочем са само незадължителен инструмент — които произтичат от Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г. За сметка на това, доколкото Комисията се основава на Насоките на ОИСР в

редакцията им от 2010 г., последната посочена редакция е ирелевантна, освен ако става въпрос само за полезно пояснение на вече дадените през 1995 г. насоки, без да се правят нововъведения. Освен това, поради факта че са били публикувани след разглеждания период и доколкото съдържащите се в тях препоръки до голяма степен се променят в сравнение с Ръководството от 1995 г., Насоките на ОИСР в редакцията им от 2017 г. не са релевантни в настоящия случай.

155 Що се отнася по-специално до метода за анализ на функциите DEMPE, той не може да се счита за релевантен от времева гледна точка в конкретния случай, тъй като представлява инструмент, който е изготвен само в Насоките на ОИСР в редакцията им от 2017 г.

2) По твърдените грешки, допуснати от Комисията при прилагането на МТНП в обжалваното решение

156 Както бе посочено в точка 9 по-горе, Великото херцогство Люксембург и Amazon оспорват цяла поредица от преценки на Комисията, свързани с прилагането на МТНП в рамките на основната констатация за наличие на предимство.

157 Трябва да се припомни, че МТНП е непряк метод за трансферно ценообразуване. Както е посочено в точка 3.26 от Насоките на ОИСР в тяхната редакция от 1995 г., този метод се изразява в определяне на нетната печалба, реализирана от данъчнозадължено лице при една или повече контролирани сделки, които са тясно свързани или последователни, чрез използване на подходяща база. За да бъде определена тази подходяща база, следва да бъде избран показател за равнището на печалба, например разходи, продажби или активи. Показателят за нетна печалба, получен от данъчнозадълженото лице при контролирана сделка, трябва да бъде определен посредством показателя за нетна печалба, който същото данъчнозадължено лице или независимо предприятие реализира по силата на сравними неконтролирани сделки.

158 Както следва от точка 3.26 от Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г., МТНП предполага да се определи страна по сделката, за която се тества показател за равнището на печалбата, например марж върху разходите. Тази страна е обозначена като „подлежаща на тестване страна“. Става въпрос за страната, за която трябва да се определи така нареченият марж на „сделката между несвързани лица“. Като общо подлежащата на тестване страна е тази, за която даден метод на трансферно ценообразуване може да се приложи по най-надежден начин и за която могат да бъдат открити най-надеждни сравнителни данни.

159 Изборът на подлежащата на тестване страна се прави въз основа на функционален анализ на страните по вътрешногруповата сделка. Съгласно точка 3.43 от Насоките на ОИСР в областта на трансферното ценообразуване в редакцията им от 1995 г., подлежащата на тестване страна най-често ще бъде тази, чийто функционален анализ е най-опростен. Според разбиране, съществуващо към момента на прилагане на Насоките от 1995 г., функционалният анализ най-често предполага да се разгледат функциите, изпълнявани от дадено дружество, притежаваните активи и поетите рискове.

160 Освен това следва да се посочи, че МТНП се счита за подходящ метод за проверка на възнаграждението по сделка между несвързани лица на страната, която не добавя никакъв уникален и придаващ стойност принос във връзка със сделката, която е предмет на анализа на трансферната цена.

161 В настоящия случай Великото херцогство Люксембург и Amazon сами по себе си не оспорват направения от Комисията избор на МТНП. За сметка на това те оспорват единствено факта, че прилагането на този метод, както е извършено от Комисията, е правилно. Първо, Великото

херцогство Люксембург и Amazon оспорват функционалния анализ, извършен от Комисията, и избора на LuxSCS като подлежаща на тестване страна за целите на прилагането на МТНП, второ, изчисляването на възнаграждението на LuxSCS, а именно избора на показателя за равнището на печалбата и стойността на маржа, възприет от Комисията при прилагане на МТНП, и трето, надеждността на получения резултат.

i) По функционалния анализ и избора на LuxSCS като подлежаща на тестване страна от Комисията

162 Съображения 409—561 от обжалваното решение, а именно отнасящите се до основната констатация за наличие на предимство, целят да докажат по същество, че в случая люксембургските данъчни органи е трябвало да приложат МТНП, като възприемат LuxSCS като подлежаща на тестване страна, тъй като с оглед на осъществения от Комисията функционален анализ това дружество било с най-опростени функции. От тези съображения следва също, че според Комисията, ако люксембургските данъчни органи бяха приложили МТНП, приемайки LuxSCS като подлежаща на тестване страна, възнаграждението на LuxOpCo щеше да бъде по-високо от възнаграждението, определено в приложение на разглежданото ДС. Поради това според Комисията прилагането на МТНП — като се приеме LuxSCS за подлежаща на тестване страна — щяло да доведе до по-ниско лицензионно възнаграждение за LuxSCS и съответно до по-високо възнаграждение за LuxOpCo.

163 В рамките на втората част от първото основание по дело T-816/17 и на второто основание по дело T-318/18 Великото херцогство Люксембург и Amazon оспорват функционалния анализ на Комисията. Те изтъкват по-специално че функциите на LuxSCS, както и използваните активи и поетите от него рискове са били сведени до минимум от Комисията. Според тях LuxSCS е притежавало нематериалните активи, изпълнявало е уникални и придаващи стойност функции и съответно не може да се приеме за подлежащо на проверка дружество за целите на прилагането на МТНП, извършено от Комисията.

164 В този контекст следва да се подчертае, че с доводите си относно основната констатация за наличие на предимство Великото херцогство Люксембург и Amazon не оспорват основателността на направения от Комисията избор на МТНП като подходящ метод за определяне дали лицензионното възнаграждение е съответствало на принципа на сделката между несвързани лица. Следователно, когато оспорват преценките на Комисията относно функционалния анализ на LuxSCS, съдържащ се в раздел 9.2.1.1 от обжалваното решение, Великото херцогство Люксембург и Amazon целят по същество да оспорят твърдението на Комисията, че LuxSCS е трябвало да се счита от люксембургските данъчни органи за дружеството „с по-опростена функция“ и следователно за страната, която трябва да се тества при прилагането на МТНП.

165 За да се отговори на тези доводи на Великото херцогство Люксембург и на Amazon, съгласно които Комисията е нямала право да заключи, че люксембургските данъчни органи е трябвало да приложат МТНП, като възприемат LuxSCS като подлежаща на тестване страна, не е необходимо да се проверява основателността на функционалния анализ на LuxOpCo. За сметка на това, доколкото Комисията се е опитала да приложи МТНП, възприемайки LuxSCS като подлежаща на тестване страна, достатъчно е да се провери основателността на функционалния анализ на LuxSCS, както този анализ следва от раздел 9.2.1.1 от обжалваното решение, и дали с оглед на този анализ е било възможно МТНП да се приложи достатъчно надеждно към LuxSCS.

166 В това отношение за начало следва да се припомни, че съгласно точка 3.43 от Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г. страната, към която се прилага МТНП, „трябва да бъде предприятието, за което могат да бъдат открити надеждни данни за възможно най-съпоставимите сделки“, че това „често означава да се избере свързаното предприятие,

което е с възможно най-опростени функции сред всички участващи в сделката предприятия и което не притежава ценни или уникални нематериални активи“, и че „[в]се пак изборът би могъл да бъде ограничен поради липса на достатъчно данни“. С други думи, ако по общо правило дружеството, за което има най-много надеждни данни за целите на определянето на съпоставими сделки, е често дружеството „с най-опростени функции“, целта на прилагането на МТНП не е непременно да постави това прилагане в зависимост от определянето на дружеството „с най-опростени функции“. За сметка на това важното при прилагането на този метод е да се установи частта, за която могат да бъдат намерени най-надеждните данни, от една страна, и от друга страна, да се отговори на въпроса дали МТНП може да се приложи надеждно към тази част.

167 Вследствие на изложеното по-горе в точка 166 и както следва по-специално от точки 3.26, 3.28, 3.29, 3.34 и 3.43 от Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г., прилагането на МТНП непременно предполага намирането на надеждни данни за сравнението с подлежащата на тестване страна. Така всички преценки относно функционалния анализ, разглеждането на функциите, съображенията относно поетите активи и рискове, както и всички съображения относно „уникалния и придаващ стойност“ характер на приложените активи са само критерии, които трябва да се вземат предвид при избора на страната, която трябва да се тества, за да се гарантира постигането на надежден резултат.

168 Именно в светлината на тези съображения следва да се разгледат оплакванията, с които се оспорва осъщественият от Комисията функционален анализ на LuxSCS, както и заключението ѝ, че това дружество е подлежащото на проверка.

169 В това отношение следва да се припомни, че в раздел 9.2.1.1.1 от обжалваното решение (съображения 419—429 от това решение) Комисията описва функциите, изпълнявани от LuxSCS в рамките на контролираната сделка.

170 По същество, както е обобщено в съображение 418 от обжалваното решение, анализът на Комисията се основава на следните три основни твърдения. Най-напред тя приема, че LuxSCS не е изпълнявало „активни“ функции, свързани с разработването, усъвършенстването, управлението и експлоатацията на нематериалните активи, че поради предоставения на LuxOpCo изключителен лиценз LuxSCS не е имало право да прави това, както и че последното посочено дружество не притежава капацитет за това. По-нататък Комисията посочва, че според нея LuxSCS не е използвало активи, свързани с тези нематериални активи, а просто пасивно е притежавало правото на собственост върху посочените активи и лиценз върху тях по силата на СПР. Накрая тя отбелязва, че LuxSCS не е поемало, нито е контролирало рисковете, свързани с тези дейности, нито пък е разполагало с оперативен и финансов капацитет за това.

171 В съображение 429 от обжалваното решение Комисията заключава, че през разглеждания период единствените функции, които действително биха могли да се считат за изпълнявани от LuxSCS, са функции, свързани със запазването на „законната си собственост“ върху нематериалните активи, въпреки че дори тези функции са упражнявани под контрола на LuxOpCo. Всъщност, както следва от съображения 418 и 430 от обжалваното решение, LuxSCS се ограничавало да държи „пасивно“ нематериалните активи.

172 По-нататък, в раздел 9.2.1.1.2 от обжалваното решение, озаглавен „Активи, използвани от LuxSCS“, и по-специално в съображение 430 от това решение, Комисията отново припомня, че LuxSCS е само пасивният държател на нематериалните активи. В съображение 431 от обжалваното решение Комисията оспорва факта, че LuxSCS е използвало нематериалните активи, като ги прехвърля с лиценз на LuxOpCo. В съображение 432 от обжалваното решение тя потвърждава становището си, че във всички случаи LuxSCS няма капацитет да използва ефективно нематериалните активи.

173 Накрая, в раздел 9.2.1.1.3 от обжалваното решение (съображения 436—446 от това решение), озаглавен „Рискове, поети от LuxSCS“, Комисията анализира поетите от LuxSCS рискове, доколкото тези рискове са релевантни в рамките на лицензионното споразумение. В съображение 446 от обжалваното решение тя прави извод в това отношение, че LuxSCS ефективно поема рисковете, свързани с разработването, подобряването, управлението и експлоатацията на нематериалните активи, и не е разполагало с финансов капацитет да поема такива рискове.

174 Освен това в раздел 9.2.1.4.1 от обжалваното решение, озаглавен „Проверяваната страна следва да бъде LuxSCS“, Комисията твърди по същество, че трябва да се избягва объркването между сложността на притежаваните активи и сложността на функциите, изпълнявани от страните по съответната вътрешногрупова сделка (съображение 546 от обжалваното решение). По-нататък тя поддържа, че нищо не позволява да се твърди, че дадено свързано дружество, принадлежащо към група, което предоставя под лиценз нематериален актив на друго дружество от групата, упражнява по-сложни функции от това дружество поради единствената причина, че то притежава законната собственост върху комплексен актив (съображение 546 от обжалваното решение). Поради това според нея люксембургската данъчна администрация трябвало да отхвърли твърдението на Amazon, че обикновената законна собственост върху нематериалните активи сама по себе си представлява „уникален принос“. Тя трябвало по-скоро да изиска функционален анализ, доказващ, че LuxSCS упражнява „уникални и придаващи стойност функции“. Накрая, според Комисията, макар LuxSCS да е законен собственик на нематериалните активи през разглеждания период, функционалният анализ, извършен в раздел 9.2.1.1 от обжалваното решение, показвал, че това дружество не е изпълнявало никаква „активна“ и основна функция по отношение на тяхното разработване, подобряване, поддръжка или експлоатация.

175 Преценките на Комисията относно функциите на LuxSCS до голяма степен съвпадат с тези относно използваните от LuxSCS активи. Същото се отнася и за доводите, изтъкнати от Великото херцогство Люксембург и от Amazon срещу тези преценки. Ето защо тези доводи следва да се анализират заедно, а след това доводите относно поетите от LuxSCS рискове, за да се провери дали Комисията правилно е приела, че последното посочено дружество трябва да се счита за подлежащо на проверка дружество.

– Относно функциите и активите на LuxSCS

176 Великото херцогство Люксембург и Amazon оспорват твърденията на Комисията относно функциите на LuxSCS. За сметка на това, що се отнася до нематериалните активи на LuxSCS, те единодушно считат, че последните са „уникални и придаващи стойност“, без обаче да дадат определение на този израз.

177 Първо, Великото херцогство Люксембург и Amazon упрекват Комисията, че не е взела предвид факта, че Насоките на ОИСР, в редакцията им от 1995 г., предвиждат, че притежаващата нематериалните активи страна по принцип не е тестваната страна за целите на прилагането на МТНП. В това отношение Великото херцогство Люксембург и Amazon наблягат на факта, че LuxSCS притежава уникални и придаващи стойност нематериални активи. Предоставената от LuxSCS технология имала централна роля в развитието на дейностите на групата Amazon в Европа. Тези нематериални активи били необходими за всички дейности на групата Amazon в Европа. Освен това Великото херцогство Люксембург подчертава, че издавайки лиценз на LuxOpCo върху нематериалните активи, LuxSCS е предоставило на LuxOpCo право да се ползва от развойната дейност, осъществявана от ATI и A 9 в Съединените щати, и му е позволило оптимално да експлоатира тези активи. Поради това LuxOpCo трябвало да заплати възнаграждение на LuxSCS не само за неговия принос, но непряко и на американските дружества от групата Amazon за техния принос.

178 Второ, Великото херцогство Люксембург и Amazon оспорват позицията на Комисията, състояща се в разграничаване на така наречените „активни“ функции от функциите, наречени „пасивни“, и в приемането само на последните за целите на функционалния анализ. В този контекст те упрекват Комисията също така, че при анализа на функциите тя не е взела предвид факта, че LuxSCS е предоставило нематериалните активи на LuxOpCo в рамките на контролираната сделка. Amazon добавя, че предоставянето на разположение на нематериалните активи чрез предоставянето на лиценз на LuxOpCo представлява експлоатация на тези активи от LuxSCS, както се препоръчва в точка 6.32 от Насоките на ОИСР в редакцията им от 2017 г.

179 Трето, Великото херцогство Люксембург и Amazon посочват, че противно на твърденията на Комисията, LuxSCS е изпълнявало уникални и създаващи стойност функции. В този контекст те посочват по-специално че посредством участието си в СПР LuxSCS допринася за постоянното развитие на нематериалните активи, дори да няма служители. Великото херцогство Люксембург и Amazon считат също така, че приносът на американските дружества ATI и A 9, а именно развитието и непрекъснатото усъвършенстване на интелектуалната собственост, трябва да се припише на LuxSCS или да се разглежда като част от приноса на LuxSCS. Според тях по този начин LuxSCS изпълнявало „уникални и създаващи стойност функции“ функции, които обосновавали възприемането му страната, упражняваща най-сложните функции по сделката. Освен това Amazon твърди, че фактът, че LuxSCS е имало или не възможността самостоятелно да експлоатира предприятие за електронна търговия, без да предоставя лиценз върху нематериални активи на друг субект, бил ирелевантен за преценката на уникалния характер на функциите му.

180 Комисията оспорва тези доводи.

181 Тази институция набляга на факта, че LuxSCS е било само „пасивен“ държател на нематериалните активи и не ги е използвало ефективно. Самото притежаване на уникален и създаващ стойност нематериален актив не било достатъчно, за да се приеме, че това дружество упражнява сложни функции. В случая то не било достатъчно и за да обоснове обстоятелството, че на LuxSCS са приписани почти всички печалби на LuxOpCo, въпреки че нито една от дейностите на LuxOpCo не би могла да се упражнява без достъп до нематериалните активи. След сключването на лицензионното споразумение LuxSCS вече не е имало право да използва активите, нито пък имало капацитет за това. Единствено LuxOpCo е използвало нематериалните активи в рамките на търговската си дейност. В този контекст Комисията припомня също така, че LuxSCS не разполага със служители и няма капацитет да изпълнява функциите, свързани с развитието, подобряването и експлоатацията на нематериалните активи.

182 Нещо повече, според Комисията Великото херцогство Люксембург и Amazon неправилно се позовават на приноса на дружествата от групата Amazon, намиращи се в Съединените щати (вж. т. 179 по-горе), доколкото последните не са засегнати от лицензионното споразумение и действат независимо от LuxSCS. Следователно всяка евентуална функция на тези дружества във връзка с нематериалните активи, обстоятелството, че Amazon.com ориентира LuxSCS или LuxOpCo или пък характеристиките на Споразумението за изкупуване и на СПР били ирелевантни за функционалния анализ на LuxSCS. Следователно функциите по развитие, изпълнявани от ATI и A 9, не можели да бъдат приписани на LuxSCS, доколкото различните страни по СПР действат за своя сметка и на свой риск. Комисията изтъква, че във всеки случай Споразумението за изкупуване и СПР вече определяли възнаграждението при условията на сделка между несвързани лица що се отнася до функциите, упражнявани от ATI и A 9 във връзка с нематериалните активи. Всяка друга вътрешногрупова сделка между американските дружества и LuxOpCo във връзка с нематериалните активи, чието съществуване във всички случаи не било доказано нито от Великото херцогство Люксембург, нито от Amazon, не можело да обоснове изплащането на LuxSCS на остатъчната печалба, реализирано от LuxOpCo.

183 В това отношение, на първо място, следва да се припомни, че както вече бе посочено в точка 166 по-горе, съгласно точка 3.43 от Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г. „свързаното предприятие, по отношение на което се прилага методът на транзакционната нетна печалба, следва да бъде предприятието, за което могат да бъдат открити надеждни данни за възможно най-съпоставимите сделки“, и това „често означава да се избере свързаното предприятие, което е с възможно най-опростени функции сред всички участващи в сделката предприятия и което не притежава ценни или уникални нематериални активи“. Понятието „уникални активи“ или „ценни“ активи не е изрично изяснено в Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г.

184 От точка 3.43 от Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г. следва, че тези насоки препоръчват страната, притежаваща уникални и ценни активи, да не бъде считана за подлежащата на проверка страна за целите на прилагането на МТНП, а да бъде предпочетен друг субект, който е страна по контролираната сделка. Логиката, която е в основата на посочената точка 3.43, е че по принцип е по-трудно да се намерят надеждни съпоставими критерии, за да се разгледа страната по контролираната сделка, която притежава уникални и създаващи стойност нематериални активи. Това разбиране произтича и от точка 6.26 от Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г. Съгласно тази точка при наличие на нематериални активи с висока стойност може да се окаже трудно да се установят сравними сделки между независими предприятия. От същата точка е видно, че установяването на сравними сделки би било по-трудно поради самото притежаване на уникални или създаващи стойност нематериални активи. Следва да се отбележи, че точка 6.26 от Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г. се основава на предпоставката, че нематериален актив може да се счита за „уникален“, когато няма съпоставим на този актив. Нематериален актив е „ценен“, когато позволява генерирането на значителни приходи. Освен това следва да се констатира, че това разбиране съответства на определението на понятието, съдържащо се в точка 6.17 от Насоките на ОИСР в редакцията им от 2017 г. От тази точка следва, че „уникалните и създаващи стойност нематериални активи“ на първо място са тези, които не са сравними с нематериалните активи, използвани от страните по потенциално сравними сделки, и на второ място тези, чието използване в сделките би трябвало да доведе до по-големи бъдещи икономически ползи от тези, които биха могли да бъдат постигнати при липсата на посочените нематериални активи.

185 В настоящия случай на първо място е безспорно, че LuxSCS е притежавало правата върху нематериалните активи на групата Amazon в Европа и че по силата на лицензионния договор е предоставяло тези активи на LuxOpCo.

186 В това отношение в допълнение към посочените в точки 4 и 5 по-горе елементи следва да се отбележи, че по силата на споразумението, сключено между ATI и LuxSCS на 1 януари 2005 г., което е една от съставните части на Споразумението за изкупуване, на LuxSCS е прехвърлена собствеността върху част от тези активи (вж. т. 3.1 и 3.2 от посоченото споразумение), именно по-специално и основно имената на интернет домейни в Европа като amazon.co.uk, amazon.fr и amazon.de.

187 По-нататък, по силата на лицензионното споразумение, сключено между ATI и LuxSCS на 1 януари 2005 г., LuxSCS получава правото да използва в Европа по-голямата част от нематериалните активи на групата Amazon, съществуващи преди 2005 г., а именно технологията, изобретенията, патентите, марките, правата, свързани с клиентите и т.н., без това лицензионно право на LuxSCS да е било изключително.

188 Освен това съгласно точка 6.2, буква а) и точка 6.3, буква а) от СПР LuxSCS притежава неизключителна лицензия върху интелектуалната собственост на A 9 и ATI, разработена след 2005 г., както и правото на собственост върху производните права, разработено след 2005 г. от нематериалните активи, чийто законен притежател е LuxSCS.

189 LuxSCS сключва също така Споразумение за лицензиране и преотстъпване на правата върху интелектуалната собственост („Intellectual Property Assignment and License Agreement“) със свързаните европейски дружества, по силата на което LuxSCS получава запазените марки и правата върху интелектуалната собственост на европейските уебсайтове, които тези дружества са притежавали.

190 Така нематериалните активи, върху които LuxSCS притежава права, включват следните три категории интелектуална собственост: технология, нематериални активи, свързани с маркетинга, и данни за клиентите. Технологията включва пълен набор от аспекти на дейността на групата Amazon, и по-специално технологиите за софтуерната платформа на тази група, външния вид на сайта, каталога, обработката на поръчките, логистиката, функциите за търсене и навигация, обслужване на клиенти и функциите за персонализация.

191 Второ, следва да се отбележи, че макар Комисията да твърди, че LuxSCS не е изпълнявало „уникални и придаващи стойност функции“ във връзка с нематериалните активи, тя не оспорва „уникалния и придаващ стойност характер на нематериалните активи“, притежавани от LuxSCS и предоставени на LuxOpCo в рамките на контролираната сделка.

192 По-специално Комисията не оспорва по обоснован начин твърдението на Amazon, че технологията е уникална, тъй като нямало сравними технологии, и че тази технология играела съществена роля в различните аспекти на търговската дейност на групата Amazon в Европа и следователно позволявала генерирането на значителни приходи. Освен това следва да се отбележи, че както поддържа Amazon, не се поставя под въпрос факта, че търговските дейности на групата не са могли да придобият такъв мащаб и да постигнат такъв успех в Европа — както впрочем и в други региони на света — без технологията. Убедително е и твърдението на Великото херцогство Люксембург, че през разглеждания период групата Amazon се основава на технологията си, която е „в сърцевината на [неговия] „business model“ (бизнес модел), като конкурентен диференциор, в смисъл че именно тази технология е представлявала уникалният и скъпоценен принос, позволил (и все още позволява) на групата Amazon да продължи да бъде конкурентоспособна в много конкурентна среда, характеризираща се с тесни маржове. Освен това от съображение 338 от обжалваното решение следва, че дори част от конкурентите на групата Amazon признават, че поради стратегия, която е агресивна „в инвестирането в технологии“ платформата за продажби на дребно на групата Amazon „днес представлява трудно постижимо конкурентно предимство“. Следователно що се отнася до технологията, става въпрос за актив, за който няма съпоставим.

193 В това отношение следва освен това да се подчертае, че не е необходимо да се разглеждат доводите на Комисията, с които тя изтъква, че само по себе си технологията не е достатъчна за целите на експлоатацията на търговските дейности на групата Amazon в Европа и че човешките функции, изпълнявани от служителите на LuxOpCo, също са значителни. Всъщност, дори да се предположи, че тези доводи са основателни, те не поставят под съмнение констатацията, че технологията е играла съществена роля в търговските дейности на групата Amazon в Европа и поради това представлява уникален и придаващ стойност актив.

194 Що се отнася до регистрираните в Европа марки, следва да се констатира, че към датата, на която на LuxSCS са били прехвърлени тези активи, които вече са се ползвали от международната репутация на групата Amazon, от материалите по делото не следва, че на европейския пазар са съществували подобни активи. Следователно трябва да се приеме, че въпросните марки са били уникални. Безспорно е, че използването им е позволило да се генерират значителни приходи в Европа. Следователно тези марки също са „придаващи стойност“. Що се отнася до данните за клиентите, те също не са можели да бъдат сравнени с нещо друго и са позволявали генерирането на значителни печалби. Ето защо следва да се приеме, че тези нематериални активи също са били уникални и придаващи стойност.

195 При тези условия, като се има предвид точка 3.43 от Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г. и с оглед на факта, че нематериалните активи на групата Amazon, и по-специално технологията, представляват уникални и придаващи стойност активи, прилагани от LuxSCS в рамките на контролираната сделка, люксембургските данъчни органи не могат да бъдат упрекнати, че също като авторите на Доклада относно трансферните цени от 2003 г. са счели, че съгласно Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г. е било правилно да се избере дружество, различно от LuxSCS за целите на проверката. Освен това, както предлага Комисията в бележка под линия 681 от обжалваното решение, ако съгласно Насоките на ОИСР в редакцията им от 2017 г. пасивният притежател не може да бъде страната с най-сложни функции и следователно може да бъде подлежащата на проверка страна в рамките на прилагането на МТНП, трябва да се констатира, че това не е било така през разглеждания период, който трябва да се разгледа в настоящия случай единствено с оглед на Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г.

196 В точка 83 от писмената защита по дело T-318/18 Комисията, изглежда, настоява, че съгласно точка 3.43 от принципите на ОИСР в редакцията им от 1995 г. „често“ изборът на страната, която трябва да бъде подложена на проверка, предполага да се избере свързаното предприятие, което „изпълнява най-опростени функции сред засегнатите от сделката предприятия и което не притежава нематериални активи, които са уникални или придаващи стойност“, без обаче да става въпрос за абсолютно правило в това отношение. Доколкото Комисията възнамерява да твърди, че правилото, съдържащо се в точка 3.43 от Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г., не е абсолютно правило, а правило, от което може да се правят изключения, ако това е обосновано от особени обстоятелства, свързани със съответната контролирана сделка, налага се изводът, че в обжалваното решение тя не е обяснила защо в случая трябва да се направи изключение от това предписание. Комисията не е доказала, че люксембургските данъчни органи е трябвало да се отклонят от правилото, съдържащо се в точка 3.43 от Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г., поради особеност, характерна за разглежданата в случая контролирана сделка, а именно лицензионното споразумение.

197 На второ място, при всички случаи следва да се констатира, че Комисията неправилно е приела, че освен функциите по поддържане на интелектуалната му собственост, LuxSCS не е упражнявало никаква „активна и критична“ функция във връзка с нематериалните активи (вж. съображение 420 от обжалваното решение) или „никаква активна и основна функция“ във връзка с нематериалните активи (вж. съображение 548 от посоченото решение) или още „никаква функция, увеличаваща стойността на нематериалните активи“ (вж. съображение 526 от същото решение).

198 Първо, що се отнася до направеното от Комисията разграничение между така нареченото „пасивно“ притежаване (съображения 418 и 430 от обжалваното решение) и „активното“ притежаване на нематериалните активи, както и между „активни“ и „пасивни“ функции (съображение 548 от обжалваното решение), следва да се констатира, подобно на Великото херцогство Люксембург и Amazon, че релевантните в настоящия случай Насоки на ОИСР не предвиждат такова разграничение.

199 Всъщност Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г. само посочват в точка 1.20, че по принцип, когато следва да се определи дали възнаграждение, установено в рамките на контролирана сделка, съответства на принципа на сделката между несвързани лица, следва да се провери дали това възнаграждение съответства на „функциите, изпълнявани от всяко предприятие“ и „да се сравнят функциите, изпълнявани от страните“.

200 Действително не е изключено точка 1.20 от Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г. да може да се тълкува в смисъл, че терминът „упражнявани“ препраща към т.нар. „активни“ функции.

201 От точка 1.20 от Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г. обаче не следва ясно, че за целите на функционалния анализ на страните по сделката е можело да бъдат взети предвид само „активните“ функции. От тази точка също така не следва, че дадено дружество не може да се счита за „поемащо“ или „изпълняващо“ функции, когато притежава определени активи и се ограничава да финансира например разработването или подобренията им.

202 Освен това следва да се подчертае, че съгласно точка 1.22 от Насоките на ОИСР „при установяване и съпоставяне на изпълняваните функции интересно и полезно е да се вземат предвид активите, които са или ще бъдат използвани“ и че „в това отношение следва да се предвиди видът на използваните активи (фабрики, оборудване, нематериални активи и т.н.) и характеристиките на тези активи (възраст, пазарна стойност, местонахождение, наличие на права на индустриална собственост и т.н.)“. С други думи, за проверка на изпълняваните функции се препоръчва се да се вземе предвид фактът, че дадено дружество предоставя активи в рамките на контролираната сделка. От това следва, че противно на твърденията на Комисията, предоставянето на нематериални активи е трябвало да бъде взето предвид за целите на разглеждането на функциите, които дадена страна е упражнила или е поела по вътрешногрупова сделка, без да е релевантно разграничението между „активни“ и „пасивни“ функции.

203 Второ, дори да се предположи, че Комисията действително е направила разграничение между „пасивните“ и „активни“ функции, тя погрешно е направила извод, както следва от съображение 420 от обжалваното решение, че LuxSCS е само пасивен притежател на нематериалните активи, че това дружество се е ограничило до запазването на нематериалните активи и че не може да му бъде отредена никаква друга активна функция.

204 От една страна, Комисията не е взела предвид факта, че LuxSCS действително е експлоатирало посочените активи, като ги е предоставило на разположение на LuxOpCo като насрещна престация за заплащането на лицензионно възнаграждение посредством лицензионното споразумение.

205 Всъщност е безспорно, че по силата на лицензионното споразумение LuxSCS предоставя на LuxOpCo посредством лиценз всички нематериални активи на Amazon на европейската територия. Това споразумение се отнася не само до всички нематериални активи, посочени в Споразумението за изкупуване и в СПР, но и до нематериалните активи, и по-специално до марките, които то е получило през 2006 г. от свързаните европейски дружества, както и произтичащите от тях производни права. Предоставянето на лиценз на LuxOpCo за нематериалните активи в замяна на плащането на лицензионното възнаграждение обаче представлява експлоатиране на тези активи, което е равносилно на упражняване на активна функция.

206 Това експлоатиране съответства на използване на нематериалните активи по смисъла на използването от страна на LuxSCS, чиято липса Комисията изразява в съображения 430—432 от обжалваното решение.

207 Експлоатирането на нематериалните активи от LuxSCS посредством предоставянето им на разположение на LuxOpCo в рамките на лицензионното споразумение отговаря и на критерия, посочен от Комисията в точка 83 от нейната писмена защита по дело T-318/18. Според този критерий правилото, съдържащо се в точка 3.43 от Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г., посочено в точки 183 и 184 по-горе, било създадено от авторите на посочените насоки, „изхождайки от постулата, че страна в контролирана сделка, която притежава ценни нематериални активи, е тази, която ги използва при упражняване на активни функции във връзка с тази сделка“. В това отношение, без да е необходимо да се установява дали Комисията има основание да счита, че посочената точка следва да се тълкува в смисъл, че изисква

определена употреба на нематериалните активи, се налага изводът, че фактът на предоставяне на нематериалните активи на LuxSCS на разположение на LuxSCS рамките на лицензионното споразумение представлява използване в смисъла, възприет от Комисията.

208 От друга страна, следва да се отбележи, че LuxSCS е допринесло за развитието на нематериалните активи посредством финансовото си участие на основание на СПР. В този контекст следва да се припомни, както вече бе посочено в последното изречение на точка 4, второ тире от точка по-горе, че LuxSCS трябва да внася годишен дял от разходите, свързани с програмата за развитие на СПР.

209 В това отношение следва да се подчертае, че от Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г. не следва, че финансовото участие в споразумение за разпределение на разходите не може да се счита за истинско участие в развитието на активите, предмет на такова споразумение. Напротив, видно е от точка 8.15 от Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г., в която по отношение на споразуменията за разпределение на разходите се посочва, че „[в]ероятно не е лесно да се определи относителната стойност на приноса на всеки участник, освен когато всички вноски са изплатени изцяло в брой“, е видно, че паричната вноска в рамките на такова споразумение за разпределяне на разходите действително може да бъде реален и придаващ стойност принос, и то независимо дали дружеството, което е направило паричната вноска, има и принос от друго естество. Всъщност в някои случаи не е изключено паричната вноска за вътрешногруповата сделка да бъде единственият фактор за (търговския) успех на сделката.

210 Освен това съгласно точка 6.3, буква б) и точка 6.4 от СПР в замяна на участието си в разходите LuxSCS става съсобственик, заедно с A 9, на част от нематериалните активи, които непрекъснато се развиват и подобряват в Съединените щати. Това развитие и подобрения са били постоянно предоставяни от LuxSCS на LuxOpCo по силата на лицензионното споразумение, така че да може да се приеме, че от гледна точка на LuxOpCo за тях е носело отговорност LuxSCS, а не американските дружества. В рамките на лицензионното споразумение резултатите от развитието и подобренията на нематериалните активи се приписват на LuxSCS.

211 Следователно от гореизложеното следва, че в съображение 429 от обжалваното решение Комисията неправилно приема, че „единствените функции, които действително биха могли да се считат за упражнени от дружеството LuxSCS, са свързани с поддържането на законната му собственост върху нематериалните активи“. От една страна, критерият, използван от Комисията и отнасящ се до разграничението между активни и пасивни функции, не е релевантен. От друга страна, дори този критерий да бъде възприет, следва да се констатира, че LuxSCS е предоставило на LuxOpCo нематериалните активи и е допринесло за развитието им чрез паричната си вноска в СПР. Тези функции е трябвало да бъдат взети предвид от Комисията във функционалния ѝ анализ на LuxSCS, както и при избора на проверяваната страна.

212 Другите изтъкнати от Комисията доводи не поставят под въпрос този извод.

213 Първо, не може да се приеме преценката на Комисията, направена в съображения 420 и 421 от обжалваното решение и възпроизведена в рамките на настоящата жалба (вж. т. 181 по-горе), че LuxSCS „не може да упражнява никаква активна и критична функция, свързана с […] развитие[то], подобряване[то], управление[то] или експлоатация[та] [на нематериалните активи], тъй като LuxSCS вече „вече не е оправомощен[о] да експлоатира нематериалните активи икономически в контекста на европейските дейности на [групата] Amazon.

214 Всъщност Комисията основава тази констатация на неколкократно повтаряното в обжалваното решение твърдение, че LuxOpCo е получило от LuxSCS „изключителен“ и „неотменим“ лиценз (вж. Например съображения 116, 419, 431, 438, 442 и 450 от обжалваното решение), което е лишило LuxSCS от всякаква възможност да експлоатира нематериалните активи.

215 В това отношение е достатъчно да се припомни, че предоставянето на лиценз вече представлява използване.

216 Второ, изводът, посочен в точка 211 по-горе, не се поставя под съмнение от преценката на Комисията, направена в съображение 421 от обжалваното решение и възпроизведена в рамките на настоящата жалба (вж. т. 181 по-горе), че LuxSCS не е имало възможност да изпълнява функции поради липса на служители.

217 В това отношение следва да се отбележи, противно на твърденията на Комисията, че обстоятелството, че LuxSCS е имало или не капацитет да експлоатира самостоятелно предприятие за електронна търговия, е ирелевантно за преценката на функциите на LuxSCS във връзка с експлоатацията на нематериалните активи. Всъщност, както бе посочено в точка 204 по-горе, LuxSCS действително е използвало нематериалните активи, като ги е прехвърлило с лиценз на LuxOpCo.

218 Освен това, противно на твърденията на Комисията, не е било необходимо LuxSCS да е имало свои собствени служители, за да допринесе за непрекъснатото развитие на нематериалните активи. Всъщност LuxSCS е допринасяло за това поради финансовото си участие в СПР.

219 Трето, посоченият в точка 211 по-горе извод не се поставя под въпрос от довода на Комисията, че финансовият принос на LuxSCS за развитието на нематериалните активи е бил напълно привиден, тъй като финансирането на развитието на нематериалните активи произтичало от сметките на LuxOpCo, което означавало, че LuxOpCo е изпълнявало всички функции, възложени със СПР на LuxSCS.

220 Всъщност е ирелевантен произходът на използвания от LuxSCS капитал за изпълнение на финансовите му задължения по силата на ARC и следователно е ирелевантен фактът, че този капитал произхожда от плащането на лицензионното възнаграждение от LuxOpCo. Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г. не изискват инвестираният капитал да е от конкретен източник. Не е изключено този капитал да произтича от лицензионното възнаграждение като разглежданото в главното производство или да произтича от друг източник на приходи, като например заем.

221 При всички положения е безспорно, че наред с приходите от лицензионното възнаграждение LuxSCS е разполагало със собствен капитал. Както обаче посочва Великото херцогство Люксембург, благодарение на собствения си капитал LuxSCS е успяло да понесе загубите, претърпени през първите години от дейността му, без намесата на LuxOpCo. Впрочем през 2006 г. размерът на лицензионното възнаграждение, платено от LuxOpCo на LuxSCS, е бил много по-малък от извършваните от LuxSCS плащания на основание на Споразумението за изкупуване и на СПР.

222 На трето място, Великото херцогство Люксембург и Amazon оспорват преценката на Комисията, направена по-специално в съображения 407 и 547 от обжалваното решение, съгласно която не може да се счита, че LuxSCS е изпълнявало „уникални и придаващи стойност функции“ (вж. по-специално съображения 407 и 547 от обжалваното решение).

223 Що се отнася до понятието „уникални и придаващи стойност“ функции, следва да се подчертае, че Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г. не използват тези термини. Многократно е използван само изразът „уникални и придаващи стойност активи“, по-специално в разделите, отнасящи се до МТНП и до метода на разпределяне на печалбата, най-често за позоваване на нематериални активи (развитие или собственост) (вж. например т. 1.8, 3.19, 3.43 и 6.26 от посочените насоки)

224 За сметка на това се установява едва от редакцията на Насоките на ОИСР от 2017 г., които не са релевантни в настоящия случай, че става въпрос за „уникални и придаващи стойност“ и че се прави разграничение между, от една страна, „уникални и придаващи стойност функции“, и от друга страна, „рутинните функции“. Както вече бе посочено в точка 184 по-горе, в точка 6.17 от Насоките на ОИСР в редакцията им от 2017 г. се съдържа дефиниция на понятието „уникални и придаващи стойност активи“. За сметка на това, макар авторите на Насоките на ОИСР в редакцията им от 2017 г. често да използват понятието „уникални и придаващи стойност функции“, те не дават никакво определение в това отношение.

225 Главните страни уточняват какво разбират под изразите „рутинни функции „или „текущи функции“. В съдебното заседание Великото херцогство Люксембург отбелязва, че даден субект изпълнява „рутинни функции“, когато изпълнява обичайни функции, а именно функции, които други предприятия биха могли също да изпълняват. Следователно по същество става въпрос за функции, за които лесно може да се намерят съпоставими функции. Amazon от своя страна подчертава в съдебното заседание, че понятието „рутинна функция“ не означава, че въпросните функции нямат стойност, а че лесно могат да бъдат оценени (на английски език „benchmarked“) и за тях да се плати възнаграждение. Комисията не оспорва това разбиране. От точка 14 (бележка под линия 18) от писмената защита по дело T-318/18 е видно, че според Комисията терминът „текущи“ се позовава на функции, които не са уникални и за които съществуват елементи за сравнение на свободния пазар. По подобен начин в точка 17 (бележка под линия 21) от писмената защита по дело T-816/17 Комисията прави сравнение между „текущите“ функции“ и тези, които „не са уникални и придаващи стойност“.

226 В случая не следва да се определя дали въз основа на Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г. Комисията вече е имала възможност да провери дали цената е в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, като използва понятието „уникални и придаващи стойност функции“, тъй като това понятие вече е било приложимо към момента, в който са се прилагали Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г., и то макар те да не съдържат изрично това понятие, или едва от приемането на Насоките на ОИСР в редакцията им от 2017 г. критерият, свързан с „уникални и придаващи стойност функции“ е можел да бъде взет предвид за тази цел.

227 Всъщност при всички положения главните страни не са поставили под съмнение релевантността на този критерий, а са се съгласили да поставят този критерий в центъра на доводите им като релевантен параметър за преценката на тяхното положение. В това отношение следва да се отбележи, че подобно на понятието „уникални и придаващи стойност активи“ (вж. т. 176 по-горе) страните не са се погрижили за дефинират понятието „уникални и придаващи стойност функции“.

228 Що се отнася до значението на израза „уникални и придаващи стойност функции“, както бе посочено в точка 184 по-горе, и предвид възприетото от страните значение на този израз (вж. т. 225 по-горе) следва да се приеме за целите на настоящото дело, че понятието „уникална функция“ препраща към положението, в което определена функция няма съпоставима. Понятието „придаваща стойност функция“ се отнася по-специално до факта, че разглежданата функция позволява генерирането на значителни приходи. В това отношение следва да се констатира, че макар обозначаването на определена функция като „уникална“ да изключва възможността една и съща функция да се квалифицира като „рутина“ или пък като „обичайна“, същата логика не може да се приложи по отношение на понятието „придаваща стойност функция“. Съществуват и „рутинни“ или „текущи“ функции, които позволяват генерирането на значителни приходи и поради това следва да бъдат квалифицирани като „придаващи стойност функции“.

229 В настоящия случай, от една страна, както бе посочено в точка 191 по-горе, не се спори по въпроса, че нематериалните активи, предмет на лицензионното споразумение, са били уникални и придаващи стойност.

230 От друга страна, LuxSCS не само е експлоатирало тези уникални и придаващи стойност нематериални активи, чийто титуляр е то, но и е допринесло финансово за развитието им. Поради това от изложеното в точки 203—211 по-горе следва, че Комисията е трябвало да счита всички функции на LuxSCS във връзка с нематериалните активи за уникални и придаващи стойност. Следователно твърдението в съображение 547 от обжалваното решение, че люксембургската данъчна администрация е трябвало да изиска функционален анализ, доказващ, че LuxSCS е изпълнявало уникални и придаващи стойност функции, не е обосновано и поради това трябва да бъде отхвърлено. Следователно с оглед на функциите и активите на LuxSCS изводът на Комисията, че LuxSCS е трябвало да се счита за проверяваната страна, не е убедителен.

– По поетите от LuxSCS рискове

231 Великото херцогство Люксембург и Amazon изтъкват по същество, че LuxSCS носи рисковете, свързани със самите нематериални активи, докато LuxOpCo носи само рисковете, свързани с дейността му като търговец на дребно. Освен това LuxSCS било поело финансови рискове във връзка с нематериалните активи, тъй като трябвало да изпълни задължението, което има по силата на Споразумението за изкупуване и на СПР да заплати разходите за изкупуване и сумите на основание СПР на ATI и на A 9.

232 Комисията оспорва тези доводи.

233 Тя поддържа по-специално че нито решенията на единствения управител на LuxSCS, нито протоколите от общите събрания на LuxSCS споменават критични решения, свързани с управлението на риска. В действителност LuxSCS не е имало нито финансовия, нито оперативния капацитет да поеме тези рискове. LuxSCS можело да понесе разходите, свързани със Споразумението за изкупуване и със СПР, само благодарение на полученото ежегодно финансиране посредством платените от LuxOpCo лицензионни възнаграждения в рамките на лицензионното споразумение, така че капиталът на LuxSCS никога не е бил изложен на риск. Нещо повече, LuxSCS се ползвало от значителна първоначална капитализация от страна на неговото дружество майка, която покривала плащането за изкупуване. Във всички случаи по силата на лицензионното споразумение LuxSCS било прехвърлило финансовите рискове на LuxOpCo. При това положение понесените от LuxSCS рискове били теоретични, доколкото LuxSCS имало възможност да прекрати лицензионното споразумение и да предостави лиценз на друга свързана или независима страна. Финансовите рискове на LuxSCS били теоретични също и поради обстоятелството, че паричната му вноска в СПР било финансирана с платеното от LuxOpCo лицензионно възнаграждение и размерът на плащанията на основание на СПР бил свързан с приходите на LuxOpCo.

234 В това отношение за начало следва да се отбележи, че доколкото LuxSCS е получило пълната собственост върху част от нематериалните активи в съответствие с точка 3.1 от споразумението за прехвърляне, сключено със ATI на 1 януари 2005 г., LuxSCS е поело всички рискове, свързани със съществуването на нематериалните активи като такива. Става въпрос например за рискове като оспорването от страна на трети лица или отмяната на нематериалните активи. Това е логическата последица от факта, че LuxSCS е било собственик на тези активи. От гледна точка на лицензионното споразумение, сключено със ATI на 1 януари 2005 г., LuxSCS е поело и рисковете, свързани с развитието на нематериалните активи от американските дружества ATI и A 9.

235 Доколкото през разглеждания период то е имало лиценз върху другата част от нематериалните активи, посочени в точка 3.1 от лицензионното споразумение, сключено със ATI на 1 януари 2005 г., както и в точки 6.1 и 6.2 от СПР, LuxSCS е носело финансови рискове във връзка с тези активи, използвани поради участието му в СПР. По-конкретно разпределението на разходите между страните по СПР е предвидено в точки 4 и 5 от СПР. По силата на тези точки от СПР LuxSCS е длъжно да понесе разходите, свързани с развитието на нематериалните активи. Макар разпределянето на разходите да е зависело от дела на реализираните в Европа печалби в сравнение с реализираните печалби в световен мащаб, разходите като такива са били напълно независими от размера на реализираните в Европа печалби. В това отношение следва да се отбележи, че ако разходите, свързани с развитието, са били по-високи от заплатеното от LuxOpCo лицензионно възнаграждение, LuxSCS е трябвало да понесе произтичащите от тази разлика финансови последици. Така, ако LuxOpCo беше регистрирало загуби или ниски печалби, възнаграждението нямаше да бъде достатъчно за покриване на фиксираните разходи, понесени от LuxSCS, т.е. главно плащанията по Споразумението за изкупуване и по СПР. С други думи, съществувала е опасност LuxSCS да не разполага с достатъчно приходи, за да извършва плащанията за изкупуване и за разпределяне на разходите, предвидени в Споразумението за изкупуване и в СПР.

236 Що се отнася до тези финансови рискове, следва да се подчертае, че въпреки неподкрепеното с доказателства твърдение на Комисията в съдебното заседание, тя не е доказала, че задължението на LuxSCS да извърши дължимите на основание СПР плащания в действителност е зависимо от плащането на лицензионното възнаграждение от LuxOpCo. Напротив, както впрочем отбелязва самата Комисия в съображение 445 от обжалваното решение, сумите, събрани от LuxSCS като лицензионно възнаграждение, не съответстват пряко на сумите, дължими от LuxSCS съгласно СПР. Така през 2006 г. размерът на лицензионното възнаграждение, платено от LuxOpCo на LuxSCS, е много по-нисък от направените от LuxSCS плащания във връзка с изкупуване и поделяне на разходите.

237 Отново по отношение на финансовите рискове, поети от LuxSCS, Комисията не е била в състояние да докаже, че това дружество не разполага със значителен собствен капитал. Що се отнася до първоначалния капитал на LuxSCS, който Комисията отхвърля в съображение 445 от обжалваното решение като ирелевантен, е безспорно, че поне за 2006 г. именно благодарение на този капитал LuxSCS успява да погълне загубите, претърпени през първите години на дейност, без намесата на LuxOpCo.

238 Накрая, вярно е, че съгласно точки 2.3 и 9.2 от лицензионното споразумение LuxOpCo е имало задължението да защитава нематериалните активи. Всъщност, от една страна, съгласно текста на точка 2.3 от посоченото споразумение LuxOpCo е било длъжно да вземе всички необходими мерки, за да защити правата на LuxSCS върху нематериалните активи, и от друга страна, по силата на точка 9.2 от същото споразумение LuxOpCo е било длъжно да предотвратява и да образува съдебни производства на свои разноски за всяко неразрешено използване на нематериалните активи. Следователно LuxOpCo е поело рисковете, свързани със защитата на нематериалните активи.

239 Това не променя факта, че останалите рискове, свързани с нематериалните активи, са поети от LuxSCS поради финансовото му участие в СПР.

240 Всъщност от разпоредбите на лицензионното споразумение не следва, че LuxSCS е прехвърлило на LuxOpCo рискове, различни от произтичащите от точки 2.3 и 9.2 от посоченото споразумение, а именно рисковете, свързани със задължението за защита на нематериалните активи. Така, противно на твърденията на Комисията, лицензионното споразумение не съдържа никаква клауза относно самото прехвърляне на всички рискове, свързани с притежаваните от

LuxSCS нематериални активи на LuxOpCo. По-специално лицензионното споразумение не съдържа никаква клауза относно прехвърлянето на рисковете, свързани с развитието на нематериалните активи.

241 Тъй като не се подкрепя от разпоредбите на лицензионното споразумение, не може да се приеме изводът на Комисията, съдържащ се по-специално в съображение 438 от обжалваното решение, че LuxSCS е прехвърлило на LuxOpCo рисковете във връзка с разработването, управлението и използването на нематериалните активи върху интелектуалната собственост.

242 Следователно от изложеното по-горе следва, че Великото херцогство Люксембург и Amazon имат основание да твърдят, че LuxSCS е носело рисковете, свързани със собствеността и развитието на нематериалните активи, използвани с оглед на експлоатирането на европейските дейности, включително финансовите рискове, свързани с експлоатацията на тези нематериални активи, докато LuxOpCo понася главно само рисковете, свързани със собствената му дейност на търговец на дребно, и по-специално рисковете, свързани с продажбите и с услугите за организиране на електронен пазар.

– Извод относно функционалния анализ на LuxSCS и значението на този извод за избора на това дружество като проверявана страна

243 Предвид съображенията, изложени в точки 162—242 по-горе, следва да се направят две констатации.

244 На първо място, осъщественият от Комисията функционален анализ на LuxSCS не може да бъде потвърден. Комисията е подценила функциите на LuxSCS. Що се отнася до нематериалните активи, Комисията по-специално пренебрегва факта, че както съгласно договорените споразумения, така и фактически, LuxSCS предоставя на разположение нематериални активи, които не са имали сравними на пазара и които следователно са били уникални и придаващи стойност. Съгласно Насоките на ОИСР в релевантната им в настоящия случай редакция това обстоятелство по принцип е достатъчно, за да може да се заключи, че LuxSCS не следва да се счита за страната с най-опростени функции, а следователно и за проверяваната страна.

245 Във всеки случай, ако трябва да се приеме, както изтъква Комисията, че люксембургските данъчни органи е трябвало да вземат предвид „уникалните и придаващи стойност функции“, трябва да се констатира, че Комисията е пренебрегнала обстоятелството, че LuxSCS действително използва нематериалните активи в рамките на разглежданата контролирана сделка. Предоставянето на разположение на нематериални активи с минимална стойност съответства на упражняването на уникална функция в рамките на лицензионното споразумение (контролираната сделка). Както следва от точки 203—242 по-горе, LuxSCS е изпълнявало редица функции в рамките на контролираната сделка, различни от предоставянето на разположение на LuxOpCo на нематериалните активи. Комисията е пренебрегнала тези функции, които могат да се считат за уникални и придаващи стойност.

246 Комисията не е отчела надлежно и факта, че както съгласно договорните съглашения, така и съгласно фактите LuxSCS е поело всички рискове, свързани с тези активи и с тяхното развитие в рамките на лицензионното споразумение, и то независимо от въпроса дали самото LuxSCS е контролирано от американските дружества и дали именно LuxSCS е развивало технически нематериалните активи или пък дали LuxSCS е имало финансов принос, като развитието на интелектуалната собственост е резултат от техническите усилия на американските дружества ATI и A 9. По този начин Комисията омаловажава и описанието на поетите от LuxSCS рискове.

247 При тези условия люксембургските данъчни органи не могат да бъдат упрекнати, че също както авторите на Доклада относно трансферните цени от 2003 г. са приели, че съгласно Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г. е правилно да не избират LuxSCS за проверявана страна.

248 На второ място, във всички случаи, дори да се приеме твърдението на Комисията, че LuxSCS е обикновен пасивен притежател на нематериалните активи, а не дружество, което е упражнявало активни функции във връзка с тези активи, трябва да се констатира, че Комисията е приела неправилно, че LuxSCS е трябвало да се счита за страна, която подлежи на проверка.

249 Всъщност следва да се припомни, че принципно проверяваната страна е тази, към която МТНП може да се приложи по най-надежден начин и за която могат да се намерят най-достоверните елементи за сравнение.

250 В настоящия случай се налага изводът, че Комисията не е доказала, че е по-лесно да се намерят предприятия, сходни с LuxSCS, отколкото предприятия, сходни с LuxOpCo, нито обстоятелството, че в качеството си на проверявано предприятие LuxSCS би позволило получаването на по-надеждни данни за сравнение.

251 Както следва от съображение 557 от обжалваното решение, когато е искала да определи подходящия марж на лицензионното възнаграждение, Комисията е трябвало да приеме, че не е имало сходни дружества на LuxSCS.

252 Следователно трябва да се уважат доводите на Великото херцогство Люксембург и на Amazon, че Комисията неправилно е приела, че LuxSCS трябва да се счита за проверявано предприятие за целите на прилагането на МТНП. При това положение предходните съображения са достатъчни, за да се уважат всички доводи, изложени от Великото херцогство Люксембург и Amazon, що се отнася до главната констатация на Комисията за наличие на предимство, и то без да е необходимо да се извършва функционален анализ на LuxOpCo, нито на въпроса дали Комисията основателно се е отклонила от СНЦ.

253 От съображения за изчерпателност обаче следва да се отбележи, че преценките на Комисията относно наличието на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС също трябва да се отхвърлят по съображения, различни от свързаните с избора на проверяваната страна и с функционалния анализ на LuxSCS, така както бяха изложени по-горе. Така, дори да следва да се приеме необоснованият извод на Комисията, че LuxSCS е проверяваната страна, доводите на Великото херцогство Люксембург и на Amazon би трябвало да се уважат по изложените по-долу съображения.

ii) По изчисленото от Комисията възнаграждение за LuxSCS, изхождайки от предпоставката, че то е страната, която подлежи на проверка

254 В съображения 550—560 от обжалваното решение Комисията се опитва да приложи по свой начин МТНП, възприемайки LuxSCS като подлежаща на проверка страна. В края на анализа си в съображение 559 от обжалваното решение Комисията стига до извода, че „възнаграждението при условията на сделка между несвързани страни“ на LuxSCS по силата на лицензионното споразумение трябва да се равнява на сбора от две съставни части, а именно, от една страна, разходите за изкупуване и разходите по силата на СПР, поети от LuxSCS във връзка с нематериалните активи, без марж, и от друга страна, общите разходи за експлоатация, поети пряко от LuxSCS с цел осигуряване на функциите, свързани със запазването на неговата законна собственост върху нематериалните активи (наричани по-нататък „разходите за запазване“), увеличени с 5 % (наричани по-нататък „възнаграждението на LuxSCS“). В това отношение е важно да се отбележи, че възнаграждението на LuxSCS в действителност съответства на лицензионното възнаграждение, което според Комисията LuxSCS е трябвало да получи от LuxOpCo.

255 С второто оплакване от втората част на първото основание и с третата част от първото основание по дело T-816/17, както и с четвъртото основание по дело T-318/18 Великото херцогство Люксембург и Amazon поддържат по същество, че дори да е следвало да се приеме, че LuxSCS може да се счита за подлежаща на проверка страна по метода МТНП (quod non), Комисията е допуснала други грешки при прилагането на МТНП. Всъщност направеното от Комисията изчисление за определяне на „възнаграждението при условията на сделка между несвързани страни“ за LuxSCS, а именно лицензионното възнаграждение, дължимо от LuxOpCo на LuxSCS, не е убедително.

256 Тези доводи следва да се разгледат, като се вземат предвид двете разграничени от Комисията съставни части (вж. т. 254 по-горе).

– По първия компонент от дължимото на LuxSCS лицензионно възнаграждение (разходи за изкупуване и разходи по СПР)

257 Що се отнася до първия компонент на дължимото на LuxSCS лицензионно възнаграждение (вж. т. 254 по-горе), Великото херцогство Люксембург изтъква в рамките на първото оплакване от втората част на първото основание, че платеното от LuxOpCo на LuxSCS лицензионно възнаграждение трябва да отразява не само разходите за развитие, но и стойността на нематериалните активи. Тази стойност не зависела от посочените разходи и следователно от извършваните от LuxSCS плащания на основание на СПР. В точка 73 от жалбата и в точка 32 и сл. от писмената реплика по дело T-318/18 Amazon изтъква по същество същото твърдение за нарушение. Освен това според Великото херцогство Люксембург разходите, свързани със СПР и със Споразумението за изкупуване, които били насрещна престация за предоставянето на разположение от LuxSCS на нематериалните активи по силата на лицензионното споразумение, трябвало да бъдат включени в разходите, към които се прилага определена граница.

258 Комисията отхвърля тези доводи.

259 Тя поддържа, че целта на споразумение за разпределяне на разходите като СПР се състои в поделянето на разходите, свързани с разработването на нематериални активи, а не в получаването на оперативна печалба от европейските дейности. Така ATI и A 9 не трябвало да получават никаква част от печалбата от търговската дейност в Европа, освен възстановяването на разходите за изкупуване и разходите на основание на СПР. Следователно в обжалваното решение правилно било определено възнаграждението на LuxSCS като включващо възстановяване на разходите за изкупуване и разходите за развитие на основание на СПР. В този контекст Комисията напомня, че според нея причината за съществуването на LuxSCS е чисто данъчна. Лицензионното споразумение не било сключено пряко между американските дружества и LuxOpCo, а между LuxSCS и LuxOpCo, за да се избегне облагането на лицензионните възнаграждения в Съединените щати. Ако LuxSCS не съществуваше, ATI и A 9 щели да сключат споразумение за разпределение на разходите с LuxOpCo (а не лицензионно споразумение), поради което само LuxOpCo е трябвало да направи плащанията. Освен това дейността на LuxSCS се свеждала само до притежаването на нематериални активи. LuxSCS не изпълнявало пряко функции по разработване на интелектуалната собственост и следователно не трябвало да получава възнаграждение на това основание. То не играело никаква роля в използването или развитието на нематериалните активи, нито упражнявало някакъв контрол върху тези функции за развитие и върху свързаните с това рискове. Така според Комисията не трябвало да се прилага марж по отношение на разходите за изкупуване и на разходите по СПР, доколкото става въпрос само за разходи, прехвърлени от LuxSCS на LuxOpCo, и доколкото LuxSCS не упражнява никаква функция във връзка с нематериалните активи. Напротив, възнаграждението на LuxSCS трябвало да отразява факта, че функциите и рисковете, приписани на LuxSCS по силата на СПР, всъщност са били поети от LuxOpCo. Във всеки случай във функционалния си анализ Комисията не била пренебрегнала факта, че LuxSCS е законен собственик на нематериалните активи.

260 Като начало следва да се отбележи, че когато се проверява дали възнаграждение като разглежданото в настоящия случай лицензионно възнаграждение съответства на пазарен резултат, съгласно Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г. изискват да се направи връзка със стойността на нематериалните активи, а не с разходите за развитие и разработване на същите. Всъщност от точка 6.27 от посочените насоки следва, че макар разходите за развитие на нематериалните активи да могат да бъдат взети предвид за целите на определянето на сравнимостта или на относителната стойност на приноса на различните страни по дадена сделка, между тези разходи и стойността на нематериалните активи не съществува непременно връзка. По-специално действителната справедлива пазарна стойност на нематериален актив често не може да се определи в зависимост от направените разходи за разработването и запазването му. Както следва от точка 6.2 от посочените насоки, „нематериалните активи“ могат да имат значителна стойност, дори и да нямат счетоводна стойност в баланса на дружеството. Накрая, както следва съответно от точки 1.22 и 6.27 от посочените насоки, в това отношение става въпрос за т.нар. „стойност на пазара“ или „пазарна стойност“. Освен това следва да се подчертае, че тази стойност може да претърпи колебания във времето.

261 В настоящия случай се поставя въпросът дали първият компонент от възнаграждението на LuxSCS, така както е изчислен от Комисията в обжалваното решение, а именно, първо, плащането за изкупуване, без марж, и второ, плащанията на основание на СПР, също без марж, действително отразява стойността на нематериалните активи, предоставени с лиценз на LuxOpCo.

262 На първо място, несъмнено може да се приеме, че плащането за изкупуване, което LuxSCS е направило в полза на американските дружества в замяна на прехвърлянето на собствеността върху част от съществуващите преди това нематериални активи и на лиценз върху останалата част от съществуващите преди това нематериални активи (вж. т. 4 по-горе) действително отразява стойността на нематериалните активи към момента на сключване на Споразумението за изкупуване, а именно през 2005 г.

263 Всъщност, макар размерът на плащането за изкупуване да не представлява цена, свободно договорена на пазара, става въпрос, както посочва Amazon в точка 73 от жалбата си по дело T-318/18, за цената, платена като насрещна престация за придобиването на нематериални активи, съществуващи преди 2005 г. Такова плащане, за разлика от разходите за развитие, може да отрази стойността на нематериалните активи, чиято собственост е прехвърлена, а именно съществуващите преди 2005 г. нематериални активи.

264 Следва обаче да се подчертае, както твърди по-специално Великото херцогство Люксембург, без Комисията да оспорва това, че през разглеждания период нематериалните активи са увеличили значително стойността си благодарение на постоянното нововъведение в технологията, разработена по-специално от американските дружества от Amazon US, както и благодарение на увеличаването на известността на марката Amazon и съответно на нематериалните активи, свързани с маркетинга в Европа и в света. Простото прибавяне на разходите за развитие, без марж (плащания на основание СПР) към цената, платена за получаването на съществуващи по-рано нематериални активи (входно плащане), извършено от Комисията в съображение 555 от обжалваното решение, не отчита факта, че в случая стойността на съществуващите по-рано нематериални активи се е увеличила през разглеждания период, доколкото тези активи са били постепенно развити и подобрени от американските дружества и отчасти заменени. Следователно самото прехвърляне на плащането по силата на споразумението за изкупуване, на което Комисията се позовава и което може да се приеме за първоначалната стойност на нематериалните активи през 2005 г., не отразява пазарната стойност на посочените нематериални активи през целия разглеждан период.

265 Нещо повече, Комисията е приела неправилно, че плащанията, извършени от LuxSCS по силата на Споразумението за изкупуване, биха могли да се прехвърлят на LuxOpCo, без да се прилага марж. Липсата на марж не отразява това, което независими страни биха приели в рамките на свободна сделка на пазара, и следователно представлява грешка при изчисляването на възнаграждението на LuxSCS. Всъщност е разумно да се приеме, и впрочем от точка 6.14 от Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г. следва, че независимите страни, които осъществяват дейност на пазара, се стремят да извлекат печалба от предоставянето на техните активи. Поради това прилагането на марж при изчисляването на възнаграждение като разглежданото се явява обичайно положение на пазара. Както обаче изтъква Amazon в точка 98 от жалбата си по дело T-318/18, ако Комисията беше разгледала вариантите, които са съществували за LuxSCS, както се препоръчва в посочената точка 6.14, тя е щяла да установи, че съществуват множество оператори на онлайн търговия в Европа, така че LuxSCS е можело да извлече полза от нематериалните активи, надхвърляща разходите им за развитие.

266 По-нататък, на второ място, що се отнася до плащанията на основание на СПР, следва да се отбележи, че както бе посочено по-горе, от точка 6.27 от Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г. следва, че макар разходите за развитие на нематериалните активи да могат да бъдат взети предвид за целите на определянето на сравнимостта или на относителната стойност на приноса на различните страни по дадена сделка, не съществува задължително връзка между разходите за развитие и стойността на нематериалните активи. Самото прехвърляне на плащането на основание на СПР, предложено от Комисията, съответства единствено на възстановяването на разходите, които LuxSCS трябва да понесе с оглед на развитието на нематериалните активи, и не отразява стойността на подобрените нематериални активи. Самото възстановяване на разходите за развитие, без да се прилага марж, е част от подход, който не съответства на пазарния резултат.

267 В този контекст следва да се припомни, че предмет на контролираната сделка, която е обект на проверката на Комисията, е лицензът върху нематериалните активи, предоставен от LuxSCS на LuxOpCo, като следва да се припомни, че LuxSCS е страна по СПР. Безспорно е, че ATI и A 9 са упражнявали функции по разработване на част от нематериалните активи. Доводът на Комисията, че ATI и A 9 са „получили възнаграждения“ посредством плащанията на основание на СПР за тези функции, разкрива погрешно разбиране на СПР от страна на Комисията. От точка 4.3 от СПР следва, че извършените от LuxSCS плащания на основание на СПР се изчисляват единствено като процент от разходите за развитие, направени от страните по СПР. Несъмнено участието на LuxSCS в разходите за развитие е пропорционално на печалбите, реализирани от притежаваните от LuxSCS субекти, съответно и от LuxOpCo, спрямо печалбите, реализирани от ATI и A 9. Това не променя факта, че плащанията на основание на СПР съответстват на част от разходите за развитие на нематериалните активи, осъществено в рамките на СПР, които активи са били предоставени на LuxOpCo в съответствие с лицензионното споразумение, и следователно тези плащания не отразяват пазарната стойност на посочените нематериални активи. Именно тази стойност обаче е трябвало да отразява едно лицензионно възнаграждение по силата на лицензионното споразумение при условията на сделка между несвързани лица.

268 С оглед на гореизложеното обстоятелството, че LuxSCS не е изпълнявало непосредствено и самостоятелно функциите по разработване не поставя под съмнение констатацията, че размерът на платеното от LuxOpCO лицензионно възнаграждение трябва да отразява стойността на нематериалните активи.

269 При това положение е било неуместно Комисията да твърди, че възнаграждението на LuxSCS може да се изчисли въз основа на обикновено прехвърляне на разходите за развитие на нематериалните активи.

270 Направеният в точка 269 по-горе извод не се поставя под въпрос от другите доводи на Комисията.

271 Първо, Комисията изтъква, че LuxSCS е само посредник и че единствено е прехвърлило на LuxOpCo направените разходи във връзка със Споразумението за изкупуване и със СПР, за да прехвърли впоследствие на A 9 и на ATI част от лицензионното възнаграждение, получено от LuxOpCo по силата на лицензионното споразумение, ограничаваща се до тези разходи. Разликата между сумите, получени като лицензионно възнаграждение, и извършените плащания на основание на СПР, е приписана на LuxSCS, а след това евентуално е увеличена от неговите съдружници, без LuxSCS да е изпълнявало някаква функция, която да обоснове приписването на тези суми.

272 Дори обаче да се приеме, че LuxSCS е само един обикновен посредник, а именно че това дружество е било поставено между LuxOpCo и американските дружества ATI и A 9, които не са изпълнявали функции по разработване, все пак размерът на лицензионното възнаграждение, което LuxOpCo е трябвало да заплати, и съответно лицензионното възнаграждение на LuxSCS, е трябвало да отразява пазарната стойност на нематериалните активи, предоставени на разположение по силата на лицензионното споразумение. При все това само по себе си посоченото от Комисията отразяване на плащането на основание СПР съответства единствено на възстановяването на разходите, които LuxSCS е трябвало да понесе за целите на разработването на нематериалните активи, и не отразява пазарната стойност на посочените нематериални активи.

273 Макар с доводите, посочени в точка 271 по-горе, Комисията да твърди, че облагаемата основа на LuxOpCo е намалена поради наличието на LuxSCS между LuxOpCo и американските дружества ATI и A 9 и поради сключването на лицензионното споразумение с LuxSCS, вместо да се сключи лицензионно споразумение с посочените дружества, следва да се отбележи, че в обжалваното решение Комисията не се е позовала на подобен довод, за да докаже наличието на предимство в полза на LuxOpCo.

274 Освен това не е доказано, че ако лицензионното споразумение беше сключено от LuxOpCO пряко с американските дружества, без LuxSCS да се намира между тези дружества, размерът на лицензионното възнаграждение, плащано на посочените дружества, щеше да бъде различен от размера на дължимото на LuxSCS лицензионно възнаграждение.

275 Второ, посоченият в точка 269 по-горе извод не се поставя под въпрос от довода, изтъкнат от Комисията в съдебното заседание, че СПР е можело да бъде сключено непосредствено с LuxOpCo.

276 В това отношение следва да се отбележи, че доводите, съгласно които ако LuxSCS не съществуваше, щяло да бъде сключено споразумение с LuxOpCo за разпределение на разходите, са напълно хипотетични и на практика попадат в областта на спекулацията.

277 Освен това в обжалваното решение Комисията не е основала разсъжденията си на обстоятелството, че LuxOpCo е можело или е трябвало да бъде пряко страна по СПР. Всъщност се налага изводът, че никъде в обжалваното решение Комисията не поставя под въпрос съществуването на LuxSCS като такова, а още по-малко валидността от гледна точка на люксембургското право, на конструкцията, произтичаща от сключването на СПР и на лицензионното споразумение, с мотива че тази конструкция би позволила да се намали данъчното задължение на LuxOpCo. Всъщност Комисията само оспорва размера на лицензионно възнаграждение, дължимо от LuxOpCo на LuxSCS.

278 Трето, посоченият в точка 269 по-горе извод не се поставя под въпрос от довода, изтъкнат от Комисията в съдебното заседание, че LuxSCS е създадено поради чисто данъчни съображения.

279 Само по себе си обстоятелството, че дружество, принадлежащо към група от дружества, е създадено единствено с цел да се оптимизира данъчното облагане и че то получава лицензионно възнаграждение за нематериални активи, развити в рамките на въпросната група от дружества, не е достатъчно, за да се направи извод, че е било налице данъчно предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС за лицето, което дължи лицензионното възнаграждение, и следователно не доказва непременно наличието на държавна помощ в полза на дружеството, дължащо лицензионното възнаграждение.

280 Несъмнено в настоящия случай данъчното третиране на LuxSCS, което варира между Люксембург (LuxSCS е „данъчно прозрачно“ в Люксембург) и Съединените щати (LuxSCS „не е данъчно прозрачно“ в Съединените щати) се дължи на „хибридна асиметрия asymétrie hybride“, т.е. на разлика в данъчните разпоредби, приложими в Люксембург и Съединените щати, що се отнася до идентифицирането на данъчнозадълженото лице.

281 Както обаче посочва самата Комисия в бележка под линия 16, която придружава точка 13 от писмената ѝ защита по дело T-816/17, последиците от тази асиметрия (необлагането на печалбата) не са предмет на обжалваното решение. Следователно релевантният въпрос в рамките на настоящото производство по обжалване не е дали причината за съществуването на LuxSCS е чисто данъчна, нито впрочем дали генерираните от него доходи действително са обложени в Съединените щати при неговите съдружници, а дали LuxOpCo е платило лицензионно възнаграждение, чийто размер е бил надценен, и дали с оглед на това лицензионното възнаграждение на LuxOpCo и съответно облагаемата му основа са били изкуствено намалени.

282 Четвърто, изводът, посочен в точка 269 по-горе, не се поставя под въпрос от твърдението на Комисията, изложено в съдебното заседание, че LuxSCS е било „фиктивно“ дружество, дори това твърдение да се приеме за установено.

283 В това отношение следва да се констатира, че LuxSCS действително е имало правосубектност, което обстоятелство не се оспорва от Комисията. LuxSCS е било установено в Люксембург и вписано в търговския регистър на Великото херцогство Люксембург като люксембургско дружество.

284 С оглед на гореизложеното следва да се приеме, че съдържащият се в съображение 555 от обжалваното решение извод, че първият компонент на „възнаграждението на LuxSCS“ е трябвало да се състои в „префактуриране на прехвърлените разходи, свързани със Споразумението за изкупуване и СПР (т.е. входните разходи и свързаните с ARC разходи)“, е опорочен от грешка, тъй като подобно лицензионно възнаграждение не съответства на пазарен резултат. Тази грешка при прилагането на МТНП е достатъчна и за да се приеме, че основната констатация на Комисията относно предимството по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС не може да бъде потвърдена. Въпреки това следва да се продължи разглеждането на доводите на страните по следния начин.

– По втория компонент на възнаграждението на LuxSCS (разходи за запазване)

285 Що се отнася до втория компонент на възнаграждението на LuxSCS (вж. т. 254 по-горе) Великото херцогство Люксембург счита, че е погрешна съдържащата се в съображение 555 от обжалваното решение преценка, а именно тезата, че „LuxSCS би трябвало да бъде възнаградено със свобода на основа на разходите, състоящи се единствено от разходите, направени за външните услуги, договорени с цел запазване на собствеността си по закон върху нематериалните активи“. В това отношение Великото херцогство Люксембург поддържа, че Комисията неправилно определя маржа на „сделката между несвързани лица“ на 5 % от външните разходи въз основа на Доклада на СФТЦ. По-точно според Великото херцогство Люксембург маржът от 5 %, считан за маржа при „сделката между несвързани лица“, е

произволен, също както обобщеният анализ, на който се основава този марж. Докладът на СФТЦ от своя страна се основавал на анализ на практиките, наблюдавани от данъчните администрации на държавите членки, а не на анализ на люксембургската практика във връзка с член 164, параграф 3 от LIR. Отделно от факта, че Докладът на СФТЦ не е имал никаква стойност в люксембургското право и че е бил приет след разглежданото ДС и следователно не бил на разположение към момента на приемане на това становище, този доклад се е отнасял до маржовете, наблюдавани в рамките на вътрешногрупови сделки и следователно не е можел да се използва като основа за определяне на марж при условията на сделката между несвързани лица, а именно маржът, съответстващ на съществуващите на свободния пазар условия.

286 Комисията оспорва тези доводи.

287 Тя подчертава, че вторият компонент на дължимото от LuxOpCo на LuxSCS лицензионно възнаграждение представлява минимална част от него, така че този компонент в действителност не се отразява на изчисленото от Комисията „възнаграждение“ на LuxSCS. Според нея в настоящия случай не е било необходимо да се прави истински анализ на трансферната цена и да се определя какъв е трябвало да бъде точният размер на възнаграждението на LuxOpCo. За сметка на това Докладът на СФТЦ можел да се използва като „сфера на неприкосновеност“ и позволявал да се определи малък размер на вътрешногруповите сделки, за които било твърде скъпо и трудоемко да се извърши истински анализ на трансферните цени. Великото херцогство Люксембург било част от съвместния форум върху трансферните цени, а Докладът на СФТЦ се основавал и на люксембургската практика. Ако констатираните в Доклада на СФТЦ маржове са били наблюдавани при вътрешногрупови сделки, според Комисията става въпрос за маржовете, които по принцип се приемат от данъчните администрации, доколкото отразяват бъдещите доходи на предприятия при пазарни условия. Накрая Комисията посочва, че Докладът на СФТЦ, ако датира от 2010 г., се основава на данни, отнасящи се до периода между 1999 г. и 2007 г., като добавя, че тези данни могат да бъдат използвани, доколкото разглежданото ДС е приложено едва от 2006 г. нататък.

288 Най-напред, както бе посочено в точка 254 по-горе, вторият компонент на „възнаграждението“ на LuxSCS, изчислен от Комисията, съответства на разходите, които биха могли да се определят като „разходи за запазване“, увеличени с 5 %. Тази възвращаемост от 5 % е възприета от Комисията въз основа на Доклада на СФТЦ, доколкото става въпрос за процент на възвръщаемост, който най-често се наблюдава за трансферни цени, свързан с предоставянето на услуги с ниска добавена стойност в рамките на група.

289 Както поддържат Великото херцогство Люксембург и Amazon, възприетият от Комисията подход в няколко отношения е проблематичен.

290 Най-напред самата Комисия признава в съображение 557 от обжалваното решение, че не са налице съпоставими сделки при оценката на възнаграждението на LuxSCS за функциите му, съответстващи на запазването на собствеността му върху нематериалните активи.

291 Съгласно точка 3.26 от Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г. обаче, когато става въпрос за прилагане на МТНП, „нетният марж, получен от данъчнозадълженото лице в резултат от контролирана сделка[…], на теория би трябвало да се определи с оглед на нетния марж, който същото данъчнозадължено лице реализира при съпоставими сделки на свободния пазар“. Липсата на съпоставима сделка трябвало да доведе до това Комисията да не прилага МТНП по отношение на LuxSCS.

292 Разбира се, възприетият от Комисията подход да използва Доклада на СФТЦ, вместо да издири съпоставими сделки и да извърши своя собствен анализ на съществуващите на пазара съпоставими нетни маржове, не е несъвместим с правилата за прилагане на МТНП, произтичащи от Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г. Всъщност, от една страна, както

следва по-специално от точки 3.29 и 3.30 от тези насоки, общоизвестно е, че е трудно да се намери достатъчно точна информация относно съществуващите на свободния пазар нетни маржове, както и относно параметрите, които често се използват на свободния пазар като показатели за печалба. От друга страна, формата и естеството на използваните за тази цел източници на информация сами по себе си са напълно ирелевантни. Макар да е налице публикация относно показателите за печалба или относно нетните маржове, наблюдавани в определена област на икономическата дейност, тази публикация по принцип може да се използва, без обаче в това отношение непременно да става въпрос за „сфера на неприкосновеност“ като тази, която посочва Комисията в рамките на доводите си, посочени в точка 287 по-горе.

293 Използването на подобен доклад обаче може да се приеме само ако съдържащите се в него данни са релевантни и надеждни. По-специално, най-малкото може да се поиска такъв доклад да съдържа данни, които се отнасят до сделки, сравними с контролираната сделка, както и до функции, сравними с тези на контролирания субект, така че сравнението да е действително надеждно.

294 В настоящия случай се налага изводът, че маржът, възприет от Комисията въз основа на Доклада на СФТЦ, съответства на общонаблюдавания марж според авторите на този доклад за някои „вътрешногрупови услуги с ниска добавена стойност“. LuxSCS обаче не е предоставяло подобни услуги. Всъщност функциите, свързани със запазването на собствеността му върху нематериалните активи, не могат да се приравнят на доставка на услуги „с ниска добавена стойност“ в рамките на група. От това следва, че макар по принцип използването на Доклада на СФТЦ да не създава методологични затруднения, това не променя факта, че съдържащата се в този доклад информация не е имала никаква връзка с функциите на LuxSCS в рамките на съответната контролирана сделка, а именно лицензионното споразумение.

295 С оглед на съображенията, изложени в точки 257—292 по-горе, следва да се уважат доводите на Великото херцогство Люксембург и на Amazon, че Комисията е допуснала грешки във функционалния анализ на LuxSCS, което се е отразило върху направения от нея извод относно избора на LuxSCS като страна, която подлежи на проверка при прилагането на МТНП. Комисията също така е допуснала грешка при определянето на подходящия нетен марж, приложим към контролираната в настоящия случай сделка.

3) Заключение по основната констатация

296 С оглед на тези съображения следва да се приемат доводите на Великото херцогство Люксембург и на Amazon, с които се оспорва основната констатация за наличие на предимство. От една страна, Комисията неправилно е приела, че LuxSCS трябва да се разглежда като подлежаща на проверка страна. От друга страна, извършеното от Комисията изчисление на „възнаграждението на LuxSCS“ въз основа на предпоставката, че LuxSCS трябва да бъде подлежащото на проверка предприятие, е опорочено от множество грешки и не може да се счита за достатъчно надеждно, нито за позволяващо да се стигне до резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица. Доколкото използваният от Комисията метод за изчисляване трябва да се отхвърли, този метод не може да обоснове констатацията на Комисията, че платеното от LuxOpCo на LuxSCS лицензионно възнаграждение е трябвало да бъде по-ниско от действително полученото в приложение на разглежданото ДС през съответния период. Следователно елементите, съдържащи се в основната констатация за наличие на предимство, не позволяват да се установи, че данъчната тежест на LuxOpCo е била изкуствено намалена поради надценяване на лицензионното възнаграждение.

297 Следователно трябва да бъдат уважени първото и второто оплакване от втората част и третата част от първото основание по дело T-816/17, както и второто и четвъртото основание по дело T-318/18, с които се твърди, че Комисията не е доказала наличието на предимство в рамките на основната си констатация, без да е необходимо да се разглеждат останалите основания и доводи, с които се оспорва главната констатация.

3. По основанията и доводите, с които се оспорва обосновката относно наличието на предимство, изложена при условията на евентуалност

298 В рамките на третото оплакване от втората част на първото основание по дело T-816/17 и на петото основание по дело T-318/18 Великото херцогство Люксембург и Amazon оспорват изложената при условията на евентуалност обосновка на Комисията относно наличието на данъчно предимство в полза на LuxOpCo.

299 С цел да се разгледат подробно тези основания, следва да се припомни, че както бе посочено в точки 65—68 по-горе, в рамките на обосновката си относно наличието на предимство, изложена при условията на евентуалност, Комисията прави три констатации, че одобреният с разглежданото ДС метод на трансферно ценообразуване се основава на три погрешни методологични избора.

300 Най-напред, с първата си констатация, направена при условията на евентуалност (съображения 565—569 от обжалваното решение), Комисията установява грешка при избора на метода на определяне на трансферните цени, одобрен от разглежданото ДС. В това отношение е важно да се припомни, че между страните няма спор относно факта, че методът, приложен в Доклада относно трансферните цени от 2003 г., всъщност съответства на МТНП. За сметка на това, противно на това, което следва от самия Доклад относно трансферните цени от 2003 г., авторите на този доклад не са избрали, нито действително са приложили метода на разпределяне на печалбата. В отговорите си на писмените въпроси Amazon потвърждава, че одобреният в разглежданото ДС метод за определяне на трансферните цени се състои първоначално в изчисляване на възнаграждението на LuxOpCo в съответствие с МТНП, а след това, в разпределяне на цялата останала печалба на LuxSCS, с цел да му бъде заплатено възнаграждение за нематериалните активи. Освен това фактът, че авторите на Доклада относно трансферните цени от 2003 г. в действителност са използвали МТНП, а не метода на разпределяне на печалбата във варианта с анализа на остатъчната печалба, е посочен от Комисията в съображение 540 от обжалваното решение.

301 В подкрепа на първата си констатация, направена при условията на евентуалност, Комисията посочва, че дори да се предположи, че LuxSCS действително е изпълнявало уникални и придаващи стойност функции, което тя оспорва, люксембургските данъчни органи не е можело да не знаят, че LuxOpCo също упражнява уникални и придаващи стойност функции във връзка с интелектуалната собственост и с търговската дейност на групата Amazon в Европа, а не текущи функции по управление. Поради това Комисията приема, че възприетият в разглежданото ДС метод за определяне не позволява да се стигне до надежден резултат и че методът на разпределяне на печалбата с анализ на приноса е бил по-подходящ. Според Комисията обаче, ако беше използван последният посочен метод, възнаграждението и следователно облагаемият доход на LuxOpCo щяха да бъдат по-големи.

302 По-нататък, в рамките на втората си констатация, направена при условията на евентуалност (съображения 570—574 от обжалваното решение), Комисията приема, че е неправилен изборът на одобрения в разглежданото ДС показател за равнището на печалбата. По-конкретно тя приема, че дори да се предположи, че е правилен функционалният анализ, съдържащ се в

Доклада относно трансферните цени от 2003 г., разглежданото ДС е намалило неправилно облагаемия доход на LuxOpCo, като е приело марж върху оперативните разходи, а не върху общите разходи, и по този начин е предоставило икономическо предимство на това дружество.

303 Накрая, в рамките на третата си констатация, направена при условията на евентуалност (съображения 574—578 от обжалваното решение), Комисията прави извод, че във всички случаи включването на таван в рамките на ценовия метод за целите на определяне на облагаемата основа на LuxOpCo, каквото е одобрено в обжалваното решение, не е подходящо, нито икономически обосновано. Според Комисията включването на такъв таван е предоставило икономическо предимство на LuxOpCo, доколкото е довело до намаляване на облагаемия доход на това дружество за данъчните 2006 г., 2007 г., 2011 г., 2012 г. и 2013 г.

304 Важно е да се отбележи, че всяка от направените при условията на евентуалност констатации в раздели 9.2.2.1—9.2.2.3 от обжалваното решение е независима едно от друго. Следователно всяка от тях може да докаже наличието на предимство. Както в отговорите си на писмените въпроси, така и в съдебното заседание Комисията потвърждава, че всяка една от направените при условията на евентуалност констатации сама по себе си поотделно потвърждава наличието на предимство.

а) Предварителни бележки по трите констатации, изложени при условията на евентуалност

305 В съображение 564 от обжалваното решение Комисията уточнява, че преценката, която е направила в рамките на раздел 9.2.2 във връзка с направените при условията на евентуалност констатации за наличие на предимство, няма за цел да определи „точно“ възнаграждение за LuxOpCo в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, а да докаже, че разглежданото ДС предоставя икономическо предимство на LuxOpCo, възприемайки погрешен методологичен избор, който води до намаляване на облагаемия му доход.

306 В това отношение, в допълнение към изложеното в точки 123—126 по-горе и с оглед на съдържанието на решение от 24 септември 2019 г., Нидерландия и др./Комисия (T-760/15 и T-636/16, EU:T:2019:669), е важно да се изясни степента на доказване от страна на Комисията при проверката за наличието на държавна помощ в контекста на данъчно становище като разглежданото.

307 Най-напред в точка 152 от решение от 24 септември 2019 г., Pays-Bas и др./Комисия (T-760/15 и T-636/16, EU:T:2019:669), Общият съд уточнява, че когато Комисията прилага принципа на сделката между несвързани лица, за да провери дали облагаемата печалба на дадено интегрирано предприятие при прилагане на данъчна мярка (първи критерий за сравнение) съответства на надеждно приближение до облагаема печалба, формирана при пазарни условия (втори критерий за сравнение), тя може да констатира наличието на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС само при условие че разминаването между двата критерия за сравнение надхвърля присъщите на приложения за получаване на посоченото приближение метод неточности.

308 От това следва, че за да докаже, че данъчно становище, използвано за изчисляване на възнаграждението на дадено предприятие, предоставя икономическо предимство, Комисията трябва да установи, че това възнаграждение се отклонява от резултат, съответстващ на принципа на сделката между несвързани лица, в степен, че не може да се счита за възнаграждение, което би било получено на пазара в условията на конкуренция.

309 По-нататък, в точки 201 и 211 от решение от 24 септември 2019 г., Нидерландия и др./Комисия (T-760/15 и T-636/16, EU:T:2019:669), Общият съд уточнява, че самото неспазване на методологичните указания не води непременно до намаляване на данъчната тежест. Освен това Комисията е трябвало да докаже, че методологичните грешки, които е установила в предварителното данъчно становище, не позволяват да се стигне до надеждно приближение на резултат, съответстващ на принципа на сделката между несвързани лица, и че те са довели до намаляване на облагаемата печалба. Така Общият съд стига до извода, че самото установяване на грешки при избора или прилагането на метода за трансферно ценообразуване по принцип не е достатъчно, за да се докаже наличието на предимство и съответно да се установи наличието на държавна помощ по смисъла на член 107 ДФЕС.

310 В това отношение е важно да се отбележи, че макар Комисията да е длъжна да докаже конкретно, че методологичната грешка е довела до намаляване на данъчната тежест на получателя на предварителното данъчно становище, Общият съд не изключва възможността в някои случаи методологичната грешка да е такава, че да не позволява по никакъв начин да се стигне до приближение до резултат, съответстващ на принципа на сделката между несвързани лица, и непременно да доведе до подценяване на възнаграждението, което е трябвало да бъде получено при пазарни условия.

311 Такъв прочит на решение от 24 септември 2019 г., Нидерландия и др./Комисия (T-760/15 и T-636/16, EU:T:2019:669), произтича от използването на израза „по принцип“, съдържащо се в точки 201 и 211, както и в точка 212 от това решение, в която се уточнява, че по това дело Комисията не изтъква никакво доказателство, от което, без да е извършено сравнение с резултата, който би бил получен при прилагане на препоръчания от нея метод, да се направи извод, че изборът на възприетия метод в разглежданото предварително данъчно решение непременно води до прекалено нисък резултат.

312 С оглед на гореизложеното и при липсата на сравнение в обжалваното решение между, от една страна, резултата, който би бил получен при прилагане на препоръчания от Комисията метод на трансферно ценообразуване, и от друга страна, полученият в приложение на разглежданото ДС резултат, подходът на Комисията, изложен в съображение 564 от обжалваното решение, при който тя само установява грешки в анализа на трансферните цени, по принцип е недостатъчен, за да се установи, че действително е било налице намаляване на данъчната тежест от страна на LuxOpCo.

313 Все пак следва да се провери дали въпреки твърдението, съдържащо се в съображение 564 от обжалваното решение, изложените при условията на евентуалност съображения на Комисията относно предимството съдържат конкретни данни, позволяващи да се докаже, че установените от Комисията грешки в анализа на трансферните цени са довели до действително намаляване на данъчната тежест на LuxOpCo.

б) По първата изложена при условията на евентуалност констатация относно наличието на предимство

314 В рамките на третото оплакване от втората част на първото основание по дело T-816/17 и на петото основание по дело T-318/18 Великото херцогство Люксембург и Amazon оспорват първата изложена при условията на евентуалност констатация на Комисията относно наличието на данъчно предимство в полза на LuxOpCo (раздел 9.2.2.1 от обжалваното решение). По същество Великото херцогство Люксембург и Amazon оспорват твърдението, че препоръчаният от Комисията метод на трансферно ценообразуване, а именно методът на разпределяне на печалбата с анализ на приноса, е бил подходящ. Според тях е неправилен изводът на

Комисията, че LuxOpCo изпълнява уникални и придаващи стойност функции. Великото херцогство Люксембург подчертава, че впрочем самата Комисия не е искала да приложи метода на разпределяне на печалбата.

315 Комисията оспорва тези доводи.

316 Според тази институция в обжалваното решение правилно е изтъкнат неуместният методологичен избор, що се отнася до одобрения в разглежданото ДС метод за определяне на трансферните цени. Според нея дори да се приеме, че LuxSCS упражнява уникални и придаващи стойност функции, свързани с нематериалните активи, такъв бил случаят и с LuxOpCo, така че определянето на трансферните цени въз основа на метода на разпределяне на печалбата представлявало по-подходящ метод на трансферно ценообразуване и би довело до по-високо възнаграждение на LuxOpCo от потвърденото в разглежданото ДС.

317 В случая следва да се констатира, че в съображения 565—568 от обжалваното решение Комисията посочва по същество, че дори да е следвало да се приеме тезата, че LuxSCS упражнява уникални и придаващи стойност функции във връзка с нематериалните активи, фактът, че LuxOpCo също е имало такива функции означавал, че в настоящия случай методът на разпределяне на печалбата в неговия вариант с анализ на приноса е трябвало да бъде предпочетен пред МТНП.

318 В това отношение е важно да се уточнят две различни неща.

319 Първо, Комисията посочва в съображение 565 от обжалваното решение, че по време на разглеждания период LuxOpCo е било далеч от изпълнението на „текущи“ функции по управлението и е поемало цяла серия от уникални и придаващи стойност функции по отношение на нематериалните активи и е упражнявало търговските дейности на Amazon в Европа.

320 В този контекст следва също да се подчертае, че Комисията не е установила, че някои от функциите на LuxOpCo, както са определени в рамките на собствения ѝ функционален анализ, биха могли да се квалифицират като текущи или рутинни, нито че такива функции е трябвало, въпреки този рутинен характер, да бъдат предмет на допълнително възнаграждение.

321 Второ, в съображение 568 от обжалваното решение Комисията заключава, че прилагането на анализа на приноса в настоящия случай е довело до възнаграждение на LuxOpCo за всички негови функции, както и за всички негови активи и рискове, анализирани в раздел 9.2.1.2 от обжалваното решение, и следователно до по-високо възнаграждение от одобреното в разглежданото ДС. По този начин Комисията приема, че одобряването на МТНП в разглежданото ДС е довело до намаляване на облагаемия доход на LuxOpCo в сравнение с дружествата, чиято облагаема печалба отразява договорените на пазара цени. По-специално, както следва от съображение 566 от обжалваното решение, според Комисията не е уместно да се възприема метод за определяне на трансферните цени, предвиждащ приписването на LuxSCS на цялата остатъчна печалба, реализирана от LuxOpCo, надвишаваща [*поверително*] неговите оперативни разходи.

322 Освен това от точка 45 от отговорите на Комисията на писмените въпроси на Общия съд е видно, че според нея възнаграждението на LuxOpCo „непременно“ е било по-високо при прилагане на метода на разпределяне на печалбата в неговия вариант с анализ на приноса, тъй като този метод позволявал получаване на възнаграждение за уникалните и придаващи стойност функции на LuxOpCo.

323 Именно въз основа на съображенията, изложени в точки 316—322 по-горе, следва да се разгледат оплакванията на Великото херцогство Люксембург и на Amazon, с които се оспорва първата констатация, изложена при условията на евентуалност.

324 Както е видно от точка 314 по-горе, Великото херцогство Люксембург и Amazon излагат три оплаквания, с които оспорват, първо, твърдението, че LuxOpCo изпълнява уникални и придаващи стойност функции, второ, констатацията, че с разглежданото ДС неправилно е възприето използването на МТНП и на метода на разпределяне на печалбата във варианта му с анализ на приноса, който е трябвало да се използва в настоящия случай, и трето, заключението, че използването на метода на разпределяне на печалбата във варианта му с анализ на приноса, „непременно“ е щяло да доведе до по-голямо възнаграждение.

1) По упражняването от LuxOpCo на т.н. „уникални и придаващи стойност“ функции

325 Преди всичко следва да се отбележи, че първата направена при условията на евентуалност констатация изрично препраща към раздели 9.2.1.2.1, 9.2.1.2.2, 9.2.1.2.3 и 9.2.1.4 от обжалваното решение, в които Комисията извършва собствен функционален анализ на LuxOpCo и се основава пряко на съдържащите се в тези раздели констатации.

326 Констатациите, направени в раздели 9.2.1.2.1, 9.2.1.2.2, 9.2.1.2.3 и 9.2.1.2.4 от обжалваното решение, както и констатацията, че LuxOpCo изпълнява уникални и придаващи стойност функции, са предмет на третото оплакване от втората част на първото основание по дело T-816/17 и на петото основание, препращащо към второто и третото правно основание по дело T-318/18, с което се оспорва функционалният анализ на LuxOpCo, извършен от Комисията.

327 Следва да се разгледат заедно всички доводи на Великото херцогство Люксембург и на Amazon, с които се оспорва основателността на осъществения от Комисията функционален анализ на LuxOpCo, и констатацията, че LuxOpCo изпълнява уникални и придаващи стойност функции.

328 Най-напред, според Великото херцогство Люксембург и Amazon LuxOpCo не е имало значителни функции, свързани с разработването, подобряването, управлението и експлоатацията на нематериалните активи в Европа, а е отговаряло единствено за експлоатацията на предприятието. Всъщност основната част от развитието, управлението и подобряването на нематериалните активи се осъществявала в Съединените щати.

329 По-нататък Великото херцогство Люксембург и Amazon изтъкват по същество, че функциите на LuxOpCo във връзка с търговската дейност на групата Amazon в Европа се състоят в рутинен принос, а не в уникален и придаващ стойност принос, доколкото тези функции са се основавали в голяма степен на нематериалните активи, предоставени от LuxSCS. Така функциите на LuxOpCo във връзка с търговската дейност на групата Amazon в Европа се ограничавали до управленски функции.

330 Накрая, що се отнася до активите и рисковете, поети от LuxOpCo, Amazon поддържа, че рисковете, свързани с търговската дейност на LuxOpCo, са били управлявани и смекчени посредством използване на технологии.

331 Комисията оспорва тези доводи.

332 Най-напред тя изтъква по същество, че именно LuxOpCo, с подкрепата на европейските свързани дружества, е изпълнявало всички релевантни уникални и създаващи стойност функции, свързани с трите елемента на нематериалните активи, а именно технологиите, клиентите и маркетинга.

333 По-нататък тя изтъква, че „човешките“ функции не били заменени от технологиите нито при определянето на цените, нито в отношенията на групата Amazon с продавачите и клиентите, нито в управлението на складовите наличности, нито в решенията относно стоковите наличности. Според Комисията фактът, че LuxOpCo използва нематериалните активи при упражняването на тези функции, не означава, че последните не могат да се считат за уникални и придаващи стойност.

334 Накрая, що се отнася до използваните активи и поетите от LuxOpCo рискове, от една страна, Комисията отбелязва, че Великото херцогство Люксембург не е отправило никаква пряка критика срещу съображенията от обжалваното решение, отнасящи се до тези два елемента, и от друга страна, оспорва довода на Amazon, че технологията е позволила управление на рисковете на LuxOpCo, без да е необходима каквато и да било човешка намеса.

335 Като начало е важно да се подчертае, че въпросът дали LuxOpCo действително е изпълнявало „уникални и придаващи стойност функции“, както поддържа Комисията, или само „рутинни функции“, както изтъкват Великото херцогство Люксембург и Amazon, трябва да се извърши с оглед на понятията, разгледани в точка 227 по-горе. Макар понятието „уникални и придаващи стойност функции“ да не е изрично изяснено в Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г., то е противоположно на понятието „рутинни функции“, които лесно могат да бъдат оценени. Както бе посочено в точка 228 по-горе, понятието „уникална функция“ препраща към положение, при което не е налице съпоставима функция. Понятието „придаваща стойност функция“ се отнася по-специално до факта, че разглежданата функция позволява генерирането на значителни приходи.

336 Освен това следва да се отбележи, че доколкото Комисията е основала функционалния си анализ на LuxOpCo главно на изявленията на служителите на това дружество, произтичащи от спора пред United States Tax Court (Федерален данъчен съд на Съединените щати) (наричани по-нататък „свидетелските показания на служителите на Amazon“), в жалбата си по дело T-816/17 Великото херцогство Люксембург твърди, че тези свидетелски показания датират от 2014 г. и се отнасят до дейността на групата Amazon между 2005 г. и 2014 г., поради което люксембургските власти не са можели в никакъв случай да знаят за тях към момента на предоставяне на разглежданото ДС.

337 В това отношение е важно да се отбележи най-напред, че този довод на Великото херцогство изразява противоположното становище на това, което то е възприело в отговорите си на писмените въпроси на Общия съд. Всъщност, що се отнася до възможността да се вземе предвид становището на Федералния данъчен съд на Съединените щати и доклада относно трансферното ценообразуване от 2017 г., Великото херцогство посочва, че за да се определи дали LuxOpCo се е ползвало от предимство, е било необходимо да се разгледа какъв би бил данъкът, който би трябвало да заплати при липсата на разглежданото ДС, което непременно предполага да се вземе предвид информация, която е последваща спрямо предоставянето на разглежданото ДС.

338 Наистина в решение от 24 септември 2019 г., Нидерландия и др./Комисия (T-760/15 и T-636/16, EU:T:2019:669, т. 247 и 250) Общият съд приема, че преценката за съществуване на предимство, предоставено с предварителното споразумение относно цените, предмет на обжалваното решение, би трябвало да се извърши с оглед на контекста по времето, когато то е било сключено. Общият съд обаче основава тази констатация на факта, че по това дело оспорваната от Комисията мярка е само предварителното споразумение относно цените.

339 В настоящия случай следва да се констатира, че мярката на люксембургските органи, предмет на обжалваното решение, е не само разглежданото ДС, което е прието през 2003 г. и впоследствие подновено през 2004 г. и 2010 г., но и последващото приемане на годишната декларация на

LuxOpCo, основана на посоченото решение, така че информацията относно действителното положение на LuxOpCo през съответния период непременно е била налична за данъчните органи, когато са приемали мерките, предмет на предварителното данъчно становище.

340 От това следва, че при обстоятелствата в настоящия случай Комисията не може да бъде упрекната, че е основала анализа си на свидетелските показания на служителите на Amazon. Ето защо тези обстоятелства следва да се вземат предвид, за да се преценят оплакванията на Великото херцогство Люксембург и Amazon във връзка с функционалния анализ на LuxOpCo.

i) По функциите, упражнявани от LuxOpCo по отношение на нематериалните активи (раздел 9.2.1.2.1 и съображения 449—472 от обжалваното решение)

341 Най-общо страните спорят по въпроса дали LuxOpCo е изпълнявало съществени, „уникални и придаващи стойност“ функции, що се отнася до нематериалните активи. Според Комисията това е било така, тъй като LuxOpCo носи отговорност за адаптирането на технологията към спецификите на европейския пазар, за развитието на данните за клиентите и за дейностите, свързани с маркетинговите активи.

342 В рамките на раздел 9.2.1.2.1 от обжалваното решение Комисията приема, че по силата на лицензионното споразумение на LuxOpCo е възложено да упражнява „уникални и придаващи стойност“ функции във връзка с нематериалните активи. Според нея тези функции включват разработването, усъвършенстването и управлението на интелектуалната собственост като цяло, но също така и по отношение на всеки един от трите елемента на нематериалните активи, а именно технологиите, данните за клиентите и запазената търговска марка, като се използват независими европейски технологични и търговски иновации, създаването и управлението на данни за клиентите и разработването и поддържането на запазената търговска марка. Според Комисията по същество LuxOpCo не само е използвало технология за управление на европейски обекти, но е допринесло активно за нейното разработване, усъвършенстване и управление през разглеждания период (съображения 449, 450 и 465 от обжалваното решение).

343 Първо, Комисията отбелязва, че LuxOpCo се ползва от изключителен и неотменим лиценз върху нематериалните активи и следователно върху правото да продължи да разработва, усъвършенства, поддържа и защитава тези нематериални активи, въпреки че LuxSCS остава собственик на производните на интелектуалната собственост права, създадени от LuxOpCo (съображение 450 от обжалваното решение).

344 Второ, Комисията констатира, че като цяло LuxOpCo е допринесло за разработването, поддръжката и управлението на нематериалните активи посредством „EU IP Steering Committee“ (Управителен съвет по интелектуална собственост в Съюза) (съображения 452—455 от обжалваното решение). Според Комисията IP Steering Committee всъщност е бил форум, на който се срещат ръководителите на LuxOpCo и на ASE, отговарящи за търговската дейност и технологиите, за да обсъдят и препоръчат правни действия относно нематериалните активи в Европа, представени им от юристите на групата Amazon. Действителните решения относно разработването, подобряването, управлението и експлоатацията на нематериалните активи са вземани от членовете на LuxOpCo и ASE в този комитет, в качеството им отговарящи за вземането на решения относно търговията на дребно и услугите на групата Amazon в Европа (съображения 452—455 от обжалваното решение).

345 Трето, Комисията посочва, че LuxOpCo е допринесло за развитието на технологията (съображения 466—472 от обжалваното решение). Тя отбелязва, че технологията, предоставена на LuxOpCo от LuxSCS, действително е била „съществуващата технология на Amazon US“, както тя „се разработва непрекъснато в Съединените щати“ (съображения 456 и 461 от обжалваното решение). Според нея обаче няколко функции на софтуера на Amazon, използван в

Съединените щати, трябвало да бъдат адаптирани, за да може той да бъде използван в Европа. По-специално Комисията посочва, че за да осъществи успешно европейските търговски дейности на групата Amazon в Европа, LuxOpCo е разработило, усъвършенствало и управлявало тази американска технология с подкрепата на дъщерните си дружества през разглеждания период (съображения 456—460 от обжалваното решение). Освен това дружеството LuxOpCo и неговите европейски свързани дружества са разработили специална технология за европейските дейности за търговия на дребно и за предоставяне на услуги. Пример за този вид технология бил „European Fulfilment Network“ (европейска дистрибуторска мрежа, EFN) — технология, позволила обединяването на стоковите запаси на групата Amazon, намиращи се в различни държави членки, и свързването на центровете за обработка на европейските поръчки, така че благодарение на този инструмент клиентите от всички страни на Съюза са били в състояние да закупят изделия от който и да е национален уебсайт на групата Amazon в Европа (съображения 462 и 463 от обжалваното решение).

346 Четвърто, що се отнася до данните за клиентите, Комисията констатира, че макар данните за клиентите, фигуриращи на европейските уебсайтове, да са били законна собственост на LuxSCS, LuxOpCo е изпълнявало активни и критични функции във връзка с разработването, усъвършенстването и управлението на тези данни през разглеждания период (съображения 466—468 от обжалваното решение). В това отношение тя отбелязва, че LuxOpCo активно е събирало тези данни като услуга за LuxSCS и е трябвало да осигури поддръжката им и да гарантира спазването на приложимите закони в областта на защитата на данните.

347 Пето, що се отнася до „запазената марка“ (съображения 469—470), а именно марките на Amazon, доколкото те са били регистрирани в Съюза, Комисията отбелязва, че макар тази марка да е добре известна и добрата разпознаваемост на марката на световно равнище да е основен актив за привличане на клиенти, стойността на тази търговска марка била от второстепенно значение за успешното реализиране в Европа на трите стълба на дейностите на групата Amazon, а именно асортимент, цена и лекота на ползване (наричани по-нататък „трите стълба“). Предвид факта, че марката и репутацията на групата Amazon разчитат в голяма степен на постоянното предоставяне от страна на LuxOpCo и европейските свързани дружества на изключително задоволително обслужване на клиентите, според Комисията следвало да се заключи, че в действителност стойността на марката Amazon в Европа била формирана на равнището на LuxOpCo и на европейските свързани дружества, а не на равнището на LuxSCS (съображения 469 и 470 от обжалваното решение). Освен това маркетинговите дейности били осигурявани от LuxOpCo и европейските дружества въз основа на местното ноу-хау (съображение 472 от обжалваното решение).

348 Доколкото Великото херцогство Люксембург и Amazon оспорват всяка от петте точки от анализа на Комисията, доводите във връзка с всеки от тези въпроси следва да се разгледат поотделно.

349 Преди да се пристъпи към такава проверка, най-напред следва да се отбележи, че Великото херцогство Люксембург и Amazon не оспорват, че LuxOpCo е изпълнявало определени функции, свързани с развитието на нематериалните активи, и по-специално на технологията, а оспорват единствено че LuxOpCo е имало значително участие в развитието на нематериалните активи и че е изпълнявало уникални и придаващи стойност функции, свързани с тези активи.

350 Всъщност в писмените си изявления Великото херцогство Люксембург и Amazon признават, че LuxOpCo е изпълнявало функции по разработване, които те определят като „минимални“, или че е имало роля, която обаче била „второстепенна“ при създаването на стойността на нематериалните активи.

351 От това следва, че дори Великото херцогство Люксембург и Amazon потвърждават, че LuxOpCo действително е изпълнявало функции, макар и второстепенни, във връзка с развитието на нематериалните активи.

– По естеството на лиценза, предоставен на LuxOpCo (съображение 450 от обжалваното решение)

352 Както вече бе посочено в точка 343 по-горе, за да докаже значимостта на функциите на LuxOpCo във връзка с развитието на нематериалните активи, в съображение 450 от обжалваното решение Комисията изтъква, че LuxOpCo има „правото да продължи да разработва, подобрява […], поддържа […] материалните активи за срока на техния полезен живот“. В този контекст Комисията потвърждава в точка 100 от писмената защита по дело T-816/17, че LuxOpCo има „изключително право да продължи разработването, усъвършенстването [и] поддръжката нематериалните активи“ на Amazon.

353 Несъмнено терминът „изключително“ е използван в точка 2.1 от Лицензионното споразумение за описание на лиценза, предоставен на LuxOpCo, който при всички положения обхваща само европейската територия. Точка 2.1, буква а) гласи следното:

„Предоставяне на лиценз за изключителна интелектуална собственост“

По силата на всички неотменими права на интелектуална собственост на [LuxSCS] върху или включващи интелектуалната собственост на [LuxSCS], независимо дали съществуват понастоящем или в бъдеще, [LuxSCS] предоставя на [LuxOpCo] едно-единствено и изключително право и лиценз върху интелектуалната си собственост за срока на действие [на лицензионното споразумение] […]“.

354 С оглед на договорните съглашения между LuxSCS и американските дружества обаче следва да се констатира, че на практика LuxOpCo не е единственото дружество, което има право да усъвършенства и разработва тези нематериални активи.

355 Всъщност правата, от които се ползва LuxOpCo с оглед на развитието на нематериалните активи по силата на лицензионното споразумение, очевидно не са били изключителни, доколкото другите страни по СПР, а именно ATI и A 9, са запазили правото да развиват, усъвършенстват и експлоатират технологията. Впрочем Комисията не оспорва факта, че другите страни по СПР, а именно ATI и A 9, запазват правото да развиват и усъвършенстват технологията.

356 В това отношение следва да се припомни, че правата, които LuxOpCo е получило по силата на лицензионното споразумение, не са били ограничени до нематериалните активи, съществуващи към момента на сключване на това споразумение, а са обхващали и всички бъдещи нематериални активи, създадени вследствие на постоянните усилия за развитие, поддръжка и усъвършенстване, осъществени под ръководството на американските дружества ATI и A 9. Това ясно показва, че LuxOpCo не е било единственото дружество, оправомощено да развива и усъвършенства нематериалните активи, обхванати от лицензионното споразумение.

357 Комисията впрочем признава, че активите, които са били прехвърлени на LuxSCS на 1 януари 2005 г. по силата на Споразумението за изкупуване, са били предмет на „постепенна замяна“ с нематериални активи, развити и усъвършенстване впоследствие по силата на СПР през разглеждания период. Тя признава също, че технологията, притежавана от LuxSCS и предоставена с лиценз на LuxOpCo, е разработена от американските дружества, и по-специално от ATI и A 9.

358 Следователно от изложеното по-горе следва, че Комисията неправилно е приела, че LuxOpCo се ползва с изключително право да продължи разработването на нематериални активи. Тази констатация обаче не е достатъчна, за да обезсили доводите на Комисията, че LuxOpCo е изпълнявало значителни, дори уникални и придаващи стойност функции във връзка с развитието на нематериалните активи. Всъщност обстоятелството, че LuxOpCo не разполага с изключително право на използване на нематериалните активи не подкрепя, нито обезсилва твърдението на Комисията, че LuxOpCo е упражнявало уникални и придаващи стойност функции по отношение на развитието на нематериалните активи.

– Относно EU IP Steering Committee (съображения 452—455 от обжалваното решение)

359 По същество Великото херцогство Люксембург и Amazon оспорват, че EU IP Steering Committee е имал приписаната му от Комисията роля (т. 344 по-горе). Според тях този съвет не е вземал решения относно развитието или усъвършенстването на нематериалните активи. Освен това не само че по-голямата част от участниците в този съвет са спадали към американския персонал, но и на практика решенията на EU IP Steering Committee са били вземани от служители на групата Amazon в Съединените щати, и по-специално от заместник-председателя, отговарящ за интелектуалната собственост.

360 Комисията оспорва тези доводи.

361 В съображения 452 и 453 от ожалваното решение Комисията посочва, че IP Steering Committee е създаден за предоставяне на технически и търговски насоки за разработването и внедряването на интелектуалната собственост на Amazon в Европа. Комисията отбелязва, че от „EU Policies and Procedures Manual“ (Наръчник на политиките и процедурите за ЕС) следва, от една страна, че този съвет се събира по-специално, за да преразгледа портфейла на интелектуалната собственост на Amazon, както и бизнес стратегията на дружеството, свързана с развитието и разгръщането на интелектуалната собственост. От друга страна, този съвет бил съставен по-специално от вицепрезидента, отговарящ за услугите, предоставяни в ЕС, правния директор за ЕС (служител на LuxOpCo), консултанта по интелектуална собственост на групата Amazon, вицепрезидента за европейските дейности.

362 По-нататък Комисията посочва, че фактът, че става въпрос само за консултативен орган, както Amazon разяснило това в хода на административното производство, не означава, че препоръките му не оказват влияние върху разработването, поддръжката и управлението на нематериалните активи. Тя посочва, че в действителност EU IP Steering Committee се събира, първо, за да прави препоръки относно искове за защита на нематериалните активи (и съответно на изключителните права на LuxOpCo, произтичащи от лицензионното споразумение между LuxSCS и LuxOpCo), второ, да прави преглед на състоянието на европейските съдебни производства относно нематериалните активи, и трето, да предоставя обучение на европейските служители относно използването на технологията и на други нематериални активи (съображение 454 от обжалваното решение).

363 Накрая, като се основава на свидетелските показания на назначения в Съединените щати вицепрезидент, отговарящ за интелектуалната собственост, Комисията стига до извода, че EU IP Steering Committee е форум, в който директорите на LuxOpCo се срещат, за да обсъждат действия, свързани с нематериалните активи, така както са представени от юристите от групата Amazon, и че тогава действителните решения за разработването, усъвършенстването, управлението и експлоатацията на нематериалните активи са били вземани от членовете на LuxOpCo и на ASE, които са част от този съвет, в качеството им на отговарящи за вземането на решения относно търговията на дребно и услугите на групата Amazon в Европа (съображение 455 от обжалваното решение).

364 При прочита на съображения 452—455 от обжалваното решение се налага изводът, че Комисията не е доказала в обжалваното решение, че EU IP Steering Committee е вземал съществени решения относно развитието или подобряването на нематериалните активи.

365 Най-напред в съображения 452 и 453 от обжалваното решение Комисията приема, че ролята на EU IP Steering Committee е ограничена, доколкото той е предоставял единствено „технически и търговски насоки“ и стратегическа „подкрепа“ при вземането на решения за развитието на интелектуалната собственост на LuxSCS или до сключването на няколко лицензионни споразумения с трети страни.

366 Впрочем съгласно Наръчника на политиките и процедурите за ЕС на групата Amazon е видно, че EU IP Steering Committee не е разполагал със същински правомощия за вземане на решения, а е бил само орган, предназначен да подпомогне развитието и внедряването на интелектуалната собственост в Европа. Това впрочем е имплицитно прието от Комисията в съображение 454 от обжалваното решение, когато тя посочва „въздействието“, което „препоръките“ на този съвет имат върху разработването, поддържането и управлението на нематериалните активи.

367 По-нататък, съгласно съображение 454 от обжалваното решение (вж. т. 362 по-горе), както и съгласно свидетелските показания на назначения в Съединените щати вицепрезидент, отговарящ за интелектуалната собственост, на които се прави позоваване в съображение 455 от посоченото решение, на практика EU IP Steering Committee се е ограничавал до това да разгледа въпросите, свързани със защитата и запазването на правата върху нематериалните активи, и въпросът за развитието или подобряването на нематериалните активи сам по себе си не е бил обсъждан в рамките на този съвет.

368 Накрая, доколкото EU IP Steering Committee може да бъде форум за обсъждане на подобренията и развитието на нематериалните активи, налага се изводът, че решенията относно развитието на нематериалните активи не са били приети от този съвет, а по принцип от служителите на групата Amazon в Съединените щати, и по-специално от вицепрезидента, отговарящ за интелектуалната собственост. Това твърдение на Великото херцогство Люксембург не е оспорено от Комисията.

369 Освен това, що се отнася до състава на посочения съвет, противно на посоченото от Комисията в писмените ѝ изявления, служители, изпълняващи ръководни функции в американските дружества, и по-специално вицепрезидентът, отговарящ за интелектуалната собственост на Amazon US, са присъствали на събранията на EU IP Steering Committee и дори са председателствали тези събрания.

370 От гореизложеното следва, че констатациите на Комисията относно EU IP Steering Committee не позволяват да се подкрепи изводът ѝ, направен в точка 455 от обжалваното решение, че решенията за разработването и подобряването на нематериалните активи се приемат от персонала на LuxOpCo и ASE, който е част от този комитет, в качеството им на отговарящи за вземането на решения относно търговията на дребно и услугите на групата Amazon в Европа.

371 В най-добрия случай Комисията е успяла да докаже, че LuxOpCo е изпълнявало функции, свързани с управлението и защитата на нематериалните активи, и че служителите на LuxOpCo са приели подходящи мерки, като например подаването на заявление за патент, въз основа на препоръките, обсъждани в рамките на EU IP Steering Committee.

372 От гореизложеното следва, че твърденията на Комисията относно EU IP Steering Committee не са достатъчни, за да се установи, че LuxOpCo е изпълнявало функции за развитие на нематериалните активи, които биха могли да се квалифицират като „уникални и придаващи стойност“.

– По функциите на LuxOpCo, свързани с развитието на технологията

373 В съображение 449 от обжалваното решение Комисията посочва, че функциите на LuxOpCo включват разработването, усъвършенстването и управлението на технологиите.

374 В подкрепа на това твърдение тя най-напред посочва в съображение 456 от обжалваното решение по същество, че разработените в Съединените щати технологии не можело да се използват непосредствено в Европа и че било необходимо те да бъдат адаптирани, за да се отговори на специфичните европейски потребности. Тя посочва, че разработването на търговската дейност на групата Amazon в Европа изисква специфична технология (различен софтуер, местни адаптации).

375 По-нататък Комисията подчертава, че LuxOpCo е разполагало с необходимите технологични ресурси, за да извършва научноизследователска и развойна дейност. Тя отбелязва по-специално че около шестдесет души са изпълнявали технологични задачи, екип за „локализация“ и превод е изпълнявал функции по приспособяване на европейските уебсайтове към местните предпочитания, десетина допълнителни лица били наети като „Technical Program Manager“ (технически програмен мениджър), чиято роля е да конвертира от техническа гледна точка потребностите от технологии, определени от местните екипи, натоварени с продажбата на дребно. Според Комисията именно този процес е позволил технологията непрекъснато да се развива и да се приспособява в зависимост от местния пазар.

376 В това отношение Комисията действително признава в съображение 461 от обжалваното решение, че техническите ресурси на LuxOpCo са били ограничени. Тя обаче подчертава, че във всъщност уникалната стойност на технологията е резултат от местното ноу-хау, от определянето на новите бизнес потребности и от техния превод в софтуера, а не от самото кодиране.

377 Накрая Комисията посочва, че LuxOpCo е допринесло също така и за разработването на каталози, технология за превод и местни адаптации. Тези задачи били изпълнявани от бивши екипи на европейските свързани дружества или от новоназначени екипи. Освен това тя отбелязва, че европейските свързани дружества са играли важна роля и в развитието на нови технологии, специфични за националните пазари в Съюза.

378 Комисията добавя по-специално че LuxOpCo и европейските свързани дружества са допринесли за развитието на EFN. Тази технология отговаряла на конкретна необходимост на извършваните в Европа дейности, позволявайки на европейските клиенти да купуват изделия от който и да е европейски уебсайт на групата Amazon.

379 Великото херцогство Люксембург и Amazon твърдят, че LuxOpCo не е изпълнявало никаква важна функция за развитие, усъвършенстване или поддръжка на нематериалните активи, свързани с технологията. Те оспорват по-специално твърденията на Комисията, че LuxOpCo е изиграло основна роля в развитието на EFN и изтъкват, че тази технология, макар и специфична за Европа, е била развита в Съединените щати и LuxOpCo не взело участие нито в замисъла, нито в създаването ѝ.

380 Комисията оспорва тези доводи и поддържа позицията си, изразена в съображения 456—465 от обжалваното решение, която е изложена в точки 373—378 по-горе.

381 Като начало е важно да се отбележи, че противно на изтъкнатото от Великото херцогство Люксембург и Amazon, в обжалваното решение Комисията не твърди, че LuxOpCo е дружеството, което е разработило основно технологиите, било то в световен мащаб или само на европейско равнище, а както е посочено в съображения 449 и 465 от обжалваното решение, тя

твърди, че LuxOpCo активно е допринесло за разработването, усъвършенстването и управлението на технологиите през разглеждания период. Комисията също така не оспорва, че технологиите са били постоянно развивани в САЩ.

382 В това отношение е вярно, както твърдят Великото херцогство Люксембург и Amazon, че технологичните инструменти са били разработени основно от американските дружества и са били предоставени в окончателната им форма за осъществяване на европейските дейности. Впрочем използваният от различните европейски сайтове софтуер е общ.

383 От една страна, от преписката е видно, че основната част от решенията относно развитието на нематериалните активи и приоритизирането на проектите, които трябва да се разработят, включително на специалната технология в Европа, са взети в Съединените щати.

384 От друга страна, е безспорно, че най-много техници и инженери, допринасящи за развитието на технологиите, са се намирали в Съединените щати. Не по-малко от [*поверително*] работници от групата Amazon допринасяли за развитието на нематериалните активи, сред които през разглеждания период повече от [*поверително*] служители са били наети в Съединените щати на постове, свързани с технологиите. Комисията не оспорва тези данни. Освен това от материалите по делото, и по-специално от различните свидетелски показания на служителите от групата Amazon, е видно, че централните служби и американските техници са били натоварени с разработването на специфични за европейския пазар инструменти.

385 По-нататък, що се отнася до приноса на LuxOpCo във връзка с развитието на технологията, следва да се отбележат следните елементи.

386 На първо място, Комисията правилно е установила, че понякога са необходими адаптации, за да може технологиите се приложат в Европа.

387 Всъщност, макар, както изтъкват Великото херцогство Люксембург и Amazon, бизнес моделът и стоящите в основата му технологии да са едни и същи както в Съединените щати, така и в Европа, от различните свидетелски показания на служителите на групата Amazon, предоставени от страните, и по-специално от свидетелските показания на вицепрезидента, отговарящ за търговията на дребно в международен план, който е назначен в Съединените щати, следва, че поради особеностите на европейския пазар по отношение на американския пазар, разработените в Съединените щати технологии не могат винаги да се използват в оригиналния си вид на европейските уебсайтове. Така освен EFN технологията, специално разработена за европейските дейности на групата Amazon, било необходимо и адаптиране или „локализиране“. От материалите по делото е видно, че това адаптиране включва по-специално усилия за извършване на превод [*поверително*].

388 На второ място, от свидетелските показания на служителите на групата Amazon следва, че макар голяма част от адаптирането на технологията на европейския пазар да е било извършено в Съединените щати, по-специално когато става въпрос за работа по софтуера, LuxOpCo е допринесло в известна степен за това адаптиране.

389 Всъщност, както впрочем потвърждава Amazon в жалбата по дело T-318/18, в края на разглеждания период най-много шестдесет лица са заемали длъжности, свързани с технологията в Люксембург.

390 В това отношение от материалите по делото, и по-специално от свидетелските показания на вицепрезидента, отговарящ за търговията на дребно на международно равнище, който е назначен в Съединените щати, и на бившия служител, отговарящ за програмите с трети страни в Европа (и по-специално за MarketPlace), е видно, че най-късно от годината, следваща преструктурирането през 2006 г., LuxOpCo е започнало да ползва свои собствени техници.

По-точно през разглеждания период LuxOpCo наема софтуерни разработчици („software Developers“), които са допринесли за разработването на специфични програми за европейските дейности и са работили върху корекциите на местно равнище.

391 Освен това от свидетелските показания на предишния служител, отговарящ за програмите с трети страни в Европа (и по-специално на MarketPlace) следва, че [*поверително*].

392 В този контекст, що се отнася до посочения от Комисията в съображение 459 от обжалваното решение екип за локализация и превод, следва да се констатира, че видно от материалите по преписката, този екип е отговарял за адаптирането на европейските уебсайтове, и по-специално за превода, и че е допринесъл за разработването на софтуер. Всъщност съгласно свидетелските показания на служителите на групата Amazon [*поверително*]. При все това, макар тези дейности и последната посочена технология да са имали важна роля за търговската дейност на LuxOpCo, това не променя факта, че те са заемали второстепенно място по отношение на останалата част от технологията, развивана в Съединените щати.

393 По-нататък, що се отнася до дейностите по разработване на каталога, посочени от Комисията в съображение 456 от обжалваното решение, следва да се констатира, че както изтъкват Amazon и Великото херцогство Люксембург, посочените дейности не включват проектирането на софтуер, който е в основата на каталога, тъй като това проектиране се извършва в Съединените щати. Дейностите, свързани с каталога, разработени в Люксембург [*поверително*]. Дейността на местно равнище във връзка с развитието на каталога [*поверително*].

394 От свидетелските показания на вицепрезидента, отговарящ за търговията на дребно в международен план, който е назначен в Съединените щати, е видно, че [*поверително*]. Така, дори LuxOpCo да е можело да извършва операции със софтуера, свързан с каталога, тези операции остават много ограничени в сравнение с развитието, постигнато от централните служби на групата Amazon.

395 От гореизложеното следва, че LuxOpCo е допринесло за развитието на технологиите, като е извършило определени адаптации, главно свързани с превода, и в по-малка степен, с разработването на някои софтуери и функции. Освен това основната част от работата по адаптиране на технологията към европейските дейности до голяма степен зависела от централните служби на групата Amazon. От това следва, че приносът на LuxOpCo за развитието на технологията е могъл да играе само незначителна роля при създаването на стойността на тази технология. Следователно макар в съображение 461 от обжалваното решение Комисията правилно да е посочила, че изискваните в Европа адаптации са били изготвени в близост до местните пазари, неправилно е да се придава такова значение на приноса на LuxOpCo за посочените адаптации и въз основа на това да се прави извод, че този принос е уникален и придаващ стойност.

396 На трето място, както отбелязва Комисията в съображения 460—461 от обжалваното решение, освен адаптациите, извършени на местно равнище от люксембургските екипи, LuxOpCo е допринасяло и за развитието на технологията поради участието си в процеса на установяване на новите технологични нужди на предприятието и на конвертирането им в проекти за софтуер.

397 В това отношение LuxOpCo е разполагало с ръководители на програми (technical program managers), чиято функция е да конвертират в технически вид търговските нужди, така че програмист (software Developer) да може да ги кодира (вж. съображение 460 от обжалваното решение). Великото херцогство Люксембург впрочем не оспорва, че функционалните и техническите спецификации на инструментите и на изискваните в Европа адаптации, са изготвени в близост до местните пазари.

398 Наистина, както подчертава Комисията по същество в съображение 461 от обжалваното решение, определянето на търговските нужди и формулирането на спецификации са играели важна роля за развитието на технологиите. Всъщност от материалите по делото е видно, че стойността на технологиите на групата Amazon произтича от способността на тези технологии да обслужват трите стълба на групата Amazon, а именно ниските цени, асортиментът и лекотата на ползване (вж. т. 347 по-горе). Така стойността на технологиите на Amazon в известна степен се изразява и в адаптирането към местните нужди, и по-специално в способността на местните екипи да формулират спецификациите, за да се постигне адаптиране на технологиите към нуждите на потребителите.

399 Важно е обаче да се отбележи, че както поддържа Amazon, само дузина управители на програми са били наети в Люксембург, срещу [*поверително*] в Съединените щати и [*поверително*] от тези лица, работещи в Люксембург, са били наети едва в края на разглеждания период ([*поверително*]).

400 Освен това, макар LuxOpCo да е установило технологичните нужди на предприятието и спецификациите, свързани с тези нужди, самото проектиране и създаване на технологиите е било осъществено в Съединените щати. В този контекст, противно на това, което Комисията, изглежда, твърди в точка 103 от писмената си защита по дело T-318/18, дейностите на американските дружества не са били само обикновени дейности по кодиране, а същински дейности по разработване.

401 Накрая, както поддържа Amazon, огромното мнозинство от стратегическите решения относно разработването на технологиите, по-специално що се отнася до Европа, са били взети от американските дружества, а не от LuxOpCo.

402 От това следва, че осъществяването на тези разработки и подобрения на технологиите с цел подобряване на потребителския опит се основава главно на разработения в Съединените щати модел, който е един и същ в Европа и в Съединените щати, и само в по-малка степен, на техническите спецификации, които са можели да бъдат формулирани от местните екипи.

403 От гореизложеното следва, че макар Комисията правилно да е приела, че LuxOpCo е допринесло за развитието на нематериалните активи чрез разработването на технически спецификации, посоченият принос остава ограничен на равнището на технологиите, предмет на лицензионното споразумение. Освен това, доколкото преди 2006 г. тези функции вече са били изпълнявани от свързаните дружества, следва да се констатира, както е направило Великото херцогство Люксембург в точка 109 от жалбата по дело T-816/17, че те не могат да се считат за уникални, а за текущи функции.

404 На четвърто място, Комисията приема, че LuxOpCo е допринесло за развитието на EFN — единствената специфична технология за европейските дейности на групата Amazon.

405 Както посочва Комисията в съображение 463 от обжалваното решение, EFN е комбинация от различни видове технологичен напредък, като например въвеждането на нови функционалности и логистично оптимизиране.

406 Не се оспорва, че EFN е играла съществена роля за търговските дейности по продажба на дребно и по предоставяне на европейски услуги. Както отбелязва Комисията в съображение 462 от обжалваното решение и както самото Amazon твърди в своята паметна записка след съдебното производство пред United States Tax Court (Федерален данъчен съд на Съединените щати), създаването на EFN има за цел да разреши проблема, породен от съществуването на множество уебсайтове, свързани с центровете за обработка на национални поръчки. Тази

технология позволява свързването на центровете за обработка на европейските поръчки и съвместното складиране на запасите, като по този начин дава възможност на клиентите от целия Съюз да закупуват изделия от който и да е интернет сайт на Amazon в Европа.

407 Впрочем от свидетелските показания на служителите на Amazon, както и от паметната записка, представена от Amazon пред United States Tax Court (Федерален данъчен съд на Съединените щати), е видно, че EFN е имала определящо значение, за да може Amazon да започне дейността си в две нови европейски страни, а именно в Испания и Италия.

408 От преписката обаче е видно, че Комисията действително е имала право да приеме, че LuxOpCo е участвало в разработването на EFN (вж. т. 404 по-горе).

409 Всъщност в паметната записка, представена в рамките на производството пред United States Tax Court (Федерален данъчен съд на Съединените щати), самото Amazon [*поверително*]. Съгласно текста на това становище „АЕНТ“ (тоест Amazon Europe Holding Technology — понятие, което съответства на официалното наименование на LuxSCS) [*поверително*]. В това отношение следва да се подчертае, че в рамките на посоченото в точка 14 по-горе американско производство не е била направена никаква разлика между различните люксембургски дружества от групата и че в това производство обозначението „АЕНТ“ е използвано, без да се прави разграничение, когато е ставало въпрос за LuxOpCo или за LuxSCS. Що се отнася до участието в разработването на EFN, ясно е, че Amazon има предвид LuxOpCo, а не LuxSCS.

410 Впрочем тази констатация се потвърждава от свидетелските показания на служителите на групата Amazon, и по-специално на тези на вицепрезидента, отговарящ за търговията на дребно на международно равнище, служител в Съединените щати, които потвърждават, че към съответния момент наетият от LuxOpCo началник, отговарящ за търговията на дребно в Европа, е допринесъл активно за създаването и концептуализирането на EFN.

411 Трябва обаче да се уточни, че би било погрешно да се приеме, че LuxOpCo се е заело с целия процес по разработване на EFN.

412 От една страна, от преписката е видно, че американското седалище е имало решаваща роля при започването на проекта относно EFN.

413 От друга страна, както изтъква Великото херцогство Люксембург и както е видно от свидетелските показания на служителите на групата Amazon и от становището на Федералния данъчен съд на Съединените щати, разработването на EFN е осъществено с подкрепата на американските дружества. По-специално работата във връзка с разработването на софтуери, които стоят в основата на EFN, била извършена от техниците на централните екипи, и по-специално въз основа на спецификациите, формулирани от екипите на LuxOpCo. Освен това Комисията не оспорва, че от оперативна гледна точка определянето на склад и изискванията за наличие на такъв, на които се основава този инструмент, също са били установени в Съединените щати.

414 Макар в съображение 462 от обжалваното решение Комисията да посочва, че „EFN е разработена в Европа“, без да прави допълнителни уточнения в това отношение, все пак тази институция не е пренебрегнала напълно приноса на американските субекти. В бележка под линия 481 от обжалваното решение тя цитира по-специално едно от свидетелските показания, съгласно което технологията е разработена в Европа с помощта на централни технологични екипи.

415 Следователно от гореизложеното следва, че макар EFN до голяма степен да се е основавала на разработената в Съединените щати технология, LuxOpCo също е допринесло активно за разработването на тази технология. Като се има предвид обаче значението на тази технология

за разширяването на европейските дейности на групата Amazon, Комисията не е допуснала грешка, като е анализирала този принос като уникален и придаващ стойност. Макар LuxSCS в крайна сметка да е собственикът на тази технология, вярно е също така, че разработването ѝ е плод и на усилията на LuxOpCo.

416 Следователно от констатациите, направени в точки 386—415 по-горе, е видно, че освен EFN, в чието разработване LuxOpCo е участвало активно, най-важните адаптации на технологиите са били извършвани в Съединените щати, в диалог с европейските екипи, които са формулирали нуждите си, и че освен това някои незначителни адаптации са можели да бъдат извършвани пряко от местните екипи.

417 От всички изложени по-горе съображения следва, че макар Комисията правилно да е приела, че поради участието си в разработването на EFN LuxOpCo е изпълнявало уникални и придаващи стойност функции във връзка с технологиите, тя е преувеличила значението на останалата част от функциите на LuxOpCo във връзка с разработването на технологиите. Всъщност освен разработването на EFN, функциите на LuxOpCo са се свеждали главно до приспособяване и изготвяне на технически спецификации. Следователно изводът, направен в съображение 465 от обжалваното решение, и по-специално твърдението, че LuxOpCo е подобрило значително технологиите, не може да бъде изцяло потвърден.

418 Доколкото тази констатация се основава на свидетелските показания на служителите на Amazon, не е необходимо да се разглеждат подробно доводите на Великото херцогство Люксембург и на Amazon, че Комисията е използвала неправилно свидетелските показания, по-специално за да докаже, че технологиите (по-специално EFN) са били разработени в Европа, защото всъщност това е било направено в Съединените щати. В действителност, макар анализът на Комисията да не може да бъде изцяло потвърден, допуснатите от Комисията грешки не могат да поставят под въпрос констатацията, че LuxOpCo действително е допринесло за разработването на нематериалните активи, и по-специално на EFN.

– Относно данните на клиентите (съображения 466—468 от обжалваното решение)

419 Великото херцогство Люксембург и Amazon оспорват основателността на констатацията на Комисията, че LuxOpCo е изпълнявало активни и критични функции във връзка с разработването, усъвършенстването и управлението на данните на клиентите. По същество те изтъкват, че данните на клиентите се събират автоматично с помощта на разработените в Съединените щати технологии и без намесата на служителите на LuxOpCo.

420 Комисията отхвърля тези доводи.

421 В самото начало следва да се отбележи, че страните спорят по въпроса дали LuxOpCo е допринесло активно за разработването на базата данни, в която се събира информацията за клиентите, каквато е например тази относно по-ранни продажби. Следователно трябва да се определи дали натрупването на данни за клиентите през разглеждания период, както и тяхната защита може да се припише на LuxOpCo.

422 Първо, важно е да се отбележи, както Комисията посочва в таблица 19 от обжалваното решение, че през разглеждания период броят на уникалните клиенти по години се е увеличил значително, като от 2006 г. до 2014 г. клиентите са се увеличили от 17 милиона на повече от 60 милиона.

423 Второ, подобно на Комисията, е важно да се констатира, че данните на клиентите са ключов актив за един участник в електронната търговия, какъвто е групата Amazon, по-специално що се отнася до маркетинга. Всъщност някои инструменти, по-специално използването на технологията на препоръките и сходствата, са зависими от данните на клиентите. Така данните на клиентите представляват уникален и придаващ стойност нематериален актив.

424 Трето, безспорно е, че LuxOpCo е дружеството, което е събирало данните на клиентите, и че му е било възложено да спазва приложимата към тези данни правна уредба. Великото херцогство Люксембург и Amazon впрочем не оспорват съдържащото се в съображение 468 от обжалваното решение твърдение, че LuxOpCo е събрало данните на клиентите от европейските уебсайтове като услуга за LuxSCS.

425 Несъмнено е важно да се отбележи, както е направило Amazon, че събирането на данни на клиенти е било автоматизирано и че именно посредством разработената в Съединените щати технология, предоставена от LuxSCS на LuxOpCo, последното е можело да събира данните на клиентите.

426 Както обаче подчертава Комисията в точка 107 от писмената си защита по дело T-318/18, LuxOpCo допринася активно за натрупването на данни за клиентите чрез прилагането на трите стълба на стратегията на групата Amazon (вж. т. 347 по-горе), което позволява да бъдат привлечени клиенти на техните уебсайтове и да бъдат събрани допълнителни данни на клиенти. Всъщност събирането на данни на клиенти по необходимост е функция от това каква привлекателност за клиентите имат уебсайтовете на групата Amazon за клиентите. Увеличаването на посещаемостта на европейските уебсайтове и съответно на събраните данни на клиентите обаче само по себе си е свързано с прилагането от LuxOpCo на трите горепосочени стълба, а именно цената, асортимента и удобството при използване. Макар да е безспорно, че разработената в Съединените щати технология е играла съществена роля в надлежното привеждане в действие на тези три стълба, това не променя факта, че LuxOpCo е играло активна и критична роля във връзка със натрупването на нови данни на клиенти и съответно е допринесло за разработването на тези уникални и придаващи стойност нематериални активи.

427 Освен това следва да се отбележи, че в съображение 468 от обжалваното решение Комисията правилно приема, че LuxOpCo е трябвало да осигури поддръжката на данните на клиентите, както и спазването на приложимите закони в областта на защитата на данните. Макар защитата на базата данни на клиентите да е важна дейност за даден търговски модел, свързан с продажбата на дребно и предоставянето на услуги именно на крайни потребители, все пак, в съответствие с изложените от Комисията в съображение 466 от обжалваното решение причини, става въпрос за обичайна дейност за всеки притежател на лиценз, който работи с този вид база данни.

428 С оглед на гореизложеното следва да се потвърдят констатациите на Комисията, направени в съображения 466—468 от обжалваното решение, поне доколкото LuxOpCo е изпълнявало активни и критични функции във връзка с подобряването на данните на клиентите през разглеждания период. В това отношение следва да се констатира, че като е събирало данните на клиентите, които са умножени по три между 2006 г. и 2014 г., както следва от точка 422 по-горе, LuxOpCo е допринесло за стойността на този нематериален актив, който съставлява уникален и придаващ стойност нематериален актив. Следователно LuxOpCo е изпълнявало уникални и придаващи стойност функции.

– По „марката Amazon“ (съображения 469—472 от обжалваното решение)

429 Великото херцогство Люксембург и Amazon оспорват твърдението на Комисията, че стойността на „марката Amazon“ се генерира на равнището на LuxOpCo и на европейските свързани дружества.

430 Комисията оспорва тези доводи.

431 Първо, следва да се подчертае, че както имплицитно признава Комисията в съображения 469 и 471 от обжалваното решение, марката Amazon е добре призната и е силно разпознаваема в световен мащаб, което е голямо предимство за привличането на клиенти. Следва да се констатира, че тази репутация е съществувала преди създаването на LuxOpCo. При все това трябва да се потвърди констатацията на Комисията, формулирана в съображения 469 и 470 от обжалваното решение, че търговската марка не е централният елемент на модела на групата Amazon, тъй като търговската стратегия на групата е съсредоточена върху трите стълба (цена, удобство при ползване, каталог на стоките). Всъщност стойността на регистрираната търговска марка в Европа също зависи от възможността за осигуряване на качествен асортимент, изгодни цени и голямо удобство при ползване. Впрочем Amazon подчертава, че стойността на свързаните с маркетинга нематериални активи на групата Amazon в Европа зависи от удовлетворението на клиентите.

432 Второ, следва да се констатира, че както изтъкват Великото херцогство Люксембург и Amazon, технологиите играят важна роля, ако не и определяща, за разработването на търговската марка на Amazon. Всъщност, от една страна, технологиите имат централна роля при прилагането на трите стълба. Следователно удовлетворението на клиентите зависи до голяма степен от технологиите. От друга страна, технологиите играят ключова роля в маркетинга и позволяват да се максимизира възможността името „Amazon“ да се появява в търсенето на потенциални клиенти. Безспорно е, че тези технологии са разработени в Съединените щати.

433 Технологиите обаче сами по себе си не са достатъчни за прилагането на трите стълба. Всъщност последните са били привеждани в действие и от LuxOpCo поради приемането на стратегически решения, необходими за осъществяване на търговските дейности на групата Amazon в Европа.

434 В това отношение следва да се отбележи, че от паметната записка след съдебното производство е видно, че в рамките на производството пред United States Tax Court (Федерален данъчен съд на Съединените американски щати) (вж. т. 14 по-горе), по същество Amazon посочва, че [*поверително*].

435 По-специално в паметната записка след съдебното производство пред United States Tax Court (Федерален данъчен съд на Съединените щати), Amazon твърди, че [*поверително*], а в рамките на раздел, посветен на нематериалните маркетингови активи, че [*поверително*]

436 В становището си United States Tax Court (Федерален данъчен съд на Съединените щати) впрочем стига до извода, че „AEHT“ носи отговорност единствено за поддържането и разработката на нематериалните активи, свързани с маркетинга, и че посредством поделяне на разходите заплаща за необходимите технологични подобрения за поддържане на стойността на тези нематериални активи. Наистина в последващото съдебно производство и в становището на Федералния данъчен съд на Съединените щати Amazon и този съд споменават за „AEHT“. Доколкото обаче в рамките на посоченото в точка 14 по-горе американско производство не е направена никаква разлика между люксембургските дружества от групата и доколкото названието „AEHT“ се използва недиференцирано, за да обозначи LuxOpCo или LuxSCS, в този конкретен контекст следва да се приеме, че „AEHT“ се отнася до LuxOpCo, а не до LuxSCS. Всъщност от преписката е видно, че LuxSCS не е изпълнявало такива функции.

437 Освен това е важно да се отбележи, че нито Великото херцогство Люксембург, нито Amazon оспорват твърдението в съображение 472 от обжалваното решение, че в Европа именно LuxOpCo и свързаните дружества са осигурявали онлайн маркетинга на групата Amazon въз основа на тяхното местно ноу-хау.

438 При тези условия, макар да е вярно, че в Европа марката „Amazon“ се е ползвала с репутация, установена преди създаването на LuxOpCo, и че тази марка се е ползвала от международната репутация на групата Amazon, следва да се заключи, че Комисията правилно е установила, че през разглеждания период запазването и увеличаването на стойността на марката поне отчасти е генерирано на равнището на LuxOpCo и на европейските дружества.

439 Впрочем в това отношение следва да се отбележи, както е направила Комисията, че Amazon е бил известен като продавач на книги и медийни носители при навлизането му на европейския пазар и местните екипи е трябвало да положат значителни усилия, за да променят репутацията на марката, що се отнася до други категории стоки.

440 Следователно трябва да се потвърди съдържащата се в съображения 469—472 от обжалваното решение преценка на Комисията. В това отношение следва да се констатира, в светлината на направените в точки 433—438 по-горе констатации, че LuxOpCo е допринасяло за увеличаването на стойността на марката и на активите, свързани с маркетинга, и поради това е изпълнявало функции, придаващи стойност. За сметка на това нищо не позволява да се приеме, че тези функции са били уникални. С оглед на гореизложеното следва да се приеме, че Комисията правилно е заключила, че LuxOpCo е допринесло за развитието на нематериалните активи, що се отнася до всяка от трите им съставни части. Що се отнася до разработването на технологиите, приносът на LuxOpCo се свежда главно до приспособяване и изготвяне на технически спецификации. За сметка на това участието на LuxOpCo в разработването на EFN може да се приравни на уникална и придаваща стойност функция. Освен това LuxOpCo е играело важна роля при събирането на данни на клиенти, по-специално чрез прилагането на трите стълба, и по този начин активно е допринесло за разработването на този уникален и придаващ стойност актив. Що се отнася до свързаните с маркетинга активи, LuxOpCo е изиграло важна роля при засилването на репутацията на марката Amazon в Европа и по този начин е изпълнявало функции, придаващи стойност. От преписката обаче не следва, че последните посочени функции могат да се квалифицират като уникални.

441 Следователно трябва да се заключи, че в съображения 414 и 415 от обжалваното решение Комисията правилно твърди, че люксембургската администрация е трябвало да вземе предвид факта, че LuxOpCo упражнява уникални и придаващи стойност функции, свързани с нематериалните активи. За сметка на това не всички функции на LuxOpCo във връзка с нематериалните активи са били уникални и придаващи стойност.

442 Впрочем в това отношение е важно да се констатира, че тези функции е трябвало да бъдат взети предвид, ако не към момента на приемането на разглежданото ДС, то поне в момента на годишното му привеждане в действие. Всъщност всяка промяна в положението, което включва упражняването на допълнителни функции, е трябвало да бъде взета предвид.

ii) По функциите, изпълнявани от LuxOpCo в рамките на дейностите на групата Amazon в Европа по продажба на дребно и по предоставяне на услуги (раздел 9.2.1.2.2 и съображения 473—499 от обжалваното решение)

443 Що се отнася до функциите, изпълнявани от LuxOpCo в рамките на дейностите на групата Amazon в Европа по продажба на дребно и по предоставяне на услуги, в обжалваното решение Комисията по същество изтъква факта, че както според Доклада относно трансферните цени от 2003 г., така и на практика LuxOpCo е имало ролята на европейско седалище и е предприятието, натоварено с посочените дейности. Следователно именно LuxOpCo е трябвало да взема и е вземало стратегическите решения относно търговските сделки на групата Amazon в Европа (съображения 473—478 от обжалваното решение).

444 По-специално Комисията констатира, че LuxOpCo изпълнява всички стратегически функции, свързани с дейностите на групата Amazon по продажба на дребно и по предоставяне на онлайн услуги през разглеждания период и взема всички стратегически решения относно артикулите и определянето на цените, отчита продажбите и действа като договаряща страна по отношение на потребителите. Така тя поема съответните разходи и понася рисковете, свързани с продажбите и със стоковите запаси (съображение 475 от обжалваното решение).

445 Така Комисията приема, че LuxOpCo е вземало напълно независимо всички релевантни решения по отношение на всеки от трите стълба на стратегията на групата Amazon в Европа (съображение 478 от обжалваното решение).

446 Между страните няма спор, че LuxOpCo упражнява дейност като онлайн търговец на дребно и доставчик на услуги. Безспорно е също, че LuxOpCo е изпълнявало функциите на седалище на европейската дейност на групата Amazon.

447 Великото херцогство Люксембург и Amazon обаче оспорват факта, че LuxOpCo е изпълнявало важни оперативни функции. Според тях дейностите на LuxOpCo са се основавали в голяма степен на разработената в Съединените щати технология и можело да бъдат оприличени на функции по управление на европейските дейности или на текущи функции в подкрепа на търговията, които генерират малко добавена стойност.

448 По-специално Великото херцогство Люксембург и Amazon поддържат, че човешките функции са били заменени от технологиите в рамките на търговската дейност на групата Amazon и че цените са били определяни автоматично. Те добавят, че било невъзможно физически лица да определят активно цената на милиони артикули на сайтовете на Amazon, че отношенията с продавачите и клиентите били почти напълно автоматизирани, че в центровете за обработка на поръчките местонахождението на складовите наличности и редът за събиране на покупките са били функции, определени от технологии, а служителите на центровете само следвали инструкциите, подадени посредством технологиите, и че решенията относно инвентаризацията (решения за закупуване, място на съхранение и т.н.) са били автоматизирани, като служителите трябвало единствено да изпълняват инструкциите, подадени посредством технологиите.

449 Следователно трябва да се провери дали Комисията правилно е приела, че LuxOpCo е изпълнявало важни оперативни функции и е вземало стратегически решения във връзка с всеки от трите стълба на стратегията на групата Amazon, поради което не може да се приравни на предприятие, което изпълнява само управленски функции.

– По асортимента (съображения 479—489 от обжалваното решение)

450 В съображение 479 от обжалваното решение Комисията констатира, че разработването и поддържането на възможно най-широк асортимент са от решаващо значение за успеха на групата Amazon в Европа. Тя добавя, че решението относно категориите продукти, предлагани за продажба, е взето въз основа на познаването на пазара. Следователно това решение изисквало човешка намеса, тъй като сама по себе си технологията не била достатъчна.

451 По-специално Комисията отбелязва, от една страна, че LuxOpCo е можело да разчита на значителен брой служители, наети от европейските свързани дружества, които са взели участие при определянето на асортимента в Европа и при разширяването на гамата от нови групи налични продукти въз основа на познанията на тези служители за пазара, на продуктите и на местните потребители (съответстващи на тяхното „местно ноу-хау“) (съображения 470—482 от обжалваното решение). От друга страна LuxOpCo играело решаваща роля при придобиването на местни участници, установяването на партньорства с доставчиците и създаването на програми за трети страни за разработването на MarketPlace (съображения 483—489 от обжалваното решение).

452 Великото херцогство Люксембург и Amazon не оспорват принципната констатация в съображение 483 от обжалваното решение, че Amazon съставя своя асортимент, като придобива други търговци на дребно, които присъстват на пазара, като формира партньорства с доставчици и като създава програми за трети страни, като например MarketPlace.

453 Впрочем от свидетелските показания на бившия служител, отговарящ за програмите за трети страни в Европа (и по-специално за MarketPlace), е видно, че работата на местните екипи за подбор е от решаващо значение, за да се позволи пускането на нови продукти на уебсайтовете.

454 Великото херцогство Люксембург и Amazon не оспорват и факта, че именно LuxOpCo, с подкрепата на европейските свързани дружества, е поело тези „общи“ дейности на групата Amazon, и е извършило придобиването на някои европейски предприятия за продажба на дребно, формирало е партньорства с европейски доставчици, определяйки стратегии и добри практики за подбор и въвеждане на нови продуктови групи, и дори е установило стандартните договорни клаузи за доставчиците (вж. съображение 485 от обжалваното решение).

455 Впрочем от свидетелските показания на вицепрезидента, отговарящ за търговската дейност на дребно на международно равнище, служител в Съединените щати, следва, че [*поверително*]. Следователно дори LuxOpCo да не е вземало напълно самостоятелно решения относно категориите продукти, то е имало значителна роля при пускането на нова категория продукти. В това отношение от свидетелските показания на бившия ръководител на дейностите по продажба на дребно в Европа, назначен от LuxOpCo, е видно, че при пускането на нова категория продукти той е [*поверително*].

456 По този начин преструктурирането от 2006 г. е позволило по-самостоятелно управление на европейските дейности.

457 Следва да се направи извод, че Комисията с основание е приела, че LuxOpCo е вземало важни решения, свързани със асортимента, и че сами по себе си технологиите не са достатъчни за прилагането в Европа на този стълб от стратегията на групата Amazon.

– По цените (съображения 490—493 от обжалваното решение)

458 Що се отнася до цените, Комисията твърди, че макар определянето на цените да е било автоматизирано и да се е основавало на използването на алгоритъм, това е било само един инструмент, който позволява прилагането на дадена политика за определяне на цените, определена от LuxOpCo в Европа.

459 По-специално Комисията посочва, че без индивидуалното съдействие от страна на европейските свързани дружества, което се базира на познанията за местния пазар, алгоритъмът за изчисляване на цените нямаше да работи ефективно. В Европа за това е отговаряло LuxOpCo, с помощта на своите европейски свързани дружества.

460 Великото херцогство Люксембург и Amazon оспорват тези твърдения. Те изтъкват по-специално че търговските дейности на LuxOpCo в голямата си част се основават на автоматизацията и че участието на служителите на LuxOpCo е било минимално, по-специално що се отнася до цените.

461 Безспорно е, както изтъква Великото херцогство Люксембург, че без технологиите LuxOpCo щеше да осъществява по-малко дейности.

462 Следва обаче да се констатира, както е видно от съображение 168 от обжалваното решение, че до 2009 г. групата Amazon е използвала основно ръчното ценообразуване. Едва от 2009 г. нататък цените са се определи от алгоритъм. Следователно в това отношение Комисията

правилно констатира, че алгоритъмът не е бил достатъчен сам по себе си, що се отнася до определянето на цените, и че е позволявал прилагането на политиката за ценообразуване, определена в Европа от LuxOpCo (вж. съображение 490 от обжалваното решение).

463 Най-напред, както посочва Комисията в съображение 491 от обжалваното решение, без индивидуалната помощ на LuxOpCo, базирана на познанията за местния пазар на европейските свързани дружества, алгоритъмът за изчисляване на цените не би могъл да функционира ефикасно.

464 По-нататък, както Комисията посочва в съображение 492 от обжалваното решение, от Ръководството за политиката и процедурите на Amazon в ЕС е видно, че определянето на цените се е осъществявало в Люксембург от Съветът за цените на дребно в рамките на Съюза, състоящ се от ръководните кадри на LuxOpCo. Единствено този комитет е бил компетентен да приема насоки за определяне на цените на стоките, предлагани от групата Amazon на европейските интернет сайтове. Ролята на LuxOpCo при определянето на ценовата политика се потвърждава и от свидетелските показания на служителите на LuxOpCo.

465 Освен това не се оспорва обстоятелството, че LuxOpCo е използвало европейски специалист по тарифи, който е трябвало да одобрява цените, по-специално когато те са се отклонявали от определените посредством алгоритъма, нито се оспорва обстоятелството, че определен екип е следвало за следи за [*поверително*] на световно равнище. Този екип на LuxOpCo, базиран в Люксембург, е следял цените [*поверително*] и е разглеждал световните цени, включително в САЩ (вж. съображение 492 от обжалваното решение).

466 Накрая, Великото херцогство Люксембург и Amazon не оспорват по обоснован начин факта, че LuxOpCo е трябвало да развие някаква особена стратегия, за да генерира приходи и да се разграничи от неговите конкуренти. В това отношение влиянието на LuxOpCo и на неговите европейски свързани дружества върху решенията за определяне на цените се е отразявало върху промоциите, приложими към някои стоки, продавани на интернет сайтовете в Съюза (вж. съображение 493 от обжалваното решение). Не се оспорва обстоятелството, че през първите години от функционирането на уебсайта „Amazon.de“ в Германия е била създадена дори „гаранцията за ниска цена“, за да се насърчи обратната връзка от страна на клиентите относно цените в замяна на отстъпка от техните покупки, и че в Обединеното кралство някои видове чести промоционални цени на пазара, като например [*поверително*], в голяма степен затрудняват поддържането на [*поверително*] конкурентна позиция [*поверително*]. Що се отнася до продажбата на книги в Германия и Франция, LuxOpCo е създало система за безплатна доставка. В това отношение става въпрос за примери за решения за определяне на цени, взети с оглед на конкурентите на пазара и следователно за стратегически решения, присъщи на търговец на дребно.

467 С оглед на изложеното по-горе следва да се заключи, че LuxOpCo е приело стратегически решения относно определянето на цените и съответно, че е изпълнявало важни функции. Макар да е вярно, че определянето на цените зависи от технологиите на групата Amazon, това не променя факта, че намесата на сътрудниците на LuxOpCo също е била от ключово значение.

– Относно „удобството при ползване“ (съображения 494—499 от обжалваното решение)

468 Що се отнася до „удобството при ползване“ Комисията установява, че на LuxOpCo е било възложено да осигури удобството при ползване в рамките на предлагането на стоки за продажба на дребно и на електронния пазар на групата Amazon в Европа. По-конкретно LuxOpCo разполагало с екип, наречен „Локализиране и превод“, който трябвало да провери и адаптира машинния превод, и по-специално да позволи обединяването на различните европейски каталози с оглед на създаването и управлението на EFN. Именно LuxOpCo и

свързаните европейски дружества притежавали и разработили ноу-хау във връзка с местната логистика, по-специално за изпращането на артикули (съображение 496 от обжалваното решение).

469 Според Комисията технологиите са предшественик на „удобството при ползване“, и по-специално на превода на европейските каталози, на доставката и на услугата за обслужване на клиенти (вж. съображения 494—499 от обжалваното решение). Персоналът на LuxOpCo е изпълнявал роля както на равнището на каталози за артикулите, така и по отношение на доставката на стоките и на услугата за обслужване на клиенти. В това отношение ноу-хау е принадлежало на LuxOpCo и на европейските свързани дружества (вж. съображение 496 от обжалваното решение).

470 Впрочем тези доказателства не са оспорени от Великото херцогство Люксембург и Amazon по обоснован начин и следва да бъдат потвърдени.

471 Следователно от изложеното по-горе следва, че LuxOpCo е взело стратегически решения във връзка с извършването на търговската дейност на групата Amazon в Европа и съответно е било основното отговорно лице за прилагането на трите стълба на стратегията на посочената група за тази географска зона. Следователно Комисията правилно приема, че въпреки значимостта на технологиите, LuxOpCo също е играло съществена роля в експлоатацията и разширяването на тези дейности, свързани с продажбата на дребно и с електронните пазари, и съответно е изпълнявало функции по стойност. От преписката обаче не следва, че тези функции са били уникални.

iii) Относно активите, използвани от LuxOpCo (съображения 500—505 от обжалваното решение)

472 Що се отнася до използваните от LuxOpCo активи, в съображение 500 от обжалваното решение Комисията посочва, че LuxOpCo е използвало „значителни активи“, за да поеме функциите, описани в раздели 9.2.1.2.1 (функции, свързани с нематериалните активи) и 9.2.1.2.2 г. (функции, упражнявани в рамките на дейностите по продажба на дребно и по предоставяне на услуги) на нейното решение.

473 От една страна, в съображение 501 от обжалваното решение Комисията констатира, че LuxOpCo е притежавало и управлявало целия асортимент (през разглеждания период, като запасите са били на стойност [*поверително*] милиарда евро) и че е притежавало всички дялове в ASE, AMEU и свързаните европейски дружества, на които е предоставяло финансиране.

474 От друга страна, Комисията твърди, че структурата на разходите на LuxOpCo доказва, че значителни активи са били използвани за покриване на разходите, свързани с разработването и усъвършенстването на нематериалните активи при упражняване на функциите му (съображение 502 от обжалваното решение). По-специално, що се отнася до заявената марка, LuxOpCo е направило високи разходи за директен маркетинг (например разходите, свързани с промоциите) (съображения 503 и 504 от обжалваното решение). Поради това Комисията приема, че при липсата на каквото и да е идентифицируемо възстановяване от страна на LuxOpCo, тези разходи трябва да се считат за действително понесени от LuxOpCo.

475 Така Комисията стига до извода, че LuxOpCo е понесло разходите, съответстващи на икономическата експлоатация на нематериалните активи, както и на разработването, усъвършенстването и управлението им. Според Комисията не може да се приеме, че всички тези разходи са разходи, направени от името на LuxSCS (съображение 505 от обжалваното решение).

476 Впрочем Великото херцогство Люксембург и Amazon не оспорват тези констатации по обоснован начин, освен що се отнася до факта, че LuxOpCo е поело разходите, свързани с разработването, усъвършенстването и управлението на нематериалните активи. В това отношение е достатъчно да се направи препращане към точка 235 по-горе. С изключение на твърдението, че LuxOpCo е понесло разходите, свързани със СПР и със Споразумението за изкупуване, следва да се потвърди преценката на Комисията, направена в съображения 500—505 от обжалваното решение.

iv) Относно рисковете, поети от LuxOpCo (съображения 506—517 от обжалваното решение)

477 Що се отнася до поетите от LuxOpCo рискове, в съображения 506—517 от обжалваното решение Комисията приема, че както съгласно клаузите на споразуменията, сключени с LuxSCS, така и на практика посоченото дружество носи, от една страна, рисковете, свързани с разработването, усъвършенстването и управлението на нематериалните активи. От друга страна, LuxOpCo е контролирало и управлявало всички съответстващи търговски и предприемачески рискове, свързани с дейностите по продажба на дребно и предоставяне на услуги, упражнявани от групата Amazon в Европа, сред които са кредитният риск, рискът, свързан с вземанията, рискът от управление на материалните запаси, пазарният риск, рискът от загуба или рисковете, свързани с поддръжката на работна ръка, способна да продава артикулите и да предоставя услугите ефикасно и в рамките на исканото време.

478 По-нататък Комисията отхвърля твърдението на Amazon, изложено в хода на административното производство, че LuxOpCo се е основало в голяма степен на технологиите, за да управлява и понася рисковете (съображения 506 и 508 от обжалваното решение).

479 Най-напред, според Комисията, дори технологията да е позволявала да се сведат до минимум рисковете, LuxOpCo е понасяло посочените рискове поради ролята си на европейско седалище и поради дейностите си по продажба на дребно и предоставяне на услуги (съображения 509 и 510 от обжалваното решение). Тя отбелязва, че дори LuxOpCo да е разчитало на технологията за целите на управлението на търговските рискове, това е произтекло единствено от стратегическо решение от негова страна (съображение 511 от обжалваното решение).

480 Освен това не било доказано нито в Доклада относно трансферните цени от 2003 г., нито в друг документ, че стратегическите, финансовите и оперативните рискове, с които LuxOpCo трябва да се справи в рамките на ежедневните си операции, са били управлявани от групова политика в областта на управлението на рисковете (съображение 512 от обжалваното решение). Напротив, рисковете като загубата на стопанска дейност били управлявани на местно равнище, като основно отговорно лице в Европа е LuxOpCo (съображения 513—515 от обжалваното решение).

481 Страните спорят по въпроса кое дружество действително е поело рисковете, свързани с нематериалните активи, и по-специално по въпроса дали LuxOpCo е използвало активи, за да поеме разходите, свързани с разработването на интелектуалната собственост. Освен това според Великото херцогство Люксембург част от установените от Комисията рискове и функции били поети от свързаните европейски дружества, а не от LuxOpCo.

482 Що се отнася до рисковете, свързани с разработването, усъвършенстването и управлението на нематериалните активи, не е убедително твърдението, направено от Комисията в съображение 507 от обжалваното решение, че LuxOpCo е поело тези рискове, както съгласно клаузите на споразуменията, сключени с LuxSCS, така и на практика.

483 Както основателно отбелязва Великото херцогство Люксембург в точка 104 от жалбата по дело T-816/17, макар да е вярно, че по силата на лицензионното споразумение LuxSCS е прехвърлило на LuxSCS определен брой рискове, свързани с експлоатацията на търговската

дейност, това не променя факта, че LuxSCS, което е законен собственик на правото на експлоатиране на нематериални активи през разглеждания период, винаги е понасяло рисковете, свързани с нематериалните активи, тъй като по силата на споразумението за изкупуване и на СПР то е трябвало да изпълни задължението да заплаща на ATI и на A 9 разходите за встъпителна вноска и разходите на основание на ARC.

484 Тази констатация не е обосновано оспорена от страна на Комисията. Що се отнася до финансовите възможности на LuxSCS да поеме рисковете, в случай че те се реализират, Комисията не е могла да докаже твърдението си, че LuxSCS не разполага със значителни собствени средства. Що се отнася до първоначалния капитал на LuxSCS, който Комисията отхвърля като ирелевантен в съображение 445 от обжалваното решение, е безспорно, че поне за 2006 г. LuxSCS е можело да поеме загубите, претърпени през първите години на дейност, именно благодарение на неговия капитал, без да е необходима намесата на LuxOpCo. Така през 2006 г. размерът на лицензионното възнаграждение, платено от LuxOpCo на LuxSCS, е бил много по-нисък от направените от LuxSCS плащания за покупка и за поделяне на разходите.

485 При тези условия следва да се приеме, че LuxOpCo е понасяло най-много част от рисковете, свързани със съществуването, разработването, усъвършенстването и управлението на нематериалните активи.

486 За сметка на това, що се отнася до другите рискове, посочени в съображения 507—517 от обжалваното решение, а именно рисковете, свързани с дейността на онлайн търговец на дребно и на доставчик на услуги, Великото херцогство Люксембург и Amazon не оспорват по обоснован начин, че LuxOpCo е поело тези рискове, като например риска, свързан със самата загуба на икономическа дейност (вж. съображение 514 от посоченото решение) и рисковете, свързани с притежаването на непродадени запаси в Европа, с хостинга на сървърите и с поддръжката на телефонните центрове, с несъбираемите кредити и с неизпълнението на сключените с клиентите договори. По-специално, макар Великото херцогство Люксембург и Amazon да твърдят, че технологиите позволяват да се сведат до минимум рисковете за LuxOpCo във връзка с извършването на търговските дейности, и по-специално рисковете, свързани с материалните запаси, трябва да се констатира, както посочва Комисията в съображение 510 от обжалваното решение, че технологиите не премахват напълно тези рискове. Поради това твърденията на Комисията следва да бъдат потвърдени.

v) Заключение от функционалния анализ на LuxOpCo

487 С оглед на гореизложеното следва да се констатира, че осъщественият от Комисията функционален анализ на LuxOpCo не е убедителен в неговата цялост.

488 Първо, с оглед на информацията, събрана от Комисията за целите на приемането на обжалваното решение, изложена в последното, част от която е потвърдена по-горе, не е изключено да се приеме, че LuxOpCo действително е упражнявало определени уникални и придаващи стойност функции, що се отнася до нематериалните активи. Това се отнася за разработването на EFN и за натрупването на данни на клиентите. Освен това, що се отнася до свързаните с маркетинга активи, макар функциите на LuxOpCo да придават стойност, не е доказано, че тези функции могат да се считат за уникални.

489 Второ, анализът на функциите на LuxOpCo в качеството му на онлайн търговец на дребно и на доставчик на услуги може по същество да бъде потвърден. В това отношение, противно на твърденията на Великото херцогство Люксембург и на Amazon, LuxOpCo не е изпълнявало само функции по „управление“, а е действало като онлайн търговец на дребно и е носело присъщите на тези дейности рискове. Такива функции действително са „ценни“, тъй като става въпрос за дейности, които могат значително да допринесат за оборота на LuxOpCo и

следователно за търговския модел на групата Amazon. Тези функции обаче не могат да се квалифицират като уникални. Всъщност, доколкото Великото херцогство Люксембург и Amazon посочват, че дадено предприятие може да се счита за дружество, изпълняващо рутинни функции (за разлика от дружество, изпълняващо уникални и придаващи стойност функции), когато тези функции лесно могат да бъдат оценени (на английски език „benchmarked“) (вж. т. 225 по-горе), достатъчно е да се отбележи, че докладът [*поверително*], посочен от главните страни, се отнася до дейности на онлайн търговци на дребно и засяга въпроса за наблюдаваното на пазара възнаграждение на такива търговци на дребно.

490 С оглед на гореизложеното следва да се констатира, че макар Комисията да е имала основание да приеме, че някои функции на LuxOpCo, свързани с нематериалните активи, са уникални и придаващи стойност, тезата ѝ, че функциите на LuxOpCo във връзка с търговската му дейност са били уникални и придаващи стойност, не е убедителна в нейната цялост. Макар Комисията правилно да констатира, че LuxOpCo е упражнявало повече функции от тези, възприети за целите на приемането на разглежданото ДС, а именно обикновени функции по „управление“, тя приема неправилно, че функциите на LuxOpCo, свързани с дейността му на търговец на дребно, са били уникални и придаващи стойност.

491 Това заключение не се поставя под съмнение от останалите доводи на Великото херцогство Люксембург и на FFT.

492 Първо, Великото херцогство Люксембург и Amazon изтъкват, че фактът, че преди преструктурирането през 2006 г. функциите на LuxOpCo са се изпълнявали от свързаните европейски дружества и че за тях е било заплащано при превишени разходи, показва, че функциите на LuxOpCo са били само текущи функции. В това отношение е достатъчно да се отбележи, че преструктурирането от 2006 г. има за цел именно създаването на седалище за извършване на дейностите на групата Amazon в Европа, като на LuxOpCo се възлагат много по-значителни функции от тези на европейските свързани дружества.

493 Второ, Великото херцогство Люксембург упреква Комисията, че е приписала на LuxOpCo функциите, упражнявани от европейските свързани дружества. В това отношение е достатъчно да се констатира, че европейските свързани дружества действат като доставчици на услуги за LuxOpCo и впрочем са получавали възнаграждение като такива. Следователно функциите, които те са изпълнявали, са били за сметка на LuxOpCo, като последното е понасяло свързаните с тях рискове. Следователно Комисията е можела да припише тези функции на LuxOpCo.

2) Относно избора на метод

494 Както бе посочено в точка 317 по-горе, Комисията по същество приема, че е било неправилно да се използва МТНП за определяне на размера на лицензионното възнаграждение и на възнаграждението на LuxOpCo и че следвало да се използва метода за разпределяне на печалбата в неговия вариант с анализ на вноските.

495 По-специално, Комисията посочва в съображение 567 от обжалваното решение, че когато двете страни по вътрешногруповата сделка имат уникален и придаващ стойност принос към посочената сделка, методът на разпределяне на печалбата обикновено е считан за най-подходящия метод, що се отнася до трансферните цени, доколкото, в подобна хипотеза независимите страни обикновено би трябвало да си разпределят генерираната от тази сделка печалба в съответствие с техния принос.

496 В този контекст, препращайки към съображение 256 от обжалваното решение, Комисията уточнява, че Насоките на ОИСР разграничават два метода за разпределяне на печалбата, а именно анализ на приноса и анализ на остатъчната печалба. Що се отнася до анализа на остатъчната печалба, Комисията уточнява, че той се прилага, когато една от страните получава възнаграждение за текущите си функции в допълнение към възнаграждението, което получава за уникалния си принос, който привнася стойност към сделката. Що се отнася до анализа на приноса, Комисията уточнява, че този анализ се състои в разпределяне на комбинираната печалба въз основа на относителната стойност на изпълняваните функции (като се вземат предвид използваните активи и поетите рискове) от всяка от страните по вътрешногруповите сделки.

497 Комисията добавя, че когато двете страни по контролираната сделка имат уникален и придаващ стойност принос и не съществуват по-малко сложни сделки, чиято цена трябва да се определи отделно, е по-подходящо да се приложи анализа на приноса за целите на разпределянето на комбинираните печалби. Анализът на остатъчната печалба бил подходящ за по-малко сложни сделки.

498 Въз основа на тези съображения Комисията стига до извода, че тъй като и LuxSCS и LuxOpCo се считат за упражняващи уникални и привнасящи стойност функции във връзка с нематериалните активи, анализът на приноса следва да се предпочете пред анализа на остатъчната печалба.

499 Страните по спора спорят по въпроса дали Комисията е имала основание да приеме, че методът на разпределяне на печалбата във варианта с анализ на приноса е бил подходящ в конкретния случай и следователно, дали в разглежданото ДС не е трябвало да бъде одобрен изборът на МТНП.

500 Преди всичко е важно да се припомни, що се отнася до избора на метода на трансферно ценообразуване като такъв, че както е посочено в точка 202 от решение от 24 септември 2019 г., Нидерландия и др./Комисия (T-760/15 и T-636/16, EU:T:2019:669), различните методи за трансферно ценообразуване си поставят за цел да достигнат равнища на печалбите, които отразяват трансферните цени в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, и че по принцип не може да се заключи, че даден метод не позволява достоверно приближение до пазарноориентирания резултат.

501 Освен това при разглеждането на дадена мярка от гледна точка на принципа на сделката между несвързани лица Комисията е свободна да използва метод, различен от одобрения от националните данъчни органи. Съгласно точка 154 от решение от 24 септември 2019 г., Нидерландия и др./Комисия (T-760/15 и T-636/16, EU:T:2019:669), макар Комисията да не може да бъде упрекната, че е възприела метод за трансферно ценообразуване, който тя счита за подходящ в конкретния случай, за да провери равнището на трансферните цени при една или няколко тясно свързани сделки, които са част от оспорваната мярка, тя все пак трябва да обоснове избрания от нея метод.

502 В настоящия случай поради наличието на някои уникални и придаващи стойност функции както на LuxSCS, така и на LuxOpCo, Комисията не може да бъде упрекната, че е приела, че методът на разпределяне на печалбата като цяло е бил подходящ за разглеждането на контролираната сделка.

503 При все това не е убедителен изводът на Комисията във връзка с възприемането на анализа на приноса. Всъщност в това отношение, както следва имплицитно, но без съмнение от съображения 256, 567 и 568 от обжалваното решение, Комисията е изходила от констатацията, че обстоятелството, че страните по контролираната сделка са изпълнявали уникални и придаващи стойност функции, както и рутинни функции, налага прилагане на метода на разпределяне на печалбата във варианта с анализ на остатъчната печалба, докато методът на

разпределение на печалбата във варианта с анализ на приноса е бил подходящ само когато съответните предприятия са изпълнявали уникални и придаващи стойност функции. Както обаче следва от точки 488 и 489 по-горе, макар Комисията да е имала основание да приеме, че някои от функциите на LuxOpCo във връзка с нематериалните активи са били уникални и придаващи стойност, тя е приела неправилно, че функциите на LuxOpCo във връзка с търговската дейност са били уникални и придаващи стойност. Освен това тя не е доказала също така, че не са били налице дейности, сравними с търговската дейност на LuxOpCo, нито че възнаграждението за тези функции не е могло да бъде установено отделно.

504 Освен това от точки 3.6 и 3.8 от Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г. имплицитно, но несъмнено следва, че изборът на метода на разпределяне на печалбата, включително във варианта му с анализ на приноса, зависи в голяма степен от факта, че този метод е идентифицирал външни данни, предоставени от независими предприятия, за да се определи стойността на приноса на всяко предприятие, свързано със сделките. Комисията обаче не се е опитала да установи дали такива надеждни данни са били на разположение, за да може да се направи извод, че методът на разпределяне на печалбата, във версията му с анализ на приноса, е можел да бъде избран в конкретния случай.

505 Освен това Комисията не е обосновала защо функциите на LuxOpCo във връзка с развитието на нематериалните активи са такива, че в настоящия случай подходящият метод би бил анализът на приноса, за разлика от анализа на остатъчната печалба (вж. съображение 568 от обжалваното решение).

506 От това следва, че отклонявайки се от метода на разпределение на печалбата във варианта му с анализ на остатъчната печалба и избирайки варианта с анализ на приноса, Комисията не е обосновала надлежно своя методологичен избор и следователно не е изпълнила изискванията, изложени в точка 501 по-горе.

507 Доколкото първата констатация на Комисията, направена при условията на евентуалност, е основана на обстоятелството, че в настоящия случай подходящият метод е бил само анализът на приноса, констатираната в точка 506 по-горе грешка опорочава разсъжденията на Комисията във връзка с доказване на наличието на предимство.

508 Общият съд обаче счита за необходимо да продължи разглеждането на доводите на жалбоподателите, с които те изтъкват, че Комисията не е доказала, че възнаграждението на LuxOpCo е трябвало да бъде по-високо поради използването на метода за разпределяне на печалбата във варианта с анализ на приноса.

3) Относно доказването, че възнаграждението на LuxOpCo е трябвало да бъде по-високо поради използването на метода на разпределяне на печалбата (прилагане на анализа на приноса)

509 Както бе посочено по-горе в съображение 568 от обжалваното решение, Комисията приема, че ако е бил приложен методът за разпределяне на печалбата във версията с анализ на приноса, това непременно би довело до по-високо възнаграждение за LuxOpCo. Така Комисията приема, че ДС е предоставило предимство на LuxOpCo, тъй като в него е одобрен предлаганият от Amazon метод за изчисляване на лицензионното възнаграждение, който води до подценяване на възнаграждението на LuxOpCo. В съображение 564 от обжалваното решение обаче Комисията уточнява, че не се е опитала да определи какво точно би било възнаграждението на LuxOpCo в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица.

510 В това отношение следва да се припомни, както бе посочено в точки 317—320 по-горе, че установената от Комисията грешка не се основава на констатацията, че за изпълнението на някои функции на LuxOpCo, включително за рутинни или текущи функции, не е било изплащано възнаграждение. За сметка на това Комисията изхожда от постулата, че LuxOpCo е поело редица уникални и привнасящи стойност функции на LuxOpCo и следователно е трябвало да се приложи методът на разпределяне на печалбата във варианта с анализ на приноса.

511 Страните спорят по въпроса дали въз основа на посочената в точка 509 по-горе констатация Комисията е успяла да докаже, че е налице предимство в полза на LuxOpCo.

512 За да установи наличието на предимство, Комисията е следвало да докаже, че LuxOpCo е трябвало да получи по-високо възнаграждение, ако спрямо него беше приложен методът за разпределяне на печалбата в сравнение с действително полученото от това дружество в приложение на разглежданото ДС.

513 Както бе посочено в точка 310 по-горе, Комисията трябва да докаже конкретно, че методологичните грешки, които е установила в разглежданото ДС, не позволяват да се стигне до достоверно приближение на пазарноориентирания резултат и че са довели до намаляване на облагаемата печалба, без да се изключва възможността, че в някои случаи методологичната грешка е такава, че по никакъв начин не позволява да се стигне до достоверно приближение на пазарноориентирания резултат и че непременно води до подценяване на възнаграждението, което би трябвало да бъде получено при пазарни условия.

514 Същите съображения трябва да се приложат когато Комисията счита, че е установила грешка във функционалния анализ. Всъщност не е изключено, въпреки допусната грешка във функционалния анализ, изчисленото възнаграждение да не се отклонява от резултата в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, който би могъл да се определи ако функциите са били правилно взети предвид. В този контекст следва да се отбележи, че макар някои функции да не са били правилно определени и да не са били взети предвид при изчисляването на възнаграждението, е вероятно за изпълнението на тези функции да е трябвало да бъде заплатено възнаграждение и поради неотчитането на посочените допълнителни функции възнаграждението на съответното предприятие е трябвало да бъде по-високо. Комисията обаче не е можела да стигне до такива изводи, без да провери конкретно дали в настоящия случай и с оглед на особеностите на съответната сделка грешката, установена във функционалния анализ, би могла да доведе до допълнително възнаграждение.

515 Накрая, когато в рамките на компетентността си по член 107, параграф 1 ДФЕС разглежда данъчна мярка, предоставена на интегрирано предприятие, Комисията трябва да сравни данъчната тежест на такова интегрирано предприятие, произтичаща от прилагането на посочената данъчна мярка, с данъчната тежест, произтичаща от прилагането на обичайните правила за данъчно облагане по националното право на предприятие, поставено в сходно фактическо положение, упражняващо своята дейност при пазарни условия (вж. в този смисъл решение от 24 септември 2019 г., Нидерландия и др./Комисия, T-760/15 и T-636/16, EU:T:2019:669, т. 149). Когато установява грешки във функционалния анализ, на който се основава данъчна мярка като разглежданото ДС, Комисията трябва да сравни данъчната тежест на интегрираното предприятие, произтичаща от прилагането на въпросната данъчна мярка, от една страна, с данъчната тежест на предприятие, осъществяващо дейност на пазара, упражняващо функции, сравними с тези на интегрираното предприятие, както са определени от Комисията, от друга страна. В това отношение следва да се подчертае, че подобно сравнение не означава, че Комисията непременно трябва да извърши изцяло нов анализ, който е също толкова подробен като осъществения от държавата членка за целите на приемането на въпросната данъчна мярка. При все това, макар да не трябва да извършва такъв анализ, Комисията е длъжна поне да посочи определени конкретни обстоятелства, които позволяват да

се установи със сигурност, че възнаграждението при условията на сделка между несвързани лица за функциите на дружеството, както са били определени от Комисията, непременно е било по-високо от възнаграждението, получавано в приложение на въпросната данъчна мярка.

516 В резултат на изложеното по-горе в точка 515 Комисията е трябвало да сравни възнаграждението на LuxOpCo, получено в приложение на одобрения в разглежданото ДС метод, с възнаграждението при условията на сделката между несвързани лица, което е трябвало да бъде получено с оглед на функциите на LuxOpCo, които самата Комисия е установила в собствения си функционален анализ. При липсата на реално прилагане на метода на разпределяне на печалбата във варианта с анализ на приноса Комисията е трябвало поне да посочи определени доказателства, въз основа на които може да се направи извод, че възнаграждението на LuxOpCo, изчислено в приложение на разглежданото ДС, непременно е било по-ниско от възнаграждението, което дружество, осъществяващо дейност на свободния пазар, е щяло да получи, ако имаше функции, сравними с тези, установени от Комисията във функционалния ѝ анализ. По-точно, ако е считала, че анализът на приноса е подходящият метод за изчисляване, вместо само да излага обикновени недоказани предположения за резултата, който би бил получен при прилагане на метода на разпределяне на печалбата във варианта му с анализ на приноса, Комисията е трябвало да провери дали на свободния пазар отчитането на функциите и на рисковете, сравними с тези на LuxOpCo в рамките на контролираната сделка (по-специално функциите и рисковете в качеството му на онлайн търговец на дребно), действително е отразено в част от печалбата (за онлайн търговец на дребно, сравним с LuxOpCo), която би била по-голяма от тази, на която LuxOpCO е имало право по силата на метода за изчисление, посочен в разглежданото ДС. Макар наистина Комисията да не е следвало да посочва точни цифрови данни, тя е била длъжна най-малкото да изложи улики в това отношение, които подлежат на проверка.

517 В настоящия случай в обжалваното решение Комисията само констатира, че ако е бил използван методът на разпределяне на печалбата във варианта му с анализ на приноса, LuxOpCo щеше да получи по-високо възнаграждение, без да се опитва да приложи този метод. Комисията обаче не може да презумира какъв би бил резултатът при прилагане на определен метод, нито какво възнаграждение е трябвало да бъде предоставено за определена функция. За сметка на това, както вече бе посочено в точки 515 и 516 по-горе, тя трябва да докаже, че одобреното в разгледаното ДС възнаграждение е по-ниско от надеждното приближение на пазарноориентирания резултат до възнаграждение, съответстващо на принципа за сделка между несвързани лица, което би било получено при прилагане на метода на разпределяне на печалбата с анализ на приноса.

518 В това отношение следва да се отбележи, че Комисията не се е опитала да провери какъв е правилният критерий за разпределение на комбинираните печалби на LuxSCS и на LuxOpCo, който е щял да бъде договорен ако тези страни бяха независими предприятия, нито дори да посочи конкретни доказателства, позволяващи да се установи, че функциите на LuxOpCo във връзка с развитието на нематериалните активи или упражняването на функциите на седалище биха дали право на по-голям дял от печалбите в сравнение с действително получената част от печалбата в приложение на разглежданото ДС.

519 Освен това следва да се припомни, че макар приносът на LuxOpCo във връзка с нематериалните активи (принос за развитието на малка част от технологиите, принос за разрастването на базата данни на клиентите и за оползотворяването на марката) и с използването на търговските дейности да е реален, никой от елементите, съдържащи се в обжалваното решение, не позволява да се измери приносът на тези функции спрямо функциите на LuxSCS (предоставяне на разположение на технологиите, което играе ключова роля за генерирането на печалбите). Така, без задълбочен анализ, не е възможно да се предопредели до каква степен приносът на LuxOpCo би му предоставил по-голяма част от реализираната в Европа печалба в сравнение с тази, получена в приложение на разглежданото ДС.

520 При тези условия следва да се констатира, че Комисията не е доказала наличието на предимство, а най-много вероятността от съществуване на предимство.

521 Наистина, както посочва Комисията в съдебното заседание, фактът, че някои активи се прехвърлят безплатно, без възнаграждението на LuxOpCo, възприето в ДС, да отчита тези функции, може да докаже, че възнаграждението на LuxOpCo е по-ниско от това, което би получило независимо предприятие при пазарни условия. Налага се обаче изводът, че обжалваното решение не съдържа такива съображения.

522 Разбира се, не е изключена възможността, ако LuxOpCo е упражнявало повече функции от тези, които са били взети предвид за целите на изчисляването на неговото възнаграждение, така както е одобрено в разглежданото ДС, това дружество да има право на допълнително възнаграждение. Въпреки това съображенията на Комисията, изложени в обжалваното решение, остават теоретични и не са достатъчни, за да се установи, че LuxOpCo действително е получило предимство поради прилагането на метода за изчисляване на неговото възнаграждение, одобрен от разглежданото ДС.

523 Действително в отговорите си на въпросите на Общия съд и в съдебното заседание Комисията посочва, че в приложение на разглежданото ДС LuxOpCo е получило само около 20 % от комбинираните печалби на LuxOpCo и на LuxSCS и че ако към LuxOpCo бе приложен методът на разпределяне на печалбата във варианта му с анализ на приноса, отчитайки неговите уникални и придаващи стойност функции, това дружество непременно би получило по-голяма част от тези комбинирани печалби.

524 При все това е важно да се отбележи, първо, че твърдението, че LuxOpCo е получило само около 20 % от комбинираните печалби, не се съдържа в частта от обжалваното решение, отнасяща се до първата направена при условията на евентуалност констатация, нито в останалата част от обжалваното решение. В най-добрия случай тази стойност може да се изчисли въз основа на различните цифрови данни, които се съдържат в обжалваното решение. В това отношение е важно да се отбележи, че посочената стойност от около 20 % от общите печалби на LuxOpCo и LuxSCS съответства на оперативната печалба на LuxOpCo, след приспадане на лицензионното възнаграждение, платено на LuxSCS в приложение на разглежданото ДС.

525 Второ, Комисията не представя никакво конкретно доказателство в обжалваното решение, от което може да се установи, че фактът, че около 80 % от общия размер на комбинираните печалби на LuxOpCo и LuxSCS са били предоставени на LuxSCS като възнаграждение за приноса му, а именно за предоставянето на нематериални активи, не е в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, и че предоставянето на около 20 % от комбинираните печалби не представлява достатъчно възнаграждение с оглед на приноса на LuxOpCo.

526 Трето, както отбелязва Amazon в съдебното заседание, в обжалваното решение Комисията не твърди, че на LuxOpCo е трябвало да се предостави допълнително възнаграждение в допълнение към изчисленото съгласно МТНП възнаграждение. Всъщност констатацията, че трябва да се приложи методът на разпределяне на печалбата с анализ на приноса, предполага да се отхвърли възнаграждението, първоначално изчислено въз основа на прилагането на МТНП, и да се извърши ново изчисление. Не е изключено обаче възнаграждението на LuxOpCo, изчислено при прилагане на метода за разпределяне на печалбите с анализ на приноса, да бъде по-ниско от възнаграждението, изчислено в съответствие с МТНП, одобрен в разглежданото ДС.

527 От една страна, е важно да се отбележи, че в хода на административното производство Amazon представя на Комисията доклад относно маржа за предприятията, извършващи онлайн продажби на дребно, а именно докладът [*поверително*]. Маржът за онлайн продажбите на дребно е средно 0,5 % от общите разходи на онлайн търговците на дребно. Без да е необходимо

да се проверява дали с оглед на този елемент Amazon е имало основание да твърди, както е правило в съдебното заседание, че този марж доказвал, че възнаграждението на LuxOpCo през разглеждания период е било „удобно“, се налага изводът, че с оглед на посочения доклад Комисията е трябвало да задълбочи анализа си по въпроса дали възнаграждението на LuxOpCo съответства на резултат, съответстващ на принципа на сделката между несвързани лица, за функцията му на онлайн търговец на дребно. Без да се направи такава проверка не е сигурно, че може да се твърди, че LuxOpCo е щяло да получи по-високо възнаграждение за функциите си, свързани с търговската дейност.

528 От друга страна, в рамките на дейностите по разработване, извършвани от групата Amazon, функциите на LuxOpCo във връзка с нематериалните активи, по-специално що се отнася до технологиите, са останали ограничени. Следователно не е очевидно, че тези функции са били такива, че частта от печалбите, които могат да бъдат приписани на LuxOpCo, е трябвало да надвишава 20 % от общите печалби на LuxSCS и на LuxOpCo.

529 Следователно при липсата на данни относно критерия за разпределяне, който е следвало да се възприеме, не е възможно да се определи размерът на възнаграждението, което LuxOpCo е трябвало да получи при условията на сделка между несвързани лица, нито a fortiori да се определи дали това възнаграждение е по-ниско или по-високо от полученото в приложение на разглежданото ДС.

530 От това следва, че Комисията не е успяла да докаже, че ако беше приложен методът на разпределяне на печалбата във варианта му с анализ на приноса, възнаграждението на LuxOpCo щеше да бъде по-голямо. Следователно първата констатация, направена при условията на евентуалност, не подкрепя извода, че разглежданото ДС е предоставило икономическо предимство на LuxOpCo. Всъщност, освен че Комисията не се е опитала да определи какво щеше да бъде възнаграждението на LuxOpCo при условията на сделка между несвързани лица с оглед на функциите, определени от Комисията в собствения ѝ функционален анализ, първата констатация, направена при условията на евентуалност, не съдържа конкретни доказателства, въз основа на които надлежно да се установи, че грешките във функционалния анализ, както и установената от Комисията методологична грешка относно избора на самия метод, действително са довели до намаляване на данъчната тежест на LuxOpCo.

531 Нито един от другите доводи на Комисията не може да постави под въпрос тези констатации.

532 Първо, както посочва Комисията в съдебното заседание, несъмнено има разлика между доказването на наличието на предимство и определянето на размера на предимството. Следователно не е изключено да може да се докаже, че методологична грешка непременно води до по-ниско възнаграждение, без това намаление да бъде определено по размер. При все това, както бе констатирано в точка 529 по-горе, в настоящия случай обжалваното решение не съдържа данни, от които да може да се установи, че използването на метода на разпределяне на печалбата с анализ на приноса вместо МТНП непременно би довело до по-високо възнаграждение.

533 Второ, без съмнение, както отбелязва Комисията в съдебното заседание, Великото херцогство Люксембург и Amazon не отричат, че ако LuxOpCo беше развило съществено нематериалните активи, това щеше да доведе до допълнително възнаграждение.

534 Както обаче посочва Amazon в съдебното заседание и както бе посочено в точка 526 по-горе, тезата на Комисията не означава да се приеме, че е трябвало да се изчисли допълнително възнаграждение към изчисленото съгласно разглежданото ДС. Всъщност Комисията приема, че методът на приноса с анализ на остатъчната печалба не е подходящ в случая. От това следва, че в тезата си Комисията изтъква единствено че ако възнаграждението на LuxOpCo бе изчислено в приложение на метода за разпределяне на печалбата съгласно анализа на приноса,

това би довело до по-високо възнаграждение от полученото в приложение на МТНП. Доколкото анализът на приноса предполага да не се взема предвид възнаграждението, първоначално изчислено въз основа на прилагането на МТНП, и да се извърши ново изчисление, не е изключено възнаграждението на LuxOpCo, изчислено при прилагане на метода за разпределяне на печалбата с анализ на приноса, да бъде по-ниско от възнаграждението, изчислено при прилагане на МТНП, одобрен в разглежданото ДС.

535 Трето, трябва да се отхвърли изложеният в писмените изявления на Комисията довод, че прилагането на метода на разпределяне на печалбата непременно щяло да доведе до по-високо възнаграждение на LuxOpCo, доколкото това би довело до разпределяне на остатъчната печалба между LuxOpCo и LuxSCS, вместо до предоставяне на цялата остатъчна печалба на LuxSCS, както и довода, че не е необходимо да се прилага методът на разпределяне на печалбата, за да се установи наличието на предимство, тъй като този метод се състои в разпределяне на остатъчната печалба.

536 Всъщност се налага изводът, че такова разпределяне на остатъчната печалба е релевантно само при използването на анализа на остатъчната печалба. От обжалваното решение, и по-специално от съображения 567 и 568 от него, обаче ясно следва, че според Комисията само анализът на приноса, а не анализът на остатъчната печалба, може да бъде валидно използван в настоящия случай за целите на прилагането на метода на разпределяне на печалбата. Както обаче бе посочено в точка 534 по-горе, анализът на приноса се състои в пряко разпределяне на комбинираните печалби между различните страни по сделката и не отчита първоначално изчисленото възнаграждение за LuxOpCo. Следователно не може да се презумира, че прилагането на метода на разпределяне на печалбата непременно би довело до по-високо възнаграждение за LuxOpCo.

537 Следователно от всичко изложено по-горе следва, че в рамките на първата констатация на Комисията, направена при условията на евентуалност, тази институция не е успяла да докаже, че разглежданото ДС е предоставило предимство на LuxOpCo.

538 Ето защо следва да се уважат основанията и доводите, с които се оспорва първата констатация, направена при условията на евентуалност.

в) По втората констатация, направена при условията на евентуалност, относно наличието на предимство

539 В рамките на втората констатация за наличието на предимство, направена при условията на евентуалност, и по-специално в съображение 569 от обжалваното решение Комисията посочва, че дори данъчната администрация на Люксембург основателно да е възприела презумпцията, че LuxSCS е упражнявало уникални и придаващи стойност функции във връзка с нематериалните активи, и дори след това основателно да е приела, че LuxOpCo е упражнявало само текущи функции по управление, изборът на показател за печалбата, който се основава на оперативните разходи в рамките на метода за определяне на трансферните цени, възприет от разглежданото ДС, не е подходящ. От съображения 569—574 от обжалваното решение следва, че според Комисията ако люксембургските данъчни органи бяха взели предвид като показател за равнището на печалбата в рамките на прилагането на МТНП общите разходи на LuxOpCo, както е било направено в Доклада относно трансферните цени от 2003 г., възнаграждението на LuxOpCo е щяло да бъде по-високо от това, възприето в разглежданото ДС. В резултат от това облагаемата основа на посоченото дружество също е щяла да бъде по-висока.

540 В подкрепа на втората си констатация за наличието на предимство, направена при условията на евентуалност, Комисията припомня факта, че одобреният от разглежданото ДС метод възприема оперативните разходи като показател за равнището на печалбата, докато Докладът

относно трансферните цени от 2003 г., на който се основава искането за ДС, е използвал общите разходи като показател за равнището на печалбата. По-нататък Комисията посочва, че в хода на административното производство Amazon е признало, че е налице несъответствие между метода, одобрен в разглежданото ДС, и метода, предложен в Доклада относно трансферните цени от 2003 г. В това отношение Amazon е посочило единствено че тази несъгласуваност не оказва влияние върху резултата, тъй като оперативните разходи представлявали най-голямата част от общите разходи на сходните предприятия, разгледани в Доклада относно трансферните цени от 2003 г. (съображение 571 от обжалваното решение). В отговор на тези доводи Комисията посочва, от една страна, че изборът на сходни предприятия, които имат ниски разходи за стоки, при положение че подобни разходи представляват по-голямата част от разходите на LuxOpCo, бил „показателен“ за неправилния избор на сходните предприятия. От друга страна, Комисията отбелязва, че много от сходните предприятия, използвани при анализа за съпоставимост, са имали значителни разходи за стоки, суровини и консумативи (съображение 572 от обжалваното решение).

541 Комисията прави извод, че тъй като общите разходи образуват по-голяма основа в сравнение с оперативните разходи, облагаемият доход на LuxOpCo щял да бъде по-висок, ако общите разходи бяха запазени като показател за равнището на печалбата, подобно на това, което биха направили авторите на Доклада относно трансферните цени от 2003 г. За да илюстрира тази констатация, в таблица 20 от обжалваното решение Комисията сравнява облагаемата печалба на LuxOpCo в приложение на разглежданото ДС с печалбата на LuxOpCo от [*поверително*] % от общите разходи и при липса на таван. Според тази таблица за периода 2006—2013 г. първата посочена печалба възлиза на [*поверително*] милиона евро, докато втората възлиза на [*поверително*] милиона евро.

542 На първо място, следва да се отбележи, че в хода на съдебното заседание Комисията посочва, че в рамките на втората си направена при условията на евентуалност констатация, съдържаща се в съображения 569—574 от обжалваното решение, тя „никога не е твърдяла“, че общите разходи са били най-подходящи. За сметка на това тя само била посочила, че оперативните разходи не са показател за печалбата, подходящ за целите на определянето на възнаграждението на LuxOpCo. В останалата част Комисията просто била приложила логиката, следвана от авторите на Доклада относно трансферното ценообразуване от 2003 г. С други думи, тя била приложила общите разходи за определяне на възнаграждението за LuxOpCo при условията на сделка между несвързани лица единствено поради това, че авторите на Доклада относно трансферното ценообразуване от 2003 г. са направили това.

543 В това отношение следва да се припомни, както бе посочено в точка 125 по-горе, че именно Комисията носи тежестта на доказване относно изпълнението на условията по член 107, параграф 1 ДФЕС. По-специално Комисията трябва да докаже наличието на предимство в полза на предприятието, за което счита, че е бенефициер на държавна помощ. Това предимство трябва да бъде действително.

544 Трябва да се припомни, че в случая въпросът за наличието на предимство предполага да се провери дали дължимото от LuxOpCo на LuxSCS лицензионно възнаграждение, както е посочено във възприетата в разглежданото ДС формула за изчисление, е било в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица. В това отношение Комисията установява грешки при прилагането на МТНП, предложен от Amazon и потвърден в разглежданото ДС. По-точно Комисията установява грешка при избора на показателя за равнището на печалбата, одобрен в разглежданото ДС.

545 Както обаче беше посочено, самото установяване на методологична грешка по принцип не е достатъчно, за да докаже, че данъчно становище е предоставило предимство на определено дружество и следователно да докаже наличието на държавна помощ по смисъла на член 107 ДФЕС. Освен това, както вече бе посочено, Комисията носи тежестта на доказване, че са изпълнени условията за наличие на държавна помощ (вж. т. 125 по-горе).

546 От това следва, че в настоящия случай Комисията е била длъжна да докаже, че установената от нея грешка при избора на показателя е довела не само до различен резултат, но и до намаляване на данъчната тежест на бенефициера на разглежданото ДС. Това предполага да се отговори на въпроса кой показател за равнището на печалбата действително е бил подходящ.

547 Предвид тълкуването, което Комисията е дала в съдебното заседание на съображения 569—574 от обжалваното решение, съгласно което тя е използвала общите разходи не поради това че са представлявали подходящ показател за равнището на печалбата, а само с цел да транспонира „логиката“, стояща в основата на Доклада относно трансферното ценообразуване от 2003 г. (вж. т. 542 по-горе), следва да се констатира, че Комисията не се е опитала да докаже, че това е щяло да бъде възнаграждението, съответстващо на принципа на сделката между несвързани лица, нито a fortiori да докаже дали възнаграждението на LuxOpCo, възприето в разглежданата DFA, е по-ниско от възнаграждението, което LuxOpCo би получавало при условията на сделка между несвързани лица.

548 От това следва, че с втората изложена при условията на евентуалност констатация Комисията не е успяла да докаже наличието на предимство.

549 От съображения за изчерпателност и на второ място, следва да се отбележи, че дори да се счита, че в съображения 569—574 от обжалваното решение Комисията всъщност е приела, че общите разходи са правилният показател за равнището на печалбата (за разлика от обикновеното и лишено от всякаква полза транспониране на логиката, стояща в основата на Доклада относно трансферното ценообразуване от 2003 г.), съображенията в подкрепа на втората изложена при условията на евентуалност констатация за предимството и изводът, изложен от Комисията в съображение 547 от обжалваното решение, не могат да бъдат приети.

550 Всъщност в това отношение следва да се припомни и едновременно с това да се подчертае, че както посочва в съображение 569 от обжалваното решение, Комисията основава втората си направена при условията на евентуалност констатация относно наличието на предимство — и съответно установява, че изборът на оперативните разходи представлява методологична грешка — на тезата, че LuxSCS е изпълнявало уникални и придаващи стойност функции, докато LuxOpCo е изпълнявало само „текущи функции по управление“. Следователно предпоставката, от която изхождат люксембургските данъчни органи, възприета от Комисията в съображение 569 от обжалваното решение, е да се посочи, че LuxOpCo упражнява само ограничени функции на управляващо дружество.

551 От Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г. обаче не следва, че общите разходи са подходящият показател за равнището на печалбата с оглед на заплащане на възнаграждението на управляващо дружество. Тъй като дейността на дадено управляващо дружество е сходна с дейността на предоставящо услуги дружество, чиято стойност не е свързана с обема на продажбите и на покупките на суровини сами по себе си, съгласно Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г. е било възможно да се вземат предвид оперативните разходи на такова предприятие, за да се определи подходящият показател на печалбата, а не общите разходи.

552 В настоящия случай, първо, когато в съображения 572 и 573 от обжалваното решение се позовава на общите разходи — вместо на оперативните разходи — за целите на изчисляване на възнаграждението на LuxOpCo, Комисията всъщност изхожда от предпоставката, която сама е определила в съображение 569 от обжалваното решение.

553 Всъщност, противно на посочения в съображение 569 от обжалваното решение подход, съгласно който LuxOpCo се счита за дружество, изпълняващо „функции по управление“, съдържащата се в съображение 572 от обжалваното решение преценка се основава на идеята, че LuxOpCo е „предприятие за продажба на дребно“. При по-задълбочено разглеждане се установява, че Комисията е предпочела да избере общите разходи, тъй като LuxOpCo било търговец на дребно, а не защото е било дружество, изпълняващо „функции по управление“. С оглед на посочената в съображение 569 от обжалваното решение предпоставка Комисията е трябвало да се опита да установи показателя за равнището на печалба на управляващо дружество, а не този на предприятие, което упражнява дейност като търговец на дребно.

554 Второ, принципно що се отнася до управляващите дружества, както следва от точка 551 по-горе, съгласно Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г. не е сигурно, че общите разходи представляват подходящ показател за равнището на печалбата.

555 Разбира се, не може изначално да се изключи възможността, когато става въпрос за конкретно управляващо дружество, по специфични за него причини подходящият показател за равнището на печалбата му действително да са общите разходи. Комисията обаче не обяснява причината, която би могла да обоснове защо общите разходи са били избрани като подходящ показател за равнището на печалбата в особения случай на LuxOpCo, в качеството му на управляващо дружество.

556 Трето, ако следва да се възприеме, че изборът на общите разходи като показател за равнището на печалбата е най-подходящият за положението на LuxOpCo в качеството му на търговец на дребно (вж. съображение 572 от обжалваното решение), налага се изводът, че Комисията изобщо не е анализирала проблематиката относно избора на показател за печалбата, подходящ за LuxOpCo в качеството му на организатор на електронен пазар (marketplace) за продавачи, които са трети лица. Освен това, що се отнася до собствените продажби, Комисията не е разгледала въпроса доколко общите разходи биха били подходящ показател за равнището на печалбата, що се отнася до дейността на LuxOpCo в качеството му на онлайн търговец на дребно.

557 В това отношение следва да се припомни, че в отговора си на писмен въпрос на Общия съд Комисията посочва, че използването на марж върху оперативните разходи — а не на общите разходи — като показател за равнището на печалбата за дейностите по дистрибуция е допустимо, когато тестваната страна действа като посредник и не излага на риск собствения си капитал по-специално поради закупуването на препродадените стоки. В това отношение Комисията се основава на точки 2.101 и 2.102 от Насоките на ОИСР в редакцията им от 2010 г., които обаче не са относими в настоящия случай.

558 Ако е трябвало да се приеме, че подобно предложение е следвало от Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г. и е било релевантно в настоящия случай, следва да се констатира, че от гледна точка на продавачите — трети страни, LuxOpCo е имало само ролята на посредник между тях и потребителите в качеството му на организатор на електронен пазар и че то не е рискувало собствения си капитал във връзка с реализираните продажби от продавачите, които са трети страни.

559 Накрая, ако трябва да се приеме, че Комисията е имала основания да счита, че общите разходи са правилният показател за LuxOpCo в качеството му на онлайн търговец на дребно, предвид факта, че това дружество е използвало технологиите в рамките на дейностите по продажба на дребно, и по-специално технологиите, свързани с автоматичното определяне на цените, изборът на общите разходи като показател за равнището на печалбата за LuxOpCo би наложил намаляване на ставката, която следва да се приложи, за да се отчетат разликите между структурата на разходите на LuxOpCo и структурата на разходите на търговците на дребно.

560 От своя страна Комисията не е предвидила, а още по-малко е извършила такива корекции.

561 На второ място, съгласно таблица 20 от обжалваното решение възнаграждението на LuxOpCo, изчислено при прилагане на маржа от [*поверително*] % върху общите разходи на LuxOpCo, е възлизало на сума между два и три милиарда евро.

562 В съдебното заседание Amazon твърди, без това да се оспорва от Комисията, че изчисленото от Комисията възнаграждение на LuxOpCo надвишава „общата печалба“, генерирана в Съюза, която според него възлиза на сума между 1 милиард и 1,5 милиарда. Изчисленото от Комисията възнаграждение в рамките на втората констатация, направена при условията на евентуалност, се равнявало на два пъти стойността на цялата получена в Европа печалба на групата Amazon и съответно не било реалистично. Важно е обаче да се отбележи, че както е видно от приложение C1 към дело T-318/18, на което Amazon се позовава в съдебното заседание, сумата между 1 и 1,5 милиарда евро не съответства единствено на счетоводната печалба на LuxOpCo за разглеждания период, а на консолидираната печалба на LuxSCS и на LuxOpCo, като съответно се извършва приспадане на сумите, изплатени от LuxSCS по силата на СПР и на Споразумението за изкупуване.

563 При всички положения от сравнението между възнаграждението на LuxOpCo, изчислено при прилагане на ставка в размер на [*поверително*] % от общите разходи за всяка година от разглеждания период, съдържащо се в последния ред на таблица 20 от обжалваното решение, и резултата от дейността (оперативната печалба) на LuxOpCo за същите години, както е посочено от Комисията в осма линия на таблица 2 от обжалваното решение, е видно, че възнаграждението на LuxOpCo, изчислено в приложение на втората констатация за наличие на предимство, направена при условията на евентуалност, би било по-голямо от оперативната му печалба за 2012 и 2013 година. Такъв резултат обаче явно се различава от резултата, съответстващ на принципа на сделката между несвързани лица.

564 От изложеното по-горе следва, че прилагането на ставка в размер на [*поверително*] % към общите разходи на LuxOpCo, на което се основава втората констатация, направена при условията на евентуалност, не води до надеждни резултати за изчисляването на възнаграждението на LuxOpCo за целия разглеждан период. Следователно не става въпрос за резултат, съответстващ на възнаграждение съгласно принципа на сделката между несвързани лица, поради което трябва да се направи извод, че това изчисление, осъществено от Комисията в рамките на втората ѝ направена при условията на евентуалност констатация, не позволява да се докаже, че LuxOpCo е получило предимство поради избора на оперативните разходи като показател за равнището на печалбата, одобрен от разглежданото ДС.

565 Ето защо следва да се уважат основанията и доводите на Великото херцогство Люксембург и на Amazon, с които се цели да се постави под въпрос основателността на втората изложена при условията на евентуалност констатация за наличие на предимство.

г) По третата изложена при условията на евентуалност констатация относно наличието на предимство

566 В рамките на третото оплакване от втората част на първото основание по дело T-816/17 и на петото основание по дело T-318/18 Великото херцогство Люксембург и Amazon оспорват третата изложена при условията на евентуалност констатация на Комисията относно наличието на данъчно предимство в полза на LuxOpCo (раздел 9.2.2.3 от обжалваното решение).

567 Както бе посочено в точка 68 по-горе, в рамките на третата си изложена при условията на евентуалност констатация Комисията по същество приема, че включването на таван, по силата на който възнаграждението на LuxOpCo не може да надвишава 0,55 % от годишните му продажби, в рамките на метода за определяне на трансферните цени, не е подходящо и предоставя предимство на LuxOpCo, тъй като води до намаляване на облагаемия му доход.

568 По-конкретно Комисията констатира, че през данъчните 2006 г., 2007 г., 2011 г., 2012 г. и 2013 г. данъчната администрация е приела данъчни декларации, в които облагаемият доход на LuxOpCo се е определял в зависимост от тавана в размер на 0,55 % от годишните му продажби.

569 Комисията посочва, че нито Докладът относно трансферното ценообразуване от 2003 г., нито анализите ex post, нито доводите, изложени от Великото херцогство Люксембург и Amazon в административното производство, обосновават предвиждането на такъв таван (съображения 576 и 577 от обжалваното решение). В съображение 577 от обжалваното решение тя посочва, че прилагането на тавана представлява допълнително намаляване, което се добавя към неправилното прилагане на маржа по отношение на оперативните разходи, и съответно не може да се помести в интервал, съответстващ на принципа на сделката между несвързани лица.

570 Според Великото херцогство Люксембург и Amazon Комисията погрешно е приела, че предвиждането на таван предоставя предимство на LuxOpCo.

571 От една страна, те изтъкват, че предвиждането на таван има за цел да принуди LuxOpCo да функционира ефикасно и да намали разходите си. От друга страна, те подчертават, че във всички случаи прилагането на тавана никога не е водело до възнаграждение на LuxOpCo извън интервала, съответстващ на сделката между несвързани лица, което се доказвало от Доклада относно трансферното ценообразуване от 2017 г.

572 Комисията оспорва тези доводи.

573 В това отношение тя изтъква, че механизмът за използване на долен праг и на таван не е предвиден в Насоките на ОИСР и не намира никаква обосновка от гледна точка на трансферните цени. Освен това тя добавя, че противно на твърденията на Великото херцогство Люксембург и на Amazon, прилагането на подобен механизъм не е обосновано от целта да се гарантира ниско и стабилно възнаграждение на LuxOpCo, доколкото самата цел на МТНП е именно да гарантира такова възнаграждение на страната, към която се прилага.

574 Преди всичко е важно да се отбележи, както впрочем потвърждава Комисията в отговорите си на писмените въпроси на Общия съд, че третата изложена при условията на евентуалност констатация е независима и отделна от втората. Всъщност, както е видно от последното изречение на съображение 575 от обжалваното решение, в рамките на тази трета констатация Комисията изхожда от предпоставката, че оперативните разходи могат да се използват като показател за равнището на печалбата.

575 Както Комисията правилно отбелязва в обжалваното решение и в писмените си изявления, механизмът на прилагане на долен праг и на таван не намира никаква обосновка или икономическа рационалност. Трудно може да се приеме, че при пазарни условия предприятие приема ограничаване на размера на възнаграждението му до процент от годишните му продажби. Освен това МТНП позволява да се гарантира ниско, но стабилно възнаграждение, без да е необходим механизъм за определяне на долен праг и таван. Подобен механизъм не е предвиден и в Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г. Всъщност МТНП предполага само да се посочи показател за печалбата и размер на маржа.

576 Следователно Комисията правилно е приела, че включването на такъв таван представлява методологична грешка.

577 Сама по себе си тази констатация обаче не е достатъчна, за да се установи наличието на предимство.

578 Всъщност се налага изводът, че за всяка година на прилагане на разглежданото ДС, дори след прилагане на механизма за определяне на таван, възнаграждението на LuxOpCo остава в диапазона, съответстващ на принципа на сделката между несвързани лица, изчислен въз основа на Доклада относно трансферните цени от 2003 г., т.е. между [*поверително*] % и [*поверително*] % от оперативните разходи. Впрочем Комисията не оспорва тази констатация.

579 Както всъщност самата Комисия обяснява в съдебното заседание, тъй като възнаграждението попада в интерквартилния интервал, като цяло то трябва да се счита за съответстващо на принципа на сделката между несвързани лица.

580 Разбира се, Комисията уточнява, че такъв извод не може да се направи, когато сходните предприятия, с оглед на които е изчислен този интервал, не са били правилно подбрани.

581 При все това, в рамките на третата изложена при условията на евентуалност констатация Комисията не поставя под въпрос интервала, съответстващ на принципа на сделката между несвързани лица, нито избора на сходните предприятия, въз основа на който е изчислен този интервал.

582 Всъщност в съображение 575 от обжалваното решение Комисията упреква люксембургските органи, че са приели, че облагаемият доход на LuxOpCo се определя чрез прилагането на тавана, „вместо да се установи на [*поверително*] % от оперативните му разходи“. Налага се изводът, че в рамките на третата изложена при условията на евентуалност констатация Комисията не поставя под въпрос процента на възвращаемост, въз основа на който тя се прилага, а само тавана като такъв.

583 Освен това, от една страна, от съображения 575—578 от обжалваното решение не следва, че Комисията е оспорила интервала, съответстващ на принципа на сделката между несвързани лица, изчислен в Доклада относно трансферната цена от 2003 г., който е между [*поверително*] и [*поверително*] % от оперативните разходи. Всъщност, макар в съображение 577 от обжалваното решение Комисията да отбелязва, че в хода на административното производство Великото херцогство Люксембург и Amazon са посочили, че облагаемият доход на LuxOpCo никога не е излизал от интервала, съответстващ на принципа на сделката между несвързани лица, тя не е оспорила самия интервал, а само е твърдяла, че прилагането на тавана представлява допълнително намаление спрямо установеното в рамките на втората направена при условията на евентуалност констатация. Както обаче бе констатирано в точка 574 по-горе, втората и третата констатация, направени при условията на евентуалност, са отделни и самостоятелни.

584 От друга страна, в съображения 575—578 от обжалваното решение Комисията не оспорва и избора на сходните предприятия, използвани при изчисляването на интервала, съответстващ на принципа на сделката между несвързани лица. Съображение 571 от обжалваното решение, в което Комисията изтъква грешка при избора на сходните предприятия, спада към втората констатация, направена при условията на евентуалност. Както обаче бе посочено в точка 574 по-горе, третата изложена при условията на евентуалност констатация е отделна и независима от останалите констатации.

585 С оглед на гореизложеното следва да се приеме, че колкото и да е неподходящ механизмът за определяне на таван и въпреки обстоятелството, че не е предвиден в Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г., Комисията не е доказала, че този механизъм е имал отражение върху съответствието на лицензионното възнаграждение, платено от LuxOpCo на LuxSCS, с принципа на сделката между несвързани лица.

586 Следователно сама по себе си констатацията, че за 2006 г., 2007 г., 2011 г., 2012 г. и 2013 г. е бил приложен таван, не е достатъчна, за да се установи, че полученото за тези години възнаграждение на LuxOpCo не съответства на приближение до пазарен резултат.

587 Всъщност в най-добрия случай Комисията е посочила методологична грешка при изчисляването на възнаграждението на LuxOpCo, но не е успяла да докаже, че тази грешка е довела до изкуствено намаляване на възнаграждението на LuxOpCo в такива пропорции, че това равнище на възнаграждението не би могло да бъде наблюдавано при пазарни условия.

588 При тези обстоятелства следва да се приеме, че с третата изложена при условията на евентуалност констатация Комисията не е доказала наличието на предимство за LuxOpCo.

589 Ето защо следва да се уважат основанията и доводите на Великото херцогство Люксембург и на Amazon, с които се оспорва третата изложена при условията на евентуалност констатация за наличие на предимство.

590 Поради това от всичко гореизложено следва, че с нито една от констатациите, изложени в обжалваното решение, Комисията не е успяла да докаже надлежно наличието на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. Ето защо обжалваното решение следва да бъде отменено изцяло, без да е необходимо да бъдат разглеждани останалите основания, повдигнати от Великото херцогство Люксембург и от Amazon.

По съдебните разноски

591 Съгласно член 134, параграф 1 от Процедурния правилник загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. След като Комисията е загубила делото, тя следва да бъде осъдена да понесе направените от нея съдебни разноски, както и тези на Великото херцогство Люксембург и на Amazon, в съответствие с исканията на последните.

592 В съответствие с член 138, параграф 1 от Процедурния правилник Ирландия понася направените от нея съдебни разноски.

По изложените съображения

ОБЩИЯТ СЪД (седми разширен състав)

реши:

1) Съединява дела T-760/17 и T-636/18 за целите на настоящото съдебно решение.

2) Отменя Решение (ЕС) 2018/859 на Комисията от 4 октомври 2017 година относно държавна помощ SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN), приведена в действие от Люксембург в полза на Amazon.

3) Европейската комисия понася направените от нея съдебни разноски, както и тези на Великото херцогство Люксембург, на Amazon.com, Inc. и на Amazon EU Sàrl.

4) Ирландия понася направените от нея съдебни разноски.

van der Woude Tomljenović Marcoulli

Обявено в открито съдебно заседание в Люксембург на 12 май 2021 година.

Подписи

Съдържание

I. Обстоятелствата по спора 2

А. По разглежданото данъчно становище (ДС) 3

Б. Административното производство пред Комисията 4

В. По обжалваното решение 5

1. Относно представянето на фактическия и правен контекст 5

а) По представянето на групата Amazon 5

б) Относно представянето на разглежданото ДС 7

в) По представянето на приложимата национална правна уредба 8

г) По представянето на рамката на ОИСР относно трансферното ценообразуване 9

2. По преценката на разглежданото ДС 9

а) По анализа за наличие на предимство 10

1) По основната констатация за наличието на предимство 11

2) По констатациите относно наличието на предимство, направени при условията на евентуалност 13

б) По избирателността на спорната мярка 13

в) По идентифицирането на бенефициера на помощта 13

II. Производството и исканията на страните 14

А. В производството по дело T-816/17 14

1. По съдебния състав и по разглеждането с предимство 14

2. По встъпването 14

3. По исканията за поверително третиране 14

4. По исканията на страните 15

Б. По производството по дело T-318/18 15

1. По съдебния състав и по разглеждането с предимство 15

2. По исканията за поверително третиране 16

3. По исканията на страните 16

В. Относно съединяването на делата и устната фаза на производството 16

III. От правна страна 17

А. По съединяването на дела T-816/17 и T-318/18 за целите на съдебния акт, с който се слага край на производството 17

Б. По изтъкнатите основания и доводи 17

1. Предварителни бележки 18

а) Относно определянето на условията за прилагане на член 107, параграф 1 ДФЕС в контекста на националните данъчни мерки 18

б) Относно доказателствената тежест 20

в) Относно интензитета на упражнявания от Общия съд контрол 21

2. По основанията и доводите, с които се оспорва основната констатация за наличие на предимство 22

а) По допустимостта на някои доводи на Ирландия относно наличието на предимство 22

б) По състоятелността на основанията и доводите на Великото херцогство Люксембург и на Amazon, отнасящи се до основната констатация за наличие на предимство 23

1) Относно релевантността във времето на някои насоки на ОИСР, използвани от Комисията за целите на прилагането на МТНП 24

2) По твърдените грешки, допуснати от Комисията при прилагането на МТНП в обжалваното решение 26

i) По функционалния анализ и избора на LuxSCS като подлежаща на тестване страна от Комисията 27

– Относно функциите и активите на LuxSCS 29

– По поетите от LuxSCS рискове 38

– Извод относно функционалния анализ на LuxSCS и значението на този извод за избора на това дружество като проверявана страна 40

ii) По изчисленото от Комисията възнаграждение за LuxSCS, изхождайки от предпоставката, че то е страната, която подлежи на проверка 41

– По първия компонент от дължимото на LuxSCS лицензионно възнаграждение (разходи за изкупуване и разходи по СПР) 42

– По втория компонент на възнаграждението на LuxSCS (разходи за запазване) 46

3) Заключение по основната констатация 48

3. По основанията и доводите, с които се оспорва обосновката относно наличието на предимство, изложена при условията на евентуалност 49

а) Предварителни бележки по трите констатации, изложени при условията на евентуалност 50

б) По първата изложена при условията на евентуалност констатация относно наличието на предимство 51

1) По упражняването от LuxOpCo на т.н. „уникални и придаващи стойност“ функции 53

i) По функциите, упражнявани от LuxOpCo по отношение на нематериалните активи (раздел 9.2.1.2.1 и съображения 449—472 от обжалваното решение) . 55

– По естеството на лиценз, предоставен на LuxOpCo (съображение 450 от обжалваното решение) 57

– Относно EU IP Steering Committee (съображения 452—455 от обжалваното решение) 58

– По функциите на LuxOpCo, свързани с развитието на технологията 60

– Относно данните на клиентите (съображения 466—468 от обжалваното решение) 65

– По „марката Amazon“ (съображения 469—472 от обжалваното решение). 66

ii) По функциите, изпълнявани от LuxOpCo в рамките на дейностите на групата Amazon в Европа по продажба на дребно и по предоставяне на услуги (раздел 9.2.1.2.2 и съображения 473—499 от обжалваното решение) . 68

– По асортимента (съображения 479—489 от обжалваното решение) 69

– По цените (съображения 490—493 от обжалваното решение) 70

– Относно „удобството при ползване“ (съображения 494—499 от обжалваното решение) 71

iii) Относно активите, използвани от LuxOpCo (съображения 500—505 от обжалваното решение) 72

iv) Относно рисковете, поети от LuxOpCo (съображения 506—517 от обжалваното решение) 73

v) Заключение от функционалния анализ на LuxOpCo 74

2) Относно избора на метод 75

3) Относно доказването, че възнаграждението на LuxOpCo е трябвало да бъде по-високо поради използването на метода на разпределяне на печалбата (прилагане на анализа на приноса) 77

в) По втората констатация, направена при условията на евентуалност, относно наличието на предимство 82

г) По третата изложена при условията на евентуалност констатация относно наличието на предимство 86

По съдебните разноски 89