Zbornik sudske prakse

PRESUDA OPĆEG SUDA (sedmo prošireno vijeće)

12. svibnja 2021.*

„Državne potpore – Potpora koju je proveo Luksemburg za društvo Amazon – Odluka kojom se potpora proglašava nespojivom s unutarnjim tržištem i nezakonitom te se nalaže njezin povrat – Obvezujuće porezno mišljenje (*tax ruling*) – Transferna cijena – Selektivna porezna prednost – Metoda određivanja transfernih cijena – Funkcionalna analiza”

U predmetima T-816/17 i T-318/18,

Veliko Vojvodstvo Luksemburg, koje zastupa T. Uri, u svojstvu agenta, uz asistenciju D. Waelbroecka, A. Steichena i J. Brackera, odvjetnika,

tužitelj u predmetu T-816/17,

koje podupire

Irska, koju zastupaju J. Quaney i A. Joyce, u svojstvu agenata, uz asistenciju P. Gallaghera, *SC*, B. Dohertyja, *barrister*, i S. Kingston, *SC*,

intervenijent u predmetu T-816/17,

Amazon EU Sàrl, sa sjedištem u Luxembourgu (Luksemburg),

Amazon.com, Inc., sa sjedištem u Seattleu, Washington (Sjedinjene Američke Države),

koje zastupaju D. Paemen, M. Petite i A. Tombiński, odvjetnici,

tužitelji u predmetu T-318/18,

protiv

Europske komisije, koju zastupaju, u predmetu T-816/17, P. Stancanelli, P.-J. Loewenthal i F. Tomat, u svojstvu agenata, uz asistenciju M. Chammas, odvjetnice, i, u predmetu T-318/18, P.-J. Loewenthal i F. Tomat,

tuženika,

povodom zahtjevâ na temelju članka 263. UFEU-a radi poništenja Odluke Komisije (EU) 2018/859 od 4. listopada 2017. o državnoj potpori SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) koju je proveo Luksemburg za društvo Amazon (SL 2018., L 153, str. 1.),

* Jezici postupka: engleski i francuski

OPĆI SUD (sedmo prošireno vijeće),

u sastavu: M. van der Woude, predsjednik, V. Tomljenović (izvjestiteljica) i A. Marcoulli, suci,

tajnik: S. Spyropoulos, administratorica,

uzimajući u obzir pisani dio postupka i nakon rasprave održane 5. i 6. ožujka 2020.,

donosi sljedeću

Presudu

I. Okolnosti spora

1 Amazon.com, Inc., čije je sjedište u Sjedinjenim Američkim Državama, i poduzeća koja su pod njegovom kontrolom (u daljnjem tekstu zajedno nazvani: grupa Amazon) obavljaju internetske djelatnosti, a osobito transakcije maloprodaje i pružanje različitih usluga na internetu. U tu svrhu grupa Amazon upravlja s nekoliko internetskih stranica na različitim jezicima Europske unije, među kojima su amazon.de, amazon.fr, amazon.it i amazon.es.

2 Prije svibnja 2006. europske djelatnosti grupe Amazon vodile su se iz Sjedinjenih Američkih Država. Konkretno, djelatnosti maloprodaje i usluga na europskim internetskim stranicama obavljala su dva subjekta sa sjedištem u Sjedinjenim Američkim Državama, tj. Amazon.com International Sales, Inc. (u daljnjem tekstu: AIS) i Amazon International Marketplace (u daljnjem tekstu: AIM) kao i drugi subjekti sa sjedištem u Francuskoj, Njemačkoj i Ujedinjenoj Kraljevini.

3 Restrukturiranje djelatnosti grupe Amazon u Europi bilo je planirano za 2003. To restrukturiranje, koje je stvarno provedeno 2006. (u daljnjem tekstu: restrukturiranje iz 2006.), sastojalo se od osnivanja dvaju društava sa sjedištem u Luxembourgu (Luksemburg). Konkretno, bila je riječ, s jedne strane, o društvu Amazon Europe Holding Technologies SCS (u daljnjem tekstu: LuxSCS), jednostavnom komanditnom društvu čiji su članovi bila američka poduzeća i, s druge strane, društvu Amazon EU Sàrl (u daljnjem tekstu: LuxOpCo), koje je, poput LuxSCS-a, imalo svoje sjedište u Luksemburgu.

4 LuxSCS najprije je sklopio nekoliko sporazuma s određenim subjektima grupe Amazon sa sjedištem u Sjedinjenim Američkim Državama, tj.:

– sporazume o licenciji i ustupu za već postojeća prava intelektualnog vlasništva (License and Assignment Agreements For Preexisting Intellectual Property, u daljnjem tekstu zajedno: Sporazum o ulasku) s društvom Amazon Technologies, Inc. (u daljnjem tekstu: ATI), subjektom grupe Amazon sa sjedištem u Sjedinjenim Američkim Državama;

– Sporazum o podjeli troškova (u daljnjem tekstu: SPT) sklopljen 2005. s društvima ATI i A 9.com, Inc. (u daljnjem tekstu: A 9), subjektom grupe Amazon sa sjedištem u Sjedinjenim Američkim Državama. LuxSCS je na temelju Sporazuma o ulasku i SPT-a stekao pravo korištenja određenim pravima intelektualnog vlasništva i njihovim „izvedenim djelima”, koje su držali i razvili A 9 i ATI. Nematerijalna sredstva iz SPT-a sastojala su se uglavnom od triju kategorija intelektualnog vlasništva, tj. tehnologije, podataka o klijentima i žigova. Na temelju SPT-a i Sporazuma o ulasku LuxSCS također je mogao dati nematerijalnu imovinu u podlicenciju, među ostalim, s ciljem iskorištavanja europskih internetskih stranica. U zamjenu za ta prava LuxSCS je morao izvršiti plaćanja za ulazak i platiti svoj godišnji udio u troškovima povezanima s programom razvoja iz SPT-a.

5 Kao drugo, LuxSCS je s društvom LuxOpCo sklopio Sporazum o licenciranju, koji je stupio na snagu 30. travnja 2006., a koji se odnosio na gore navedenu nematerijalnu imovinu (u daljnjem tekstu: Sporazum o licenciranju). LuxOpCo je na temelju njega dobio pravo korištenja nematerijalnom imovinom u zamjenu za plaćanje naknade LuxSCS-u (u daljnjem tekstu: naknada).

6 Naposljetku, LuxSCS sklopio je Sporazum o licenciranju i ustupu prava intelektualnog vlasništva s društvima Amazon.co.uk Ltd, Amazon.fr SARL i Amazon.de GmbH, na temelju kojeg je LuxSCS na europskim internetskim stranicama dobio određene žigove i prava intelektualnog vlasništva.

7 Grupa Amazon bila je 2014. drugi put restrukturirana i postojeći ugovorni odnos između LuxSCS-a i LuxOpCo-a više se nije primjenjivao.

A. Sporno porezno rješenje

8 U pripremi restrukturiranja iz 2006. Amazon.com i jedan porezni savjetnik dopisima od 23. i 31. listopada 2003. zatražili su od luksemburške porezne uprave donošenje poreznog rješenja kojim se potvrđuje tretman prema LuxOpCo-u i LuxSCS-u za potrebe luksemburškog poreza na dobit društava.

9 Dopisom od 23. listopada 2003. Amazon.com zatražio je da se odobri izračun stope naknade koju je LuxOpCo trebao platiti LuxSCS-u od 30. travnja 2006. Taj se zahtjev društva Amazon.com temeljio na izvješću o transfernim cijenama koje su pripremili njegovi porezni savjetnici (u daljnjem tekstu: izvješće o transfernim cijenama iz 2003.). Autori tog izvješća u biti su predlagali metodu određivanja transfernih cijena koja je, prema njihovu mišljenju, omogućavala određivanje poreznog duga na dobit društava koji je LuxOpCo trebao platiti Luksemburgu. Konkretno, društvo Amazon.com dopisom od 23. listopada 2003. zatražilo je potvrdu činjenice da je metodom određivanja transfernih cijena za potrebe određivanja godišnje stope naknade koju je LuxOpCo trebao platiti LuxSCS-u na temelju Sporazuma o licenciranju, kako je proizlazila iz izvješća o transfernim cijenama iz 2003., LuxOpCo-u dodijeljena „odgovarajuća i prihvatljiva dobit" s obzirom na politiku u području transfernih cijena te članak 56. i članak 164. stavak 3. Zakona od 4. prosinca 1967. o porezu na dobit, kako je izmijenjen (u daljnjem tekstu: ZPD). Metoda izračuna naknade koju LuxOpCo treba platiti LuxSCS-u iz dopisa od 23. listopada 2003. opisana je na sljedeći način:

„1. izračunati i dodijeliti društvu LuxOpCo ‚povrat društva LuxOpCO' koji je jednak nižem od sljedeća dva iznosa: (a) [*povjerljivo*] [1] % ukupnih operativnih rashoda društva LuxOpCo u EU-u za tu godinu i (b) ukupne operativne dobiti u EU-u koja se u toj godini može pripisati europskim web-mjestima;

2. licencijska naknada jednaka je operativnoj dobiti u EU-u umanjenoj za povrat društva LuxOpCo, pod uvjetom da licencijska naknada nije manja od nule;

3. iznos tantijema za predmetnu godinu jednak je licencijskoj naknadi podijeljenoj s ukupnim prihodom u EU-u za tu godinu;

4. neovisno o navedenom, iznos povrata društva LuxOpCO za bilo koju godinu nije niži od 0,45 % prihoda u EU-u i nije veći od 0,55 % prihoda u EU-u;

5. (a) ako je povrat društva LuxOpCo utvrđen pod 1. korakom niži od 0,45 % prihoda u EU-u, taj se povrat prilagođava na iznos koji je jednak nižem od sljedeća dva iznosa: i. 0,45 % prihoda ili operativne dobiti u EU-u ili ii. operativne dobiti u EU-u;
   (b) ako je povrat društva LuxOpCo utvrđen pod 1. korakom veći od 0,55 % prihoda u EU-u, taj se povrat prilagođava na iznos koji je jednak nižem od sljedeća dva iznosa: i. 0,55 % prihoda u EU-u ili ii. operativne dobiti u EU-u."

1 Povjerljivi podaci su skriveni.

10 Dopisom od 31. listopada 2003., koji je sastavio jedan drugi porezni savjetnik, Amazon.com zatražio je potvrdu poreznog tretmana za LuxSCS, za njegove partnere sa sjedištem u Sjedinjenim Američkim Državama i za dividende koje je LuxOpCo primio u okviru te strukture. U tom se dopisu objašnjava da društvo LuxSCS, kao jednostavno komanditno društvo, nije porezni subjekt odvojen od svojih partnera i stoga ne podliježe plaćanju ni poreza na dobit ni poreza na bogatstvo u Luksemburgu.

11 Dana 6. studenoga 2003. Administration des contributions directes du Grand-Duché de Luxembourg (Uprava za izravne poreze Velikog Vojvodstva Luksemburga; u daljnjem tekstu: luksemburška porezna uprava ili luksemburška porezna tijela) uputio je društvu Amazon.com dopis (u daljnjem tekstu: sporno porezno rješenje) koji djelomično glasi kako slijedi:

„[...] Poštovani,

Nakon što sam proučio sadržaj dopisa od 31. listopada 2003., koji mi je uputio [Vaš porezni savjetnik], i Vašeg dopisa od 23. listopada 2003., kojim se iznosi Vaše stajalište o poreznom tretmanu u Luksemburgu u okviru Vaših budućih djelatnosti, sa zadovoljstvom Vas obavješćujem da mogu odobriti sadržaj dvaju dopisa. […]”

12 Na zahtjev društva Amazon.com luksemburška porezna uprava produljila je valjanost spornog poreznog rješenja u 2010. te ga je stvarno primjenjivala do lipnja 2014., kad je izmijenjena europska struktura grupe Amazon. Stoga se sporno porezno rješenje primjenjivalo od 2006. do 2014. (u daljnjem tekstu: razmatrano razdoblje).

B. Upravni postupak pred Komisijom

13 Europska komisija je 24. lipnja 2014. od Velikog Vojvodstva Luksemburga zatražila da joj dostavi informacije o poreznim rješenjima koja su odobrena grupi Amazon. Dana 7. listopada 2014. objavila je odluku o pokretanju službenog istražnog postupka u smislu članka 108. stavka 2. UFEU-a.

14 U okviru tako započete istrage Komisija je od Velikog Vojvodstva Luksemburga i društva Amazon.com zatražila različite informacije. Među odgovorima na zahtjeve za pružanje informacija Amazon.com je podnio presliku mišljenja United States Tax Courta (Savezni porezni sud Sjedinjenih Američkih Država) od 23. ožujka 2017. (u daljnjem tekstu: mišljenje Saveznog poreznog suda Sjedinjenih Američkih Država), koje je doneseno povodom tužbe koju je podnio Internal Revenue Service (Porezna uprava savezne vlade, Sjedinjene Američke Države, IRS) o iznosu plaćanja povezanih sa sporazumima navedenima u točki 4. ove presude.

15 Osim toga, Amazon.com je Komisiji podnio novo izvješće o transfernim cijenama koje je sastavio jedan porezni savjetnik, čiji je cilj *a posteriori* provjeriti je li naknada koju je LuxOpCo platio LuxSCS-u, u skladu sa spornim poreznim rješenjem, bila u skladu s tržišnim uvjetima (u daljnjem tekstu: izvješće o transfernim cijenama iz 2017.).

C. Pobijana odluka

16 Komisija je 4. listopada 2017. donijela Odluku (EU) 2018/859 o državnoj potpori SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) koju je proveo Luksemburg za društvo Amazon (SL 2018., L 153, str. 1.; u daljnjem tekstu: pobijana odluka).

17 Članak 1. te odluke djelomično glasi:

18 „[Sporno] [p]orezno rješenje od 6. studenoga 2003., kojim je Luksemburg odobrio sustav određivanja transfernih cijena [...] na temelju kojeg je društvo [LuxOpCo] procjenjivalo svoju obvezu plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava u Luksemburgu od 2006. do 2014., i naknadno prihvaćanje godišnje prijave poreza na dobit na temelju tog rješenja čine potporu [...]”

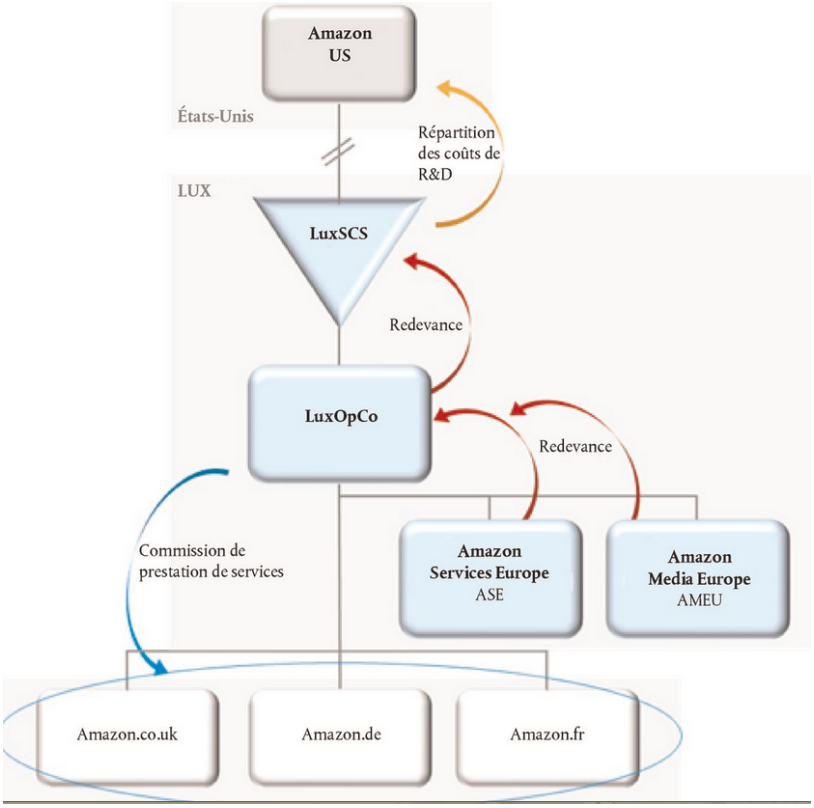
1. Prikaz činjeničnog i pravnog konteksta

19 U odjeljku 2. pobijane odluke, naslovljenom „Činjenični i pravni kontekst”, Komisija je, među ostalim, izradila prikaz grupe Amazon, spornog poreznog rješenja, primjenjivog nacionalnog pravnog okvira te smjernice o transfernim cijenama.

a) Prikaz grupe Amazon

20 Što se tiče prikaza grupe Amazon, Komisija je opisala njezine djelatnosti u vezi s maloprodajom i uslugama kao i njezinu strukturu u mjeri u kojoj je to relevantno za pobijanu odluku.

21 Komisija je europsku strukturu grupe Amazon za razmatrano razdoblje opisala na sljedeći način:



22 Kao prvo, što se tiče LuxSCS-a, Komisija je istaknula da to društvo nije imalo nikakvu fizičku prisutnost niti ijednog zaposlenika u Luksemburgu. Prema Komisijinu mišljenju, tijekom predmetnog razdoblja društvo LuxSCS funkcioniralo je isključivo kao holding društvo s nematerijalnom imovinom za poslovanje društva Amazon u Europi, za koje je kao glavni subjekt bilo odgovorno društvo LuxOpCo. Međutim, navela je da je LuxSCS također odobrio zajmove unutar grupe nekolicini subjekata grupe Amazon. Komisija je osim toga pojasnila da je LuxSCS bio stranka nekoliko sporazuma unutar grupe sklopljenih s društvima ATI, A 9 i LuxOpCo (vidjeti točke 3. i 5. ove presude).

23 Kao drugo, što se tiče društva LuxOpCo, Komisija je posebno naglasila činjenicu da je ono tijekom razmatranog razdoblja bilo društvo kći u punom vlasništvu LuxSCS-a.

24 Prema Komisijinu mišljenju, počevši od restrukturiranja europskih djelatnosti grupe Amazon iz 2006., LuxOpCo je obavljao funkcije sjedišta grupe Amazon u Europi te je bio glavni operater djelatnosti maloprodaje na internetu i usluga grupe Amazon u Europi koje se obavljaju preko europskih internetskih stranica. Komisija je navela da je u tom svojstvu LuxOpCo morao upravljati donošenjem odluka koje se odnose na djelatnosti maloprodaje i usluga koje se obavljaju preko europskih internetskih stranica te upravljati ključnim fizičkim komponentama djelatnosti maloprodaje. Osim toga, u svojstvu službenog prodavatelja zaliha grupe Amazon u Europi LuxOpCo je također bio odgovoran za upravljanje zalihama na europskim internetskim stranicama. On je bio vlasnik navedenih zaliha i preuzeo je njihove rizike i gubitke. Osim toga, Komisija je pojasnila da je LuxOpCo u svojim financijskim izvještajima zabilježilo prihod od prodaje proizvoda i od usluga izvršenja narudžbi. Naposljetku, LuxOpCo je također obavljao dužnost upravljanja riznicom europskih djelatnosti grupe Amazon.

25 Nadalje, Komisija je navela da je LuxOpCo držao udjele u društvu Amazon Services Europe (u daljnjem tekstu: ASE) i društvu Amazon Media Europe (u daljnjem tekstu: AMEU), dvama subjektima grupe Amazon rezidentnima u Luksemburgu, kao i u društvima kćerima društva Amazon.com koja su osnovana u Ujedinjenoj Kraljevini, Francuskoj i Njemačkoj (u daljnjem tekstu: europska povezana društva), koja su pružala različite usluge unutar grupe u potporu djelatnostima društva LuxOpCo. Tijekom razmatranog razdoblja društvo ASE upravljalo je uslugom grupe Amazon za treće prodavatelje u Uniji, nazvanom „MarketPlace”. AMEU je pak upravljao „digitalnim djelatnostima” grupe Amazon u Uniji, poput prodaje MP3-a i digitalnih knjiga. Europska povezana društva pružala su usluge za korištenje europskim internetskim stranicama.

26 Usto, Komisija je istaknula da je tijekom razmatranog razdoblja LuxOpCo s ASE-om i AMEU-om, koji su bili rezidenti u Luksemburgu, činio poreznu grupu prema luksemburškom poreznom pravu, u kojoj je LuxOpCo imao ulogu integrirajućeg društva. Ta su tri subjekta stoga činila jednog te istog poreznog obveznika.

27 Naposljetku, osim Sporazuma o licenciranju, koji je LuxOpCo sklopio s LuxSCS-om, Komisija je detaljno opisala određene druge sporazume unutar grupe u kojima je LuxOpCo bio stranka tijekom razmatranog razdoblja, tj. određene sporazume o pružanju usluga sklopljene 1. svibnja 2006. s europskim povezanim društvima i sporazume o licenciji za intelektualno vlasništvo sklopljene 30. travnja 2006. s društvima ASE i AMEU, na temelju kojih su tim dvama subjektima dodijeljene neisključive podlicencije na nematerijalnoj imovini.

b) Prikaz spornog poreznog rješenja

28 Nakon što je analizirala strukturu grupe Amazon, Komisija je opisala sporno porezno rješenje.

29 U tom pogledu, kao prvo, spomenula je dopise od 23. i 31. listopada 2003., navedene u točkama 8. do 10. ove presude.

30 Kao drugo, Komisija je objasnila sadržaj izvješća o transfernim cijenama iz 2003., na temelju kojeg je predložena metoda utvrđivanja iznosa naknade.

31 Najprije, Komisija je navela da izvješće o transfernim cijenama iz 2003. daje funkcionalnu analizu društava LuxSCS i LuxOpCo u skladu s kojom su glavne djelatnosti LuxSCS-a ograničene na djelatnosti društva koje posjeduje nematerijalnu imovinu i sudionika u trajnom razvoju nematerijalne

imovine u okviru SPT-a. LuxOpCo je u tom izvješću opisan kao upravitelj donošenja strateških odluka o djelatnostima maloprodaje i usluga europskih internetskih stranica te kao upravitelj ključnih fizičkih komponenta djelatnosti maloprodaje.

32 Nadalje, Komisija je navela da izvješće o transfernim cijenama iz 2003. sadržava odjeljak koji se odnosi na odabir metode određivanja transfernih cijena koja je najprikladnija za utvrđivanje usklađenosti stope naknade s tržišnim uvjetima. U izvješću su analizirane dvije metode: jedna koja se temelji na metodi usporedive cijene na slobodnom tržištu (u daljnjem tekstu: metoda CUP) i druga koja se temelji na metodi podjele rezidualne dobiti.

33 S jedne strane, primjenom metode CUP, na temelju usporedbe s određenim sporazumom koji je Amazon.com sklopio s jednim trgovcem na malo iz Sjedinjenih Američkih Država, tj. sporazumom [*povjerljivo*], u izvješću o transfernim cijenama iz 2003. stopa naknade prema tržišnim uvjetima izračunana je u rasponu od 10,6 do 13,6 %.

34 S druge strane, u skladu s metodom podjele rezidualne dobiti, izvješće o transfernoj cijeni iz 2003. sadržava procjenu povrata povezanog s „rutinskim zadaćama društva LuxOpCo u njegovoj ulozi europskog operativnog društva” na temelju marže na troškove koje je snosio LuxOpCo. U tu se svrhu smatralo da je „neto trošak uvećan za maržu” (*net cost plus mark up*) pokazatelj dobiti koji omogućuje određivanje naknade prema tržišnim uvjetima za predviđene funkcije društva LuxOpCo. Predložena je primjena marže od [*povjerljivo*] na ispravljene operativne troškove društva LuxOpCo. Komisija je navela da je, prema izvješću o transfernim cijenama iz 2003., razlika između tog povrata i dobiti društva LuxOpCo odgovarala rezidualnoj dobiti koja se u potpunosti mogla pripisati iskorištavanju nematerijalne imovine koju je LuxSCS dao na temelju licencije. Komisija je također pojasnila da su na temelju tog izračuna autori izvješća o transfernim cijenama iz 2003. zaključili da je stopa naknade između 10,1 i 12,3 % neto prometa društva LuxOpCo ispunila kriterij tržišnih uvjeta, u skladu sa Smjernicama Organizacije za gospodarsku suradnju i razvoj (OECD).

35 Naposljetku, Komisija je navela da su autori izvješća o transfernim cijenama iz 2003. smatrali da su rezultati usklađeni te su naveli činjenicu da je raspon po tržišnim uvjetima za stopu naknade koju je LuxOpCo platio društvu LuxSCS iznosio od 10,1 do 12,3 % prihoda od prodaja društva LuxOpCo. Međutim, autori izvješća o transfernim cijenama iz 2003. smatrali su da je analiza podjele rezidualne dobiti bila pouzdanija i da je stoga valjalo nju primijeniti.

36 Kao treće, u odjeljku 2.2.5. pobijane odluke, naslovljenom „Posljedice spornog poreznog rješenja”, Komisija je navela da je njime luksemburška porezna uprava potvrdila da je metoda utvrđivanja stope naknade, kojom je utvrđen oporezivi godišnji dohodak društva LuxOpCo u Luksemburgu, bila u skladu s načelom tržišnih uvjeta. Dodala je da se LuxOpCo, kako bi ispunio svoje godišnje porezne prijave, oslonio na sporno porezno rješenje.

c) Prikaz primjenjivog nacionalnog pravnog okvira

37 Što se tiče primjenjivog nacionalnog pravnog okvira, Komisija je navela članak 164. stavak 3. ZPD-a. U skladu s tom odredbom, „oporezivi prihod obuhvaća distribuciju skrivene dobiti” i „distribucija skrivene dobiti nastaje posebno kada dioničar ili zainteresirana strana izravno ili neizravno od trgovačkog društva dobiva koristi ili veze koje obično ne bi dobio u tom svojstvu”. U tom kontekstu Komisija je, među ostalim, navela da je tijekom razmatranog razdoblja luksemburška porezna uprava protumačila članak 164. stavak 3. ZPD-a na način da se njime u luksemburškom poreznom pravu propisuje „načelo tržišnih uvjeta”.

d) Prikaz okvira OECD-a o transfernim cijenama

38 U uvodnim izjavama 244. do 249. pobijane odluke Komisija je opisala okvir OECD-a o transfernim cijenama. Prema njezinu mišljenju, „transferne cijene", kako ih je razumio OECD u Smjernicama koje je ta organizacija objavila 1995., 2010. i 2017., jesu cijene po kojima poduzetnik prenosi materijalnu imovinu, nematerijalnu imovinu ili pruža usluge povezanim poduzetnicima. U skladu s načelom tržišnih uvjeta, kako se primjenjuje za potrebe oporezivanja društava, nacionalne porezne uprave trebale bi za transakcije unutar grupe prihvaćati transferne cijene koje su dogovorene među povezanim društvima u grupi samo ako su te cijene u skladu s onim što bi bilo dogovoreno u transakcijama na slobodnom tržištu, odnosno transakcijama između neovisnih društava koja pregovaraju u sličnim okolnostima na tržištu. Osim toga, Komisija je pojasnila da se načelo tržišnih uvjeta temelji na pristupu zasebnog subjekta, prema kojem se u porezne svrhe prema članovima grupe poduzetnika postupa kao prema različitim subjektima.

39 Komisija je također istaknula da, kako bi se utvrdila približna vrijednost cijena po tržišnim uvjetima za transakcije unutar grupe, Smjernice OECD-a (u verzijama iz 1995., 2010. i 2017.) navode pet metoda. Samo su tri od njih bile relevantne u okviru pobijane odluke, tj. metoda CUP, metoda transakcijske neto marže (u daljnjem tekstu: MTNM) i metoda podjele dobiti. U uvodnim izjavama 250. do 256. pobijane odluke Komisija je opisala od čega su se te metode sastojale.

2. Ocjena spornog poreznog rješenja

40 U uvodnoj izjavi 154. pobijane odluke Komisija je navela da sporno porezno rješenje potvrđuje da je mehanizam transfernih cijena za potrebe utvrđivanja godišnjeg iznosa naknade koju će društvo LuxOpCo plaćati društvu LuxSCS u skladu sa Sporazumom o licenciranju, na temelju kojeg se potom utvrđuje godišnji oporezivi prihod društva LuxOpCO, u skladu s tržišnim uvjetima. U uvodnoj izjavi 155. pobijane odluke također je navela da se LuxOpCo oslonio na sporno porezno rješenje tijekom razmatranog razdoblja kako bi utvrdio godišnji iznos koji se duguje na temelju poreza na dobit društava, kada je ispunio svoje godišnje porezne prijave u Luksemburgu. Kao što to izričito proizlazi iz članka 1. pobijane odluke i unatoč određenoj nepreciznosti u uvodnim izjavama 605. i 606. te odluke, prema Komisijinu mišljenju, državna potpora se stoga sastojala od spornog poreznog rješenja u vezi s prihvaćanjem godišnjih poreznih prijava LuxOpCo-a (a ne samog spornog poreznog rješenja kao takvog).

41 Dio 9. pobijane odluke, naslovljen „Procjena sporne mjere", namijenjen je dokazivanju da sporno porezno rješenje i prihvaćanje godišnjih poreznih prijava LuxOpCo-a, uzeti zajedno, doista čine državnu potporu.

42 Kako bi to učinila, nakon što je podsjetila na uvjete za postojanje državne potpore predviđene člankom 107. stavkom 1. UFEU-a, Komisija je istaknula da je u ovom slučaju ispunjen prvi uvjet postojanja državne potpore, a taj je da mora biti riječ o intervenciji države ili državnih sredstava. U tom je pogledu istaknula, s jedne strane, da se sporno porezno rješenje može pripisati Velikom Vojvodstvu Luksemburgu. S druge strane, smatrala je da je sporno porezno rješenje dovelo do smanjenja poreza koji je LuxOpCo dugovao Luksemburgu u odnosu na ono što su trebala platiti društva porezni obveznici koja se nalaze u sličnoj situaciji. Sporno porezno rješenje stoga je dovelo do gubitka državnih sredstava jer se Veliko Vojvodstvo Luksemburg odreklo poreznog prihoda koji bi inače bilo ovlašteno naplatiti od LuxOpCo-a.

43 Što se tiče drugog i četvrtog uvjeta za postojanje državne potpore, Komisija je smatrala, s jedne strane, da za sporno porezno rješenje treba smatrati da utječe na trgovinu unutar Unije jer je LuxOpCo bio dio grupe Amazon koja svoje djelatnosti obavlja u nekoliko država članica i jer se bavio djelatnošću maloprodaje preko internetskih stranica u Uniji. Komisija je dodala da je Veliko Vojvodstvo Luksemburg, time što je odobrilo „povoljni porezni tretman Amazonu", potencijalno odvratilo od

ulaganja u države članice koje ne nude jednako povoljan porezni tretman društvima koja pripadaju multinacionalnoj grupi. S druge strane, Komisija je navela da, s obzirom na to da je sporno porezno rješenje oslobodilo LuxOpCo od poreza na dobit društava koji bi inače bio dužan platiti, ta odluka čini operativnu potporu. Stoga je sporno porezno rješenje, oslobađajući financijska sredstva LuxOpCo-a koja je potonji mogao upotrijebiti za ulaganje u svoje poslovne djelatnosti, narušilo tržišno natjecanje.

44 Što se tiče trećeg uvjeta za postojanje državne potpore, Komisija je navela da se, ako se poreznim rješenjem odobrava rezultat koji pouzdano ne odražava rezultat koji bi se ostvario uobičajenom primjenom redovnog poreznog sustava i za to nema opravdanja, tim rješenjem dodjeljuje selektivna prednost primatelju u mjeri u kojoj taj selektivni tretman dovodi do smanjenja porezne obveze tog poreznog obveznika u usporedbi s društvima u sličnom činjeničnom i pravnom položaju. Komisija je također smatrala da je u ovom slučaju spornim poreznim rješenjem LuxOpCo-u dodijeljena selektivna prednost smanjenjem poreza na dobit društava koji je trebao platiti Luksemburgu.

a) Analiza postojanja prednosti

45 U odjeljku 9.2. pobijane odluke, naslovljenom „Prednost”, Komisija je iznijela razloge zbog kojih je smatrala da sporno porezno rješenje daje prednost LuxOpCo-u.

46 Komisija je najprije podsjetila na to da se, što se tiče poreznih mjera, poreznom obvezniku može dodijeliti prednost u smislu članka 107. UFEU-a smanjenjem njegove porezne osnovice ili iznosa poreza koji on mora platiti. U uvodnoj izjavi 402. pobijane odluke podsjetila je na to da, prema sudskoj praksi Suda, kako bi se ispitalo daje li utvrđivanje oporezivog prihoda prednost korisniku, navedeni sustav valja usporediti s onim općeg prava utemeljenim na razlici između proizvoda i troškova za poduzetnika koji svoje djelatnosti obavlja u uvjetima slobodnog tržišnog natjecanja. Slijedom toga, prema Komisijinu mišljenju, „[porezno rješenje] koje poreznom obvezniku omogućuje da u transakcijama unutar grupe primjenjuje transferne cijene koje ne odražavaju cijene koje bi bile primijenjene u uvjetima slobodnog tržišnog natjecanja između neovisnih poduzetnika koji pregovaraju u usporedivim uvjetima u skladu s načelom tržišnih uvjeta daje prednost tom poreznom obvezniku jer dovodi do smanjenja oporezivog prihoda i, prema tome, njegove porezne osnovice u okviru zajedničkog sustava oporezivanja društava”.

47 S obzirom na te ocjene, Komisija je u uvodnoj izjavi 406. pobijane odluke zaključila da, kako bi utvrdila da se spornim poreznim rješenjem dodjeljuje ekonomska prednost društvu LuxOpCo, ona mora dokazati da metoda utvrđivanja transfernih cijena koja je odobrena spornim poreznim rješenjem dovodi do rezultata koji odstupa od pouzdane približne vrijednosti poslovnog rezultata koji se temelji na tržištu, što je imalo za učinak smanjenje porezne osnovice društva LuxOpCo u svrhu izračuna poreza na dobit društava. Prema Komisijinu mišljenju, sporno porezno rješenje dovelo je do takvog rezultata.

48 To je utvrđeno na temelju jednog glavnog zaključka i triju dodatnih zaključaka.

1) Glavni zaključak o prednosti

49 U odjeljku 9.2.1. pobijane odluke, naslovljenom „Glavni zaključak o gospodarskoj prednosti”, Komisija je smatrala da je time što je odobrila metodu određivanja transfernih cijena kojom se društvu LuxOpCo dodjeljuje naknada samo za takozvane „redovne” funkcije, a cjelokupna dobit koju je društvo LuxOpCo ostvarilo iznad te naknade društvu LuxSCS u obliku tantijeme, porezno rješenje dovelo do odstupanja od pouzdane približne vrijednosti rezultata utemeljenog na tržištu.

50 Komisija je svojim glavnim zaključkom u biti smatrala da je funkcionalna analiza LuxOpCo-a i LuxSCS-a, koju su usvojili autori izvješća o transfernim cijenama iz 2003. i, na kraju obračunskog razdoblja, luksemburška porezna uprava, bila pogrešna i da nije mogla dovesti do rezultata po tržišnim uvjetima. Naprotiv, luksemburška porezna uprava morala je zaključiti da LuxSCS ne obavlja „jedinstvene i vrijedne" zadaće u pogledu nematerijalne imovine nad kojom ima samo pravo vlasništva.

51 U svrhu tog dokazivanja Komisija je analizirala funkcije koje su obavljali, imovinu koju su upotrebljavali i rizike koje su snosili LuxSCS i LuxOpCo.

52 Nadalje, kao što to proizlazi iz uvodne izjave 519. pobijane odluke, na temelju svoje funkcionalne analize društava LuxOpCo i LuxSCS Komisija je analizirala izbor najprikladnije metode transfernih cijena u ovom slučaju.

53 Što se tiče metode CUP, Komisija je smatrala, u skladu s analizom koja se temelji na pet kriterija usporedivosti, koji su navedeni u Smjernicama OECD-a, da je primjena te metode, kako je navedena u izvješću o transfernim cijenama iz 2003., dovela do pretjeranog rezultata koji je LuxOpCo izložio riziku od gubitaka.

54 Prema Komisijinu mišljenju, u ovom je slučaju MTNM bio najprikladnija metoda transfernih cijena za procjenu tantijeme koju duguje LuxOpCo na temelju Sporazuma o licenciranju. Smatrala je da je stranka koja obavlja jedinstvene i vrijedne funkcije LuxOpCo, a ne LuxSCS. Stoga je ispitana stranka u svrhu primjene MTNM-a morao biti LuxSCS, a ne LuxOpCo.

55 Naposljetku, u odjeljku 9.2.1.4. pobijane odluke Komisija je provela vlastitu primjenu MTNM-a u ovom slučaju.

56 Prema njezinu mišljenju, LuxSCS je morao biti ispitani subjekt. Luksemburška porezna uprava nije smjela prihvatiti tvrdnju društva Amazon.com da zakonsko vlasništvo nad nematerijalnom imovinom čini „jedinstveni doprinos" za koji bi društvo LuxSCS trebalo dobiti naknadu koja se sastoji od gotovo sve dobiti ostvarene obavljanjem svih poslovnih djelatnosti društva LuxOpCo. U tom pogledu Komisija je osobito uputila na vlastitu funkcijsku analizu društava LuxSCS i LuxOpCo (odjeljak 9.2.1. pobijane odluke).

57 Što se tiče odabira pokazatelja razine dobiti, Komisija je smatrala da je, s obzirom na to da društvo LuxSCS nije registriralo nikakvu prodaju i nije snosilo nikakav rizik povezan s nematerijalnom imovinom, pokazatelj razine relevantne dobiti morao biti marža na ukupne relevantne troškove (uvodna izjava 550. pobijane odluke).

58 Što se tiče troškovne baze na koju je trebalo primijeniti maržu u ovom slučaju, Komisija je u biti smatrala da je društvo LuxSCS obavljalo samo posredničku ulogu prosljeđujući troškove u vezi sa Sporazumom o ulasku i sa SPT-om na društvo LuxOpCo i prenoseći udio plaćanja tantijema (naknada za licenciju) dobivenih od društva LuxOpCo u skladu sa Sporazumom o licenciranju na društva A 9 i ATI u iznosu tih troškova (uvodna izjava 551. pobijane odluke).

59 S obzirom na te ocjene, Komisija je u uvodnoj izjavi 555. pobijane odluke zaključila da je naknada LuxSCS-a trebala imati dva sastavna dijela. Prema Komisijinu mišljenju, prvi dio trebao je odgovarati obračunavanju troškova u vezi sa Sporazumom o ulasku i SPT-om društvu LuxOpCo, na koje se nije trebala primijeniti nikakva marža. Komisija smatra da se drugi dio trebao sastojati od marže na temelju troškova koji se sastoje samo od troškova nastalih za vanjske usluge koje su ugovorene kako bi se održalo njegovo zakonsko vlasništvo nad nematerijalnom imovinom, s obzirom na to da ti troškovi zapravo čine funkcije koje su stvarno obavljane u ime LuxSCS-a. Komisija smatra da bi ta razina naknade jamčila rezultat po tržišnim uvjetima jer bi točno odražavala doprinose LuxSCS-a Sporazumu o licenciranju.

60 Što se tiče određivanja odgovarajuće marže, Komisija je istaknula da, iako ono u pravilu zahtijeva analizu usporedivosti, u ovom slučaju nije bilo moguće provesti pouzdanu analizu.

61 Umjesto analize usporedivosti, Komisija je smatrala da se može osloniti na zaključke iz izvješća Zajedničkog foruma o transfernim cijenama iz 2010. (u daljnjem tekstu: izvješće JTPF-a). Zajednički forum o transfernim cijenama je stručna skupina koju je Komisija osnovala 2002. i koja joj pomaže u pitanjima transfernih cijena. U skladu s navedenim izvješćem, porezne uprave država članica koje sudjeluju u Zajedničkom forumu o transfernim cijenama zabilježile su maržu za „usluge unutar grupe s niskom dodanom vrijednošću" između 3 i 10 %. Najčešće uočena marža u praksi iznosila je 5 % troškova „isporuke takvih usluga". Posljedično, Komisija je smatrala korisnim primijeniti takvu maržu na vanjske troškove koje je LuxSCS snosio radi održavanja svojeg zakonskog vlasništva nad nematerijalnom imovinom.

62 Na kraju svojeg prvog zaključka o postojanju prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a Komisija je navela da je „naknada po tržišnim uvjetima" za LuxSCS na temelju Sporazuma o licenciranju morala biti jednaka iznosu troškova ulaska i troškova na temelju SPT-a, koje je to društvo snosilo, bez marže, uvećano za sve relevantne troškove koje je izravno snosio LuxSCS, na koje je trebalo primijeniti maržu od 5 %, s obzirom na to da su ti troškovi odgovarali funkcijama koje su stvarno obavljane u ime LuxSCS-a. Taj je iznos naknade odgovarao onomu što bi neovisna stranka u sličnoj situaciji kao i LuxOpCo bila spremna platiti za prava i obveze preuzete na temelju Sporazuma o licenciranju. Osim toga, prema Komisijinu mišljenju, ta razina naknade bila bi dovoljna kako bi se LuxSCS-u omogućilo ispunjavanje obveza plaćanja na temelju Sporazuma o ulasku i SPT-a (uvodne izjave 559. i 560. pobijane odluke).

63 Međutim, prema Komisijinu mišljenju, s obzirom na to da je razina naknade LuxSCS-a koju je izračunala Komisija bila niža od razine naknade LuxSCS-a koja proizlazi iz metode utvrđivanja transfernih cijena koja je odobrena spornim poreznim rješenjem, navedenom je odlukom dodijeljena prednost LuxOpCo-u u obliku smanjenja njegove porezne osnovice za potrebe luksemburškog poreza na dobit društava u usporedbi s prihodom društava čija je oporeziva dobit odgovarala cijenama ispregovaranima prema načelu tržišnih uvjeta (uvodna izjava 561. pobijane odluke).

2) Dodatni zaključci o prednosti

64 U odjeljku 9.2.2. pobijane odluke, naslovljenom „Dodatni zaključak o gospodarskoj prednosti", Komisija je iznijela svoj dodatan zaključak o prednosti prema kojem se, čak i pod pretpostavkom da je luksemburška porezna uprava pravilno prihvatila analizu funkcija LuxSCS-a iz izvješća o transfernim cijenama iz 2003., metoda utvrđivanja transfernih cijena koja je odobrena spornim poreznim rješenjem u svakom slučaju temeljila na neprikladnim metodološkim odabirima koji su doveli do rezultata koji odstupa od pouzdane približne vrijednosti rezultata koji se temelji na tržištu. Pojasnila je da svrha njezina rasuđivanja u odjeljku 9.2.2. pobijane odluke nije bila odrediti točnu naknadu po tržišnim uvjetima za društvo LuxOpCo, nego je više bila dokazati da je spornim poreznim rješenjem dodijeljena gospodarska prednost, s obzirom na to da se odobrena metoda utvrđivanja transfernih cijena temeljila na trima pogrešnim metodološkim odabirima koji su doveli do smanjenja oporezivog prihoda društva LuxOpCo u usporedbi s poduzetnicima čija je oporeziva dobit odražavala cijene dogovorene po tržišnim uvjetima.

65 U tom je okviru Komisija iznijela tri različita dodatna zaključka.

66 U okviru svojeg prvog dodatnog zaključka Komisija je tvrdila da se za LuxOpCo pogrešno smatralo da izvršava samo „redovne" upravljačke funkcije i da je trebalo primijeniti metodu podjele dobiti s analizom doprinosa.

67 U okviru svojeg drugog dodatnog zaključka Komisija je utvrdila da je odabir operativnih troškova, kao pokazatelja dobiti, bio pogrešan.

68 U okviru svojeg trećeg dodatnog zaključka o prednosti Komisija je smatrala da uključivanje gornje granice od 0,55 % prihoda ostvarenog u Uniji nije bilo prikladno.

b) Selektivnost mjere

69 U odjeljku 9.3. pobijane odluke, naslovljenom „Selektivnost”, Komisija je iznijela razloge zbog kojih smatra da je predmetna mjera selektivna.

c) Utvrđivanje korisnika potpore

70 U odjeljku 9.5. pobijane odluke, naslovljenom „Korisnik potpore”, Komisija je utvrdila da je svaki povlašteni porezni tretman odobren društvu LuxOpCo bio na korist i cijeloj grupi Amazon, dajući joj dodatna sredstva, tako da grupu treba smatrati jedinstvenim subjektom koji je korisnik predmetne mjere potpore.

71 U odjeljku 10. pobijane odluke, naslovljenom „Povrat sredstava”, Komisija je tvrdila da se, s obzirom na to da je mjera potpore dodijeljena svake godine u kojoj su porezna tijela prihvatila godišnju prijavu poreza društva LuxOpCo, grupa Amazon ne može pozvati na pravila o zastari kako bi se usprotivila povratu potpore. U uvodnim izjavama 639. do 645. pobijane odluke Komisija je opisala metodu povrata.

II. Postupak i zahtjevi stranaka

A. Postupak u predmetu T-816/17

72 Tužbom podnesenom tajništvu Općeg suda 14. prosinca 2017. Veliko Vojvodstvo Luksemburg pokrenulo je postupak u predmetu T-816/17.

1. Sastav suda i prioritetno postupanje

73 Odlukom od 12. travnja 2018. predsjednik sedmog vijeća Općeg suda odlučio je predmetu T-816/17 dati prednost pri odlučivanju na temelju članka 67. stavka 2. Poslovnika Općeg suda.

74 Aktom podnesenim tajništvu 11. svibnja 2018. Veliko Vojvodstvo Luksemburg zatražilo je da o predmetu T-816/17 odluči sedmo vijeće Općeg suda u proširenom sastavu suda.

75 U skladu s člankom 28. stavkom 5. Poslovnika, predmet T-816/17 upućen je sedmom proširenom vijeću.

76 S obzirom na spriječenost člana sedmog proširenog vijeća Općeg suda, predsjednik Općeg suda odlukom od 21. lipnja 2018. odredio je potpredsjednika Općeg suda radi popunjavanja sastava suda. Nakon imenovanja člana sastava suda 6. listopada 2020. kao suca Suda, sudac s najnižim položajem prema senioritetu u smislu članka 8. Poslovnika nije sudjelovao u vijećanju te su o ovoj presudi vijećala tri suca koja su je potpisala, u skladu s člankom 22. Poslovnika.

2. Intervencija

77 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 16. travnja 2018. Irska je zatražila intervenciju u predmetu T-816/17 u potporu zahtjevu Velikog Vojvodstva Luksemburga.

78 Rješenjem od 29. svibnja 2018. predsjednik sedmog proširenog vijeća Općeg suda prihvatio je zahtjev za intervenciju Irske.

3. Zahtjevi za povjerljivo postupanje

79 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 14. svibnja 2018. Veliko Vojvodstvo Luksemburg zatražilo je povjerljivo postupanje, u odnosu na Irsku, u pogledu određenih podataka navedenih u tužbi, u nekim njezinim prilozima i u odgovoru na tužbu.

80 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 6. lipnja 2018. Veliko Vojvodstvo Luksemburg zatražilo je povjerljivo postupanje, u odnosu na Irsku, u pogledu jednog dijela replike.

81 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 13. rujna 2018. Veliko Vojvodstvo Luksemburg zatražilo je povjerljivo postupanje, u odnosu na Irsku, u pogledu jednog dijela odgovora na repliku.

82 Nakon što joj je odobrena intervencija, Irska je primila samo verzije koje nisu povjerljive postupovnih dokumenata na koje se odnose zahtjevi Velikog Vojvodstva Luksemburga za povjerljivo postupanje u odnosu na nju i nije istaknula nikakav prigovor protiv tih zahtjeva.

4. Zahtjevi stranaka

83 Veliko Vojvodstvo Luksemburg od Općeg suda zahtijeva da:

– poništi pobijanu odluku;

– podredno, poništi pobijanu odluku u dijelu u kojem se njome nalaže povrat potpore;

– naloži Komisiji snošenje troškova.

84 Komisija od Općeg suda zahtijeva da:

– odbije tužbu kao neosnovanu;

– naloži Velikom Vojvodstvu Luksemburgu snošenje troškova.

85 Irska od Općeg suda zahtijeva da poništi pobijanu odluku u cijelosti ili djelomično, u skladu sa zahtjevom Velikog Vojvodstva Luksemburga.

B. Postupak u predmetu T-318/18

86 Tužbom podnesenom tajništvu Općeg suda 22. svibnja 2018. Amazon EU S.à.r.l. i Amazon.com (u daljnjem tekstu zajedno nazvani: Amazon) pokrenuli su postupak u predmetu T-318/18.

1. Sastav suda i prioritetno postupanje

87 Odlukom od 9. srpnja 2018. predsjednik sedmog vijeća Općeg suda odlučio je predmetu T-318/18 dati prednost pri odlučivanju na temelju članka 67. stavka 2. Poslovnika.

88 Na prijedlog svojeg sedmog vijeća Opći sud je 11. srpnja 2018., na temelju članka 28. Poslovnika, odlučio uputiti predmet T-318/18 proširenom sastavu suda.

89 S obzirom na spriječenost člana sedmog proširenog vijeća, predsjednik Općeg suda odlukom od 19. srpnja 2018. odredio je potpredsjednika Općeg suda radi popunjavanja sastava suda. Nakon imenovanja člana sastava suda 6. listopada 2020. kao suca Suda, sudac s najnižim položajem prema senioritetu u smislu članka 8. Poslovnika nije sudjelovao u vijećanju te su o ovoj presudi vijećala tri suca koja su je potpisala, u skladu s člankom 22. Poslovnika.

2. Zahtjevi za povjerljivo postupanje

90 Aktom podnesenim tajništvu 12. srpnja 2018. Amazon je zatražio povjerljivo postupanje, u odnosu na javnost, u pogledu jednog dijela tužbe i određenih dokumenata koji su joj priloženi.

3. Zahtjevi stranaka

91 Amazon od Općeg suda zahtijeva da:

– poništi članke 1. do 4. pobijane odluke;

– podredno, poništi članke 2. do 4. pobijane odluke;

– naloži Komisiji snošenje troškova.

92 Komisija od Općeg suda zahtijeva da:

– odbije tužbu;

– naloži Amazonu snošenje troškova u predmetu T-318/18.

C. Spajanje predmeta i usmeni dio postupka

93 Aktima podnesenima tajništvu Općeg suda 7. kolovoza 2018. i 25. travnja 2019. Veliko Vojvodstvo Luksemburg zatražilo je spajanje predmeta T-816/17 i T-318/18 u svrhu usmenog dijela postupka i donošenja odluke kojom se završava postupak.

94 Aktima podnesenima tajništvu 10. kolovoza 2018. i 21. svibnja 2019. Amazon je zatražio spajanje predmeta T-816/17 i T-318/18 u svrhu usmenog dijela postupka i donošenja odluke kojom se završava postupak.

95 Odlukom od 14. rujna 2018. predsjednik sedmog proširenog vijeća Općeg suda odlučio je da u toj fazi postupka neće spojiti predmete T-816/17 i T-318/18.

96 Rješenjem od 3. listopada 2019. predsjednik sedmog proširenog vijeća Općeg suda odlučio je spojiti predmete T-816/17 i T-318/18 u svrhu usmenog dijela postupka.

97 Na prijedlog sutkinje izvjestiteljice Opći sud odlučio je otvoriti usmeni dio postupka te je u okviru mjera upravljanja postupkom predviđenih u članku 89. Poslovnika od stranaka zatražio da odgovore na pisana pitanja. Stranke su na tu mjeru upravljanja postupkom odgovorile u za to određenom roku.

98 Na raspravi održanoj 5. i 6. ožujka 2020. saslušana su izlaganja stranaka i njihovi odgovori na usmena pitanja Općeg suda. Osim toga, stranke su saslušane na raspravi o eventualnom spajanju predmeta T-816/17 i T-318/18 u svrhu donošenja odluke kojom se završava postupak, što je Opći sud zabilježio u zapisniku s rasprave. Veliko Vojvodstvo Luksemburg, Amazon i Irska naveli su da nemaju prigovore na takvo spajanje. Komisija je navela da ne podržava eventualno spajanje predmeta u svrhu donošenja odluke kojom se završava postupak.

III. Pravo

99 Tužbama podnesenima u predmetima T-816/17 i T-318/18 zahtijeva se poništenje pobijane odluke u dijelu u kojem se njome sporno porezno rješenje i njegova godišnja provedba kvalificiraju kao državna potpora u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a i u dijelu u kojem se njome nalaže povrat iznosa koje Veliko Vojvodstvo Luksemburg nije naplatilo od društva LuxOpCo na ime poreza na dobit društava.

A. Spajanje predmeta T-816/17 i T-318/18 s obzirom na odluku kojom se završava postupak

100 Na temelju članka 19. stavka 2. Poslovnika, predsjednik sedmog proširenog vijeća Općeg suda prepustio je odluku o spajanju predmeta T-816/17 i T-318/18 u svrhu donošenja odluke kojom se završava postupak, koja spada u njegove ovlasti, sedmom proširenom vijeću Općeg suda.

101 Budući da su stranke na raspravi saslušane u pogledu eventualnog spajanja, u svrhu donošenja odluke kojom se završava postupak valja spojiti predmete T-816/17 i T-318/18 zbog povezanosti.

B. Tužbeni razlozi i argumenti

102 U prilog svojim tužbama Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon ističu pet odnosno devet tužbenih razloga, koji se većinom preklapaju. U svojem intervencijskom podnesku Irska se izjasnila o četirima od pet tužbenih razloga koje je istaknulo Veliko Vojvodstvo Luksemburg. Tužbeni razlozi Velikog Vojvodstva Luksemburga i Amazona u biti se mogu prikazati na sljedeći način.

103 Kao prvo, u okviru prvog tužbenog razloga u predmetu T-816/17 te prvog do četvrtog tužbenog razloga u predmetu T-318/18 Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon u biti osporavaju Komisijin glavni zaključak o postojanju prednosti u korist društva LuxOpCo u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

104 Kao drugo, u okviru trećeg prigovora drugog dijela prvog tužbenog razloga u predmetu T-816/17 i petog tužbenog razloga u predmetu T-318/18 Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon osporavaju Komisijine dodatne zaključke o postojanju porezne prednosti u korist društva LuxOpCo u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

105 Kao treće, u okviru drugog tužbenog razloga u predmetu T-816/17 te šestog i sedmog tužbenog razloga u predmetu T-318/18 Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon osporavaju Komisijine glavne i dodatne zaključke o selektivnosti spornog poreznog rješenja.

106 Kao četvrto, u okviru trećeg tužbenog razloga u predmetu T-816/17 Veliko Vojvodstvo Luksemburg tvrdi da je Komisija povrijedila isključivu nadležnost država članica u području izravnog oporezivanja.

107 Kao peto, u okviru četvrtog tužbenog razloga u predmetu T-816/17 i u okviru osmog tužbenog razloga u predmetu T-318/18 Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon tvrde da je Komisija povrijedila njihova prava obrane.

108 Kao šesto, u okviru drugog dijela prvog tužbenog razloga te prvog prigovora drugog dijela drugog tužbenog razloga u predmetu T-816/17 i osmog tužbenog razloga u predmetu T-318/18 Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon osporavaju činjenicu da su Smjernice OECD-a u verziji iz 2017., kako ih je Komisija primijenila u svrhu donošenja pobijane odluke, relevantne u ovom slučaju.

109 Kao sedmo, u okviru petog tužbenog razloga, istaknutog u prilog podrednom zahtjevu u predmetu T-816/17, i devetog tužbenog razloga u predmetu T-318/18 Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon dovode u pitanje osnovanost Komisijina rasuđivanja u pogledu povrata potpore koji je ona naložila.

110 U svojem intervencijskom podnesku Irska ističe, kao prvo, povredu članka 107. UFEU-a jer Komisija nije dokazala postojanje prednosti u korist društva LuxOpCo, kao drugo, povredu članka 107. UFEU-a jer Komisija nije dokazala selektivnost mjere, kao treće, povredu članaka 4. i 5. UEU-a jer je Komisija provela prikriveno usklađivanje u području oporezivanja i, kao četvrto, povredu načela pravne sigurnosti jer pobijana odluka nalaže povrat potpore.

111 Kako bi se dao koristan odgovor na tužbene razloge glavnih stranaka kao i na argumente koje je istaknula Irska u svojem intervencijskom podnesku, najprije valja iznijeti određena pravna pitanja koja se primjenjuju na sve prigovore i tužbene razloge na koje se pozivaju stranke (točke 112. do 129. ove presude).

1. Uvodne napomene

112 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, iako je izravno oporezivanje, u trenutačnom stanju razvoja prava Unije, u nadležnosti država članica, one tu nadležnost ipak moraju izvršavati poštujući pravo Unije (vidjeti presudu od 12. srpnja 2012., Komisija/Španjolska, C-269/09, EU:C:2012:439, t. 47. i navedenu sudsku praksu). Stoga intervencije država članica u području izravnog oporezivanja, čak i ako se odnose na pitanja koja još nisu bila predmet usklađivanja na razini Unije, nisu isključene iz područja primjene propisa o nadzoru nad državnim potporama (presuda od 24. rujna 2019., Nizozemska i dr./Komisija, T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, t. 142.).

113 Iz toga proizlazi da Komisija može kvalificirati poreznu mjeru kao državnu potporu ako su uvjeti za takvu kvalifikaciju ispunjeni (vidjeti u tom smislu presude od 2. srpnja 1974., Italija/Komisija, 173/73, EU:C:1974:71, t. 28. i od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija, C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416, t. 81.). Naime, države članice svoju nadležnost u području oporezivanja moraju izvršavati u skladu s pravom Unije (presuda od 3. lipnja 2010., Komisija/Španjolska, C-487/08, EU:C:2010:310, t. 37.). Slijedom toga, moraju se suzdržavati od poduzimanja svih mjera u tom kontekstu koje mogu činiti državnu potporu nespojivu s unutarnjim tržištem (presuda od 24. rujna 2019., Nizozemska i dr./Komisija, T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, t. 143.).

a) Utvrđivanje uvjeta primjene članka 107. stavka 1. UFEU-a u kontekstu nacionalnih poreznih mjera

114 Mjera kojom tijela javne vlasti određenim poduzetnicima dodjeljuju povoljniji porezni tretman koji, iako ne uključuje prijenos državnih sredstava, stavlja korisnike u povoljniji financijski položaj od ostalih poreznih obveznika čini državnu potporu u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a (presuda od 15. ožujka 1994., Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, t. 14.; vidjeti također presude od 8. rujna 2011., Paint Graphos i dr., C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 46. i navedenu sudsku praksu i od 24. rujna 2019., Nizozemska i dr./Komisija, T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, t. 145. i navedenu sudsku praksu).

115 U slučaju poreznih mjera samo postojanje prednosti može se utvrditi samo u odnosu na „normalno” oporezivanje (presuda od 6. rujna 2006., Portugal/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, t. 56.). Stoga se takvom mjerom dodjeljuje ekonomska prednost njezinu korisniku kada se njome smanjuju troškovi koji inače opterećuju proračun poduzetnika i koja je time, iako nije subvencija u strogom značenju riječi, iste naravi i ima identične učinke (presude od 9. listopada 2014., Ministerio de Defensa i Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 22. i od 24. rujna 2019., Nizozemska i dr./Komisija, T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, t. 146.).

116 Prema tome, kako bi se utvrdilo postoji li porezna pogodnost, valja usporediti položaj korisnika nastao primjenom predmetne mjere s njegovom situacijom bez predmetne mjere (vidjeti u tom smislu presudu od 26. travnja 2018., Cellnex Telecom i Telecom Castilla-La Mancha/Komisija, C-91/17 P i C-92/17 P, neobjavljenu, EU:C:2018:284, t. 114.) i u skladu s normalnim pravilima o oporezivanju (presuda od 24. rujna 2019., Nizozemska i dr./Komisija, T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, t. 147.).

117 U kontekstu utvrđivanja poreznog položaja integriranog društva koje je dio grupe poduzetnika valja najprije istaknuti da cijene unutargrupnih transakcija koje je to društvo izvršilo nisu određene u tržišnim uvjetima. Naime, te su cijene dogovorila društva koja pripadaju istoj grupi, tako da ne podliježu tržišnim silama (presuda od 24. rujna 2019., Nizozemska i dr./Komisija, T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, t. 148.).

118 Međutim, kada se u nacionalnom poreznom pravu ne pravi razlika između integriranih i samostalnih poduzetnika pri naplati poreza na dobit, cilj je tog prava oporezivati dobit ostvarenu gospodarskom djelatnosti takvog integriranog poduzetnika kao da je ostvarena transakcijama provedenima po tržišnim cijenama. U tim okolnostima valja utvrditi da, kada u okviru nadležnosti koja joj je povjerena člankom 107. stavkom 1. UFEU-a ispituje poreznu mjeru dodijeljenu takvom integriranom poduzetniku, Komisija može porezno opterećenje takvog integriranog poduzetnika koje je nastalo primjenom navedene porezne mjere usporediti s poreznim opterećenjem koje bi nastalo primjenom pravila o normalnom oporezivanju nacionalnog prava poduzetnika koji se nalazi u sličnoj činjeničnoj situaciji i koji svoje djelatnosti obavlja u tržišnim uvjetima (presuda od 24. rujna 2019., Nizozemska i dr./Komisija, T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, t. 149.).

119 Osim toga, ti su zaključci potkrijepljeni presudom od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416), koja se odnosila na belgijsko porezno pravo kojim se predviđalo da se prema integriranim i samostalnim poduzetnicima postupa pod jednakim uvjetima. Naime, Sud je u točki 95. te presude priznao potrebu da se program potpora koji čini odstupanje usporedi s programom potpora „općeg prava koji se temelji na razlici između prihoda i rashoda poduzetnika koji svoje djelatnosti obavlja u uvjetima slobodnog tržišnog natjecanja” (presuda od 24. rujna 2019., Nizozemska i dr./Komisija, T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, t. 150.).

120 U tom okviru, iako su, na temelju porezne mjere dodijeljene integriranom društvu, nacionalna tijela pristala na određenu razinu cijena unutargrupnih transakcija, člankom 107. stavkom 1. UFEU-a Komisiji se omogućuje da nadzire odgovara li ta razina cijena onoj razini cijena koja bi se primjenjivala u tržišnim uvjetima kako bi provjerila proizlazi li iz toga smanjenje troškova koji inače opterećuju proračun predmetnog poduzetnika, čime mu se tako dodjeljuje prednost u smislu navedenog članka.

121 Usto valja pojasniti da, kada Komisija upotrebljava načelo tržišnih uvjeta kako bi nadzirala odgovara li oporeziva dobit integriranog poduzetnika u skladu s poreznom mjerom pouzdanoj procjeni oporezive dobiti ostvarene u tržišnim uvjetima, ona može utvrditi postojanje prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a samo ako odstupanje između dvaju čimbenika usporedbe prekoračuje nepreciznosti svojstvene metodi primijenjenoj za dobivanje navedene procjene (presuda od 24. rujna 2019., Nizozemska i dr./Komisija, T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, t. 152.).

122 Iako Komisija ne može biti formalno obvezana Smjernicama OECD-a, te se smjernice ipak temelje na radovima skupina stručnjaka, odražavaju konsenzus postignut na međunarodnoj razini u pogledu transfernih cijena i stoga imaju određenu praktičnu važnost pri tumačenju pitanja o transfernim cijenama (presuda od 24. rujna 2019., Nizozemska i dr./Komisija, T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, t. 155.).

123 U tom kontekstu valja istaknuti da, ako Komisija otkrije metodološku pogrešku u poreznoj mjeri koja je predmet ispitivanja, ne može se zaključiti da samo nepoštovanje metodoloških pravila nužno dovodi do smanjenja poreznog opterećenja. Komisija još treba dokazati da metodološke pogreške koje je utvrdila u poreznom rješenju ne mogu dovesti do pouzdane procjene rezultata po tržišnim uvjetima i da su dovele do smanjenja oporezive dobiti u odnosu na porezno opterećenje koje proizlazi iz primjene pravila o normalnom oporezivanju nacionalnog prava na poduzetnika koji se nalazi u činjeničnoj situaciji koja je usporediva sa situacijom dotičnog društva i koji svoje djelatnosti obavlja u tržišnim uvjetima. Prema tome, samo utvrđenje metodološke pogreške načelno nije dovoljno kako bi se dokazalo da je poreznim mišljenjem dodijeljena prednost određenom društvu i stoga kako bi se utvrdilo postojanje državne potpore u smislu članka 107. UFEU-a (presuda od 24. rujna 2019., Nizozemska i dr./Komisija, T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, t. 201.).

124 Naime, kao što je to u biti istaknulo Veliko Vojvodstvo Luksemburg, prema ustaljenoj sudskoj praksi članak 107. stavak 1. UFEU-a definira mjeru smanjenja troškova koje obično snosi poduzetnik s obzirom na njezine učinke (vidjeti presudu od 22. prosinca 2008., British Aggregates/Komisija, C-487/06 P, EU:C:2008:757, t. 85. i navedenu sudsku praksu). Postojanje državne potpore ne može se ni presumirati ni izvesti iz pogreške u izračunu koja ne utječe na rezultat.

b) Teret dokazivanja

125 Važno je podsjetiti na to da je, u okviru nadzora nad državnim potporama, načelno na Komisiji da u pobijanoj odluci podnese dokaz o postojanju takve potpore (vidjeti u tom smislu presude od 12. rujna 2007., Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Komisija, T-68/03, EU:T:2007:253, t. 34. i od 25. lipnja 2015., SACE i Sace BT/Komisija, T-305/13, EU:T:2015:435, t. 95.). U tom kontekstu Komisija je dužna pažljivo i nepristrano voditi postupak ispitivanja predmetnih mjera kako bi, prilikom donošenja konačne odluke kojom se utvrđuje postojanje i, ovisno o slučaju, neusklađenost ili nezakonitost potpore, raspolagala najpotpunijim i najvjerodostojnijim mogućim dokazima (presuda od 24. rujna 2019., Nizozemska i dr./Komisija, T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, t. 194.; vidjeti također u tom smislu presude od 2. rujna 2010., Komisija/Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, t. 90. i od 3. travnja 2014., Francuska/Komisija, C-559/12 P, EU:C:2014:217, t. 63.).

126 Iz toga proizlazi da je Komisija u pobijanoj odluci bila dužna dokazati da su ispunjeni uvjeti za postojanje državne potpore, u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. U tom pogledu valja utvrditi da, iako je nesporno da država članica raspolaže marginom prosudbe pri odobravanju transfernih cijena, Komisija zbog te margine prosudbe ipak ne može izgubiti svoju nadležnost u nadziranju toga da predmetne transferne cijene ne dovedu do dodjele selektivne prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. U tom kontekstu Komisija treba uzeti u obzir činjenicu da joj načelo nepristrane transakcije omogućuje da provjeri odgovara li transferna cijena koju je potvrdila država članica pouzdanoj procjeni tržišnog rezultata i prekoračuje li odstupanje koje je eventualno utvrđeno u okviru tog ispitivanja nepreciznosti svojstvene metodi primijenjenoj za dobivanje navedene procjene (presuda od 24. rujna 2019., Nizozemska i dr./Komisija, T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, t. 196.).

c) Intenzitet nadzora koji treba provesti Opći sud

127 Što se tiče intenziteta nadzora koji treba provesti Opći sud u ovom slučaju, valja istaknuti da je, kao što proizlazi iz članka 263. UFEU-a, predmet tužbe za poništenje nadzor zakonitosti akata koje donose institucije Unije koje se navode u tom članku. Stoga analiza tužbenih razloga istaknutih u okviru takve

tužbe nema ni za cilj ni za učinak zamijeniti punu istragu slučaja u okviru upravnog postupka (presuda od 24. rujna 2019., Nizozemska i dr./Komisija, T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, t. 197.; vidjeti također u tom smislu presudu od 2. rujna 2010., Komisija/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, t. 84.).

128 Što se tiče područja državnih potpora, valja podsjetiti na to da je pojam državne potpore, kako je definiran u UFEU-u, pravno pitanje i treba ga tumačiti na temelju objektivnih elemenata. Zbog toga sud Unije treba, načelno i uzimajući u obzir konkretne elemente spora kao i tehnički ili složeni karakter ocjena koje je provela Komisija, izvršiti cjelokupni nadzor u dijelu koji se odnosi na pitanje spada li mjera u područje primjene članka 107. stavka 1. UFEU-a (presude od 4. rujna 2014., SNCM i Francuska/Corsica Ferries France, C-533/12 P i C-536/12 P, EU:C:2014:2142, t. 15.; od 30. studenoga 2016., Komisija/Francuska i Orange, C-486/15 P, EU:C:2016:912, t. 87. i od 24. rujna 2019., Nizozemska i dr./Komisija, T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, t. 198.).

129 U pogledu toga je li metoda određivanja transferne cijene integriranog društva u skladu s načelom nepristrane transakcije, valja podsjetiti na to da, kao što je to već prethodno navedeno, kada se koristi tim sredstvom u okviru svoje ocjene na temelju članka 107. stavka 1. UFEU-a, Komisija mora uzeti u obzir to da ono daje samo procjenu. Stoga se nadzorom Općeg suda provjerava prekoračuju li pogreške utvrđene u pobijanoj odluci, na kojima je Komisija temeljila svoje utvrđenje u pogledu postojanja prednosti, nepreciznosti svojstvene primjeni metode namijenjene dobivanju pouzdane procjene tržišnog rezultata (presuda od 24. rujna 2019., Nizozemska i dr./Komisija, T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, t. 199.).

2. Tužbeni razlozi i argumenti kojima se osporava glavni zaključak o prednosti

130 Kao što je to izneseno u točki 103. ove presude, drugim dijelom prvog tužbenog razloga u predmetu T-816/17 te prvim do četvrtim tužbenim razlogom u predmetu T-318/18 Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon tvrde da je Komisija povrijedila članak 107. stavak 1. UFEU-a kad je zaključila da postoji prednost za društvo LuxOpCo u okviru glavnog zaključka o prednosti iz odjeljka 9.2.1. pobijane odluke (uvodne izjave 409. do 561. pobijane odluke). Konkretnije, tim tužbenim razlozima i argumentima Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon nastoje osporiti Komisijino rasuđivanje iz uvodnih izjava 394., 395. i 401. do 579. pobijane odluke, prema kojem bi provedba spornog poreznog rješenja tijekom razmatranog razdoblja dovela do smanjenja naknade društva LuxOpCo i time njegova poreznog opterećenja u odnosu na ono koje bi moralo dobiti da nije bilo te odluke, da se s njim postupalo kao s bilo kojim drugim poreznim obveznikom u usporedivoj situaciji. Svojim argumentima istaknutima u pogledu glavnog zaključka o prednosti Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon nastoje osobito dovesti u pitanje Komisijino utvrđenje prema kojem je društvo LuxSCS trebalo smatrati ispitanom strankom u okviru primjene MTNM-a. Njima se također želi osporiti točnost Komisijine primjene MTNM-a na društvo LuxOpCo.

131 Kao što je to istaknuto u točki 110. ove presude, Irska u svojem intervencijskom podnesku podupire prvi tužbeni razlog koji je istaknulo Veliko Vojvodstvo Luksemburg.

132 U tom okviru Irska zauzima stajalište o brojnim pravnim pitanjima koja su nastala zbog tumačenja pojma „načelo nepristrane transakcije”, kako ga je primijenila Komisija u ovom slučaju kao i u nekim novijim predmetima o državnim potporama u poreznim stvarima. Konkretno, Irska tvrdi da sudska praksa suda Unije, tj. presuda od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416) „ne određuje da su države članice obvezne primjenjivati [načelo tržišnih uvjeta]”. Prema mišljenju te države članice, navedena sudska praksa ne daje ni osnovu za obvezu Luksemburga da primijeni načelo nepristrane transakcije (u verziji koju zastupa Komisija) u luksemburškom nacionalnom pravu. Naposljetku, Irska tvrdi da Sud u presudi od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416) nije utvrdio načelo nepristrane transakcije koje proizlazi iz samog prava Unije neovisno o onomu što predviđa nacionalno pravo.

a) Dopuštenost određenih argumenata Irske o postojanju prednosti

133 Komisija ističe nedopuštenost argumenata koje je Irska istaknula u prilog prvom tužbenom razlogu Velikog Vojvodstva Luksemburga. Naime, prema njezinu mišljenju, argumentima Irske tvrdi se da je ona pogrešno protumačila pojam prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a koristeći neprikladan kriterij, tj. načelo nepristrane transakcije „sui generis", dok je Veliko Vojvodstvo Luksemburg svojim prvim tužbenim razlogom zapravo tvrdilo da je Komisija pogrešno primijenila načelo nepristrane transakcije.

134 U tom smislu valja podsjetiti na to da se, unatoč tomu što se članak 40. treći stavak Statuta Suda Europske unije te članak 142. stavak 3. i članak 145. stavak 2. točka (b) Poslovnika Općeg suda ne protive tomu da intervenijent iznese argumente koji su novi ili različiti u odnosu na argumente stranke koju podupire, kako se njegova intervencija ne bi ograničila na ponavljanje argumenata iznesenih u tužbi, ne može prihvatiti to da na temelju tih odredaba on istakne nove razloge i tako izmijeni odnosno izobliči predmet spora kako je definiran u tužbi (vidjeti presudu od 20. rujna 2019., Le Port de Bruxelles i Région de Bruxelles-Capitale/Komisija, T-674/17, neobjavljenu, EU:T:2019:651, t. 44. i navedenu sudsku praksu).

135 Drugim riječima, te odredbe intervenijentu daju pravo da samostalno iznese ne samo argumente već i razloge, pod uvjetom da idu u prilog zahtjevima neke od glavnih stranaka i da nisu potpuno strani razmatranjima na kojima se temelji spor kako je određen između tužitelja i tuženika, što bi dovelo do izmjene njegova predmeta (vidjeti presudu od 20. rujna 2019., Le Port de Bruxelles i Région de Bruxelles-Capitale/Komisija, T-674/17, neobjavljenu, EU:T:2019:651, t. 45. i navedenu sudsku praksu).

136 U ovom slučaju valja utvrditi da se Irska svojim argumentima u biti poziva na pravnu osnovu na koju se poziva Komisija u pogledu obveze nametnute Velikom Vojvodstvu Luksemburgu da primijeni načelo nepristrane transakcije. Irska stoga dovodi u pitanje pravne izvore tog načela, kako ga je Komisija primijenila u pobijanoj odluci. Štoviše, argumenti Irske odnose se na tumačenje sadržaja tog načela, a ne na njegovu primjenu metodom određivanja transfernih cijena.

137 Međutim, nesporno je da se načelo nepristrane transakcije, kako se primjenjuje u ovom slučaju, može izvesti iz članka 164. stavka 3. luksemburškog ZPD-a, kako je izmijenjen. Taj element osobito proizlazi iz uvodne izjave 241. pobijane odluke a da stranke taj zaključak nisu dovele u pitanje. Prvi tužbeni razlog Velikog Vojvodstva Luksemburga ne odnosi se na pitanje koji je pravni izvor tog načela ni na pitanja tumačenja tog načela. Naime, svojim prvim tužbenim razlogom Veliko Vojvodstvo Luksemburg poziva se na postojanje navodnih pogrešaka u Komisijinoj primjeni određenih metoda određivanja transfernih cijena u okviru svojeg zaključivanja o postojanju prednosti, s obzirom na to da te metode omogućuju da se na kraju utvrdi odgovara li naknada rezultatu po tržišnim uvjetima.

138 Iz toga slijedi da argumenti koje je Irska istaknula u potporu prvom tužbenom razlogu Velikog Vojvodstva Luksemburga nisu povezani s razmatranjima na kojima se temelji njegov prvi tužbeni razlog. Stoga ih treba odbaciti kao nedopuštene.

b) Osnovanost tužbenih razloga i argumenata Velikog Vojvodstva Luksemburga i Amazona o glavnom zaključku o prednosti

139 Kao dopuna elementima iznesenima u točki 130. ove presude, valja istaknuti da u okviru prvog dijela prvog tužbenog razloga u predmetu T-816/17 i prvog tužbenog razloga u predmetu T-318/18 Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon dovode u pitanje osnovanost Komisijina odbijanja da primijeni metodu CUP u okviru *ex post* analize na temelju usporedivih sporazuma koje je Amazon.com predočio Komisiji.

140 U okviru prvog i drugog prigovora drugog dijela prvog tužbenog razloga u predmetu T-816/17 i drugog tužbenog razloga u predmetu T-318/18 Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon tvrde da je funkcionalna analiza koju je Komisija provela u okviru svoje primjene MTNM-a pogrešna jer je zaključila da je LuxSCS bio najmanje složena stranka i da se Komisijina primjena MTNM-a temeljila na pogrešnim metodološkim odabirima.

141 U okviru drugog dijela prvog tužbenog razloga u predmetu T-816/17 i trećeg tužbenog razloga u predmetu T-318/18 Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon tvrde da je Komisija u svojoj glavnoj analizi provela proizvoljan i pristran odabir među iskazima svjedoka iz američkog postupka spomenutog u točki 14. ove presude.

142 U okviru trećeg dijela prvog tužbenog razloga u predmetu T-816/17 te šestog dijela drugog tužbenog razloga i četvrtog tužbenog razloga u predmetu T-318/18 Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon tvrde da rezultat do kojeg je Komisija došla u pobijanoj odluci odstupa od pouzdane približne vrijednosti rezultata po tržišnim uvjetima.

143 Stoga se argumentima Velikog Vojvodstva Luksemburga i Amazona protiv glavnog zaključka o prednosti u biti nastoje osporiti, s jedne strane, činjenica da je Komisija odbila upotrijebiti metodu CUP i, s druge strane, Komisijina primjena MTNM-a.

144 Što se tiče argumenata kojima se osporava činjenica da je Komisija odbila upotrijebiti metodu CUP, valja istaknuti da nije sporno da se u spornom poreznom rješenju nije primijenila ta metoda. Naime, iako je ta metoda razmotrena u izvješću o transfernim cijenama iz 2003., dostavljenom poreznim tijelima u prilog zahtjevu za porezno rješenje, ona nije prihvaćena u dopisu od 23. listopada 2003. kojim je Amazon zatražio odobrenje metode izračuna naknade (vidjeti točku 9. ove presude). Kao što to osobito proizlazi iz uvodne izjave 542. pobijane odluke, Komisija se u svojoj analizi kojom se nastoji dokazati postojanje prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a oslonila samo na MTNM. Nasuprot tomu, Komisijine ocjene kojima se želi isključiti primjenjivost metode CUP (uvodne izjave 521. do 538. pobijane odluke) ne mogu dokazati postojanje prvog uvjeta iz članka 107. stavka 1. UFEU-a. S obzirom na to da je na Komisiji da dokaže postojanje prednosti (vidjeti točke 125. i 126. ove presude) i s obzirom na činjenicu da se Komisijine ocjene kojima se želi isključiti primjenjivost metode CUP ne odnose na takvo dokazivanje, nije korisno razmatrati argumente i tužbene razloge tužiteljâ u pogledu metode CUP.

145 Što se tiče argumenata kojima se osporava osnovanost Komisijinih ocjena u pogledu primjene MTNM-a koju je provela ta institucija (vidjeti točke 146. do 297. u nastavku), bit će potrebno najprije utvrditi koja je relevantna verzija Smjernica OECD-a o transfernim cijenama (vidjeti točke 146. do 155. u nastavku). Kao drugo, bit će potrebno provjeriti imaju li Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon pravo tvrditi da je Komisija počinila pogreške prilikom primjene MTNM-a u pobijanoj odluci, što bi njezin glavni zaključak o prednosti učinilo nevaljanim (vidjeti točke 156. do 297. u nastavku).

1) Vremenska relevantnost određenih smjernica OECD-a kojima se Komisija koristila za primjenu MTNM-a

146 Kako bi dokazala postojanje prednosti, Komisija je u odjeljku 9.2. pobijane odluke primijenila niz smjernica OECD-a o transfernim cijenama u njihovim različitim verzijama.

147 U okviru prvog prigovora drugog dijela drugog tužbenog razloga Veliko Vojvodstvo Luksemburg u biti tvrdi da u ovom slučaju treba uzeti u obzir gospodarski kontekst i pravni okvir koji su postojali u 2003. Ne uzimajući u obzir činjenicu da su u trenutku donošenja spornog poreznog rješenja (2003.) kao i u trenutku njegova posljednjeg produljenja (2010.) Smjernice OECD-a bile samo indikativne smjernice za luksemburška tijela, bez obvezujuće naravi za njih, jedine Smjernice OECD-a koje su bile dostupne u trenutku donošenja spornog poreznog rješenja bile su Smjernice OECD-a u verziji iz 1995. Međutim,

Komisija se u pobijanoj odluci pozvala na Smjernice OECD-a u verzijama iz 2010. i 2017., što čini neprikladnu primjenu *ratione temporis* referentnog okvira, koji treba odrediti na temelju činjenica i metoda izračuna cijena koje su postojale na dan donošenja predmetnih mjera.

148 Amazon dodaje da su Smjernice OECD-a u verzijama iz 2010. i 2017. unijele nekoliko bitnih izmjena u odnosu na njihovu verziju iz 1995., kao što je uvođenje metode analize funkcija „Razvoj, poboljšanje, održavanje, zaštita i iskorištavanje" (*Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation*, u daljnjem tekstu: funkcije DEMPE). Amazon osobito osporava relevantnost Komisijine primjene te metode, s obzirom na to da se ona pojavila tek nakon datuma donošenja spornog poreznog rješenja, tj. u verziji Smjernica OECD-a iz 2017.

149 Komisija osporava te argumente.

150 Najprije navodi da se pobijanom odlukom ne primjenjuju Smjernice OECD-a na način kao da su to obvezujuće norme, nego na način kao da je to pomoćni alat za primjenu kriterija koji je Sud utvrdio u točki 95. presude od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416). Prema Komisijinu mišljenju, suprotno onomu što se čini da tvrdi Veliko Vojvodstvo Luksemburg, luksemburška porezna uprava redovito se oslanjala na te smjernice radi tumačenja načela nepristrane transakcije, tako da načela OECD-a ostaju relevantna u ovom slučaju.

151 Komisija zatim dodaje da se sva utvrđenja iz pobijane odluke temelje na Smjernicama OECD-a u verziji iz 1995., a da se na Smjernice OECD-a u verzijama iz 2010. i 2017. upućuje samo ako se u tim kasnijim verzijama pojašnjavaju Smjernice u verziji iz 1995., a ne i izmjenjuju.

152 U ovom slučaju iz određenog broja bilješki iz pobijane odluke proizlazi da je Komisija, makar i samo djelomično, temeljila svoje ocjene o postojanju prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a ne samo na Smjernicama OECD-a u verziji iz 1995. nego i na Smjernicama u verzijama iz 2010. i 2017. Što se tiče verzija Smjernica OECD-a iz 1995., 2010. i 2017., valja utvrditi da se one razlikuju u više točaka, i to u različitoj mjeri. Te razlike sežu od jednostavnih pojašnjenja koja ne utječu na bit ranijih verzija pa do novih izmjena, tj. preporuka koje nisu bile sadržane u ranijim verzijama, uključujući i implicitno. Jedna od novih izmjena Smjernica OECD-a koja se pojavila tek u verziji iz 2017. jest metoda analize funkcija DEMPE (vidjeti točku 148. ove presude). U okviru glavnog zaključka o postojanju gospodarske prednosti Komisija se osobito usredotočila na tu metodu analize.

153 U tom pogledu valja podsjetiti na to da je, kao što to proizlazi iz članka 1. i implicitno iz uvodnih izjava 394. i 620. pobijane odluke, predmetna mjera, kako ju je utvrdila Komisija, sporno porezno rješenje i kasnije prihvaćanje godišnjih prijava poreza na dobit društava LuxOpCo-a koje su se temeljile na toj odluci. Tijekom razmatranog razdoblja LuxOpCo je svoje porezne prijave podnio na temelju metode izračuna koja je odobrena spornim poreznim rješenjem i navedena je odluka produljena 2006. i 2010.

154 S obzirom na te elemente, valja utvrditi da je Komisija svoje ocjene o postojanju prednosti mogla temeljiti na preporukama – koje su, uostalom, samo neobvezujući alat – koje proizlaze iz Smjernica OECD-a u verziji iz 1995. Suprotno tomu, u dijelu u kojem se Komisija temeljila na Smjernicama OECD-a u verziji iz 2010. potonja verzija nije relevantna, osim ako je riječ samo o korisnom pojašnjenju, bez dodatnih izmjena, smjernica koje su već donesene 1995. Osim toga, u ovom slučaju nisu relevantne Smjernice OECD-a iz 2017. jer su objavljene nakon razmatranog razdoblja i jer su se njegove preporuke uvelike promijenile u odnosu na Smjernice iz 1995.

155 Što se konkretno tiče metode analize funkcija DEMPE, ona se u ovom slučaju ne može smatrati relevantnom s vremenskog stajališta jer je ona alat koji je razvijen tek u Smjernicama OECD-a u verziji iz 2017.

2) Navodne pogreške koje je Komisija počinila prilikom primjene MTNM-a u pobijanoj odluci

156 Kao što je to izneseno u točki 9. ove presude, Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon osporavaju čitav niz Komisijinih ocjena u vezi s primjenom MTNM-a u okviru glavnog zaključka o prednosti.

157 Valja podsjetiti na to da je MTNM neizravna metoda određivanja transfernih cijena. Kao što je to opisano u točki 3.26. Smjernica OECD-a u verziji iz 1995., njome se određuje, na odgovarajućoj osnovi, neto dobit koju porezni obveznik ostvari na temelju nadzirane transakcije ili na temelju nadziranih transakcija koje su usko povezane ili trajne. Kako bi se utvrdila ta odgovarajuća osnova, valja odabrati pokazatelj razine dobiti, kao što su to troškovi, prodaja ili imovina. Pokazatelj neto dobiti koju porezni obveznik ostvari na temelju nadzirane transakcije treba odrediti upućivanjem na pokazatelj neto dobiti koju isti porezni obveznik ili nezavisan poduzetnik ostvari na temelju usporedivih nenadziranih transakcija.

158 Kao što to proizlazi iz točke 3.26. Smjernica OECD-a u verziji iz 1995., MTNM-om se utvrđuje stranka u transakciji za koju se testira pokazatelj razine dobiti, primjerice, marža na troškove. Ta je stranka označena kao „ispitana stranka”. Riječ je o stranci za koju se mora odrediti marža „nepristrane transakcije”. U pravilu, ispitana stranka je ona na koju se metoda transferne cijene može primijeniti na najpouzdaniji mogući način i za koju se mogu pronaći najpouzdaniji mogući usporedivi podaci.

159 Ispitana stranka odabire se na temelju funkcionalne analize stranaka unutargrupne transakcije. U skladu s točkom 3.43. Smjernica OECD-a o transfernim cijenama u verziji iz 1995., ispitana stranka najčešće će biti ona čija je funkcionalna analiza najmanje složena. Prema shvaćanju koje je već postojalo u vrijeme primjene Smjernica iz 1995., funkcionalna analiza najčešće podrazumijeva ispitivanje funkcija subjekta, njegove imovine i preuzetih rizika.

160 Usto valja navesti da se MTNM smatra prikladnom metodom za ispitivanje tržišno utemeljene naknade stranke koja ne daje jedinstvene ili vrijedne doprinose transakciji koja je predmet analize transfernih cijena.

161 U ovom slučaju Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon ne osporavaju, kao takav, Komisijin odabir MTNM-a. Naprotiv, oni osporavaju samo činjenicu da je primjena te metode, kako ju je provela Komisija, bila pravilna. Kao prvo, Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon osporavaju funkcionalnu analizu koju je provela Komisija i odabir LuxSCS-a kao ispitane stranke za potrebe primjene MTNM-a, kao drugo, izračun naknade LuxSCS-a, tj. odabir pokazatelja razine dobiti i stope marže koje je Komisija utvrdila u skladu s MTNM-om i, kao treće, pouzdanost dobivenog rezultata.

i) Funkcionalna analiza i Komisijin odabir LuxSCS-a kao ispitane stranke

162 Cilj je uvodnih izjava 409. do 561. pobijane odluke, tj. onih koje se odnose na glavni zaključak o prednosti, u biti dokazati da su luksemburška porezna tijela u ovom slučaju morala primijeniti MTNM uzimajući LuxSCS kao ispitanu stranku jer je on, s obzirom na Komisijinu funkcionalnu analizu, bio „najmanje složena” stranka. Iz tih uvodnih izjava također proizlazi da bi, prema mišljenju Komisije, da su luksemburška porezna tijela primijenila MTNM uzimajući LuxSCS kao ispitanu stranku, naknada LuxOpCo-a bila veća od naknade utvrđene na temelju spornog poreznog rješenja. Posljedično, prema Komisijinu mišljenju, primjena MTNM-a uzimajući LuxSCS kao ispitanu stranku dovela bi do manje naknade za LuxSCS i stoga do veće naknade za LuxOpCo.

163 U okviru drugog dijela prvog tužbenog razloga u predmetu T-816/17 i drugog tužbenog razloga u predmetu T-318/18 Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon osporavaju funkcionalnu analizu koju je provela Komisija. Oni osobito ističu da je Komisija umanjila funkcije LuxSCS-a kao i upotrijebljenu

imovinu i rizike koje je preuzeo. Prema njihovu mišljenju, LuxSCS je imao nematerijalnu imovinu i obavljao jedinstvene i vrijedne funkcije te se zbog toga nije mogao smatrati ispitanim subjektom za potrebe primjene MTNM-a koju je provela Komisija.

164 U tom kontekstu valja istaknuti da svojom argumentacijom u pogledu glavnog zaključka o prednosti Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon ne dovode u pitanje osnovanost Komisijina odabira MTNM-a kao prikladne metode za utvrđivanje je li naknada po tržišnim uvjetima. Kad osporavaju Komisijine ocjene u pogledu funkcionalne analize LuxSCS-a iz odjeljka 9.2.1.1. pobijane odluke, Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon stoga u biti žele osporiti Komisijinu tvrdnju da su luksemburška porezna tijela LuxSCS morala smatrati „najmanje složenom” strankom i stoga ispitanom strankom u okviru primjene MTNM-a.

165 Kako bi se odgovorilo na te argumente Velikog Vojvodstva Luksemburga i Amazona, prema kojima Komisija nije imala pravo zaključiti da su luksemburška porezna tijela morala primijeniti MTNM uzimajući LuxSCS kao ispitanu stranku, nije potrebno provjeriti osnovanost funkcionalne analize LuxOpCo-a. Nasuprot tomu, budući da je Komisija nastojala primijeniti MTNM uzimajući LuxSCS kao ispitanu stranku, dovoljno je provjeriti osnovanost funkcionalne analize LuxSCS-a, kao što ta analiza proizlazi iz odjeljka 9.2.1.1. pobijane odluke, te je li, s obzirom na tu analizu, bilo moguće dovoljno pouzdano primijeniti MTNM na LuxSCS.

166 U tom pogledu najprije valja podsjetiti na to da, u skladu s točkom 3.43. Smjernica OECD-a u verziji iz 1995., stranka na koju se primjenjuje MTNM „treba biti poduzetnik za kojeg se mogu utvrditi pouzdani podaci o najsličnijim transakcijama”, da će to „često podrazumijevati odabir povezanog poduzetnika koji je najmanje složen od poduzetnika na koje se odnosi transakcija i koji nema jedinstvenu i vrijednu nematerijalnu imovinu” i da će „[m]eđutim, odabir možda biti ograničen nedovoljnim dostupnim podacima”. Drugim riječima, u skladu s tom točkom, iako je općenito subjekt za koji postoji najviše pouzdanih elemenata za utvrđivanje usporedivosti često „najmanje složen” subjekt, svrha primjene MTNM-a nije nužno da ta primjena ovisi o utvrđivanju subjekta koji je „najmanje složen”. Nasuprot tomu, ono što je važno za primjenu te metode jest utvrđivanje stranke za koju se mogu pronaći najpouzdaniji podaci, s jedne strane, i pitanje može li se MTNM na pouzdan način primijeniti na tu stranku, s druge strane.

167 Slijedom navedenog u točki 166. ove presude i kao što to osobito proizlazi iz točaka 3.26., 3.28., 3.29., 3.34. i 3.43. Smjernica OECD-a u verziji iz 1995., primjena MTNM-a nužno podrazumijeva pronalaženje pouzdanih podataka za usporedbu s ispitanom strankom. Stoga su sve ocjene koje se odnose na funkcionalnu analizu, ispitivanje funkcija, razmatranja u vezi s imovinom i preuzetim rizicima kao i sva razmatranja koja se odnose na „jedinstvenost i vrijednost” upotrijebljene imovine samo kriteriji koje treba uzeti u obzir prilikom odabira ispitane stranke kako bi se osiguralo postizanje pouzdanog rezultata.

168 S obzirom na ta razmatranja valja ispitati prigovore kojima se osporava funkcionalna analiza LuxSCS-a koju je provela Komisija kao i njezin zaključak da je taj subjekt morao biti ispitani subjekt.

169 U tom pogledu valja podsjetiti na to da je u odjeljku 9.2.1.1.1. pobijane odluke (uvodne izjave 419. do 429. te odluke) Komisija opisala funkcije koje LuxSCS obavlja u okviru nadzirane transakcije.

170 U biti, kao što je sažeta u uvodnoj izjavi 418. pobijane odluke, Komisijina analiza temelji se na sljedećim trima glavnim tvrdnjama. Najprije je smatrala da LuxSCS nije obavljao „aktivne” funkcije povezane s razvojem, poboljšanjem, upravljanjem i iskorištavanjem nematerijalne imovine, da na to nije bio ovlašten zbog isključive licencije dodijeljene LuxOpCo-u i da za to nije imao ni sposobnost. Nadalje, Komisija je navela da, prema njezinu mišljenju, LuxSCS nije upotrebljavao imovinu povezanu s tom nematerijalnom imovinom, nego je samo pasivno držao vlasništvo nad tom

imovinom i licenciju za nju na temelju SPT-a. Naposljetku, istaknula je da LuxSCS nije preuzeo ni kontrolirao rizike povezane s tim djelatnostima niti je imao operativnu i financijsku sposobnost da to učini.

171 U uvodnoj izjavi 429. pobijane odluke Komisija je zaključila da su jedine zadaće za koje se tijekom relevantnog razdoblja moglo reći da ih je zaista obavljalo društvo LuxSCS bile zadaće povezane sa zadržavanjem njegova „zakonskog vlasništva" nad nematerijalnom imovinom, iako su se čak i te zadaće obavljale pod kontrolom društva LuxOpCo. Naime, kao što proizlazi iz uvodnih izjava 418. i 430. pobijane odluke, LuxSCS se ograničio na „pasivno" držanje nematerijalne imovine.

172 Nadalje, u odjeljku 9.2.1.1.2. pobijane odluke, naslovljenom „Imovina kojom se koristilo društvo LuxSCS", a osobito u uvodnoj izjavi 430. te odluke, Komisija je u biti ponovno podsjetila na to da je LuxSCS bio samo pasivni vlasnik nematerijalne imovine. U uvodnoj izjavi 431. pobijane odluke Komisija je osporila činjenicu da je LuxSCS upotrebljavao nematerijalnu imovinu njezinim ustupom putem licencije LuxOpCo-u. U uvodnoj izjavi 432. pobijane odluke ponovila je svoje mišljenje da LuxSCS u svakom slučaju nije imao sposobnost učinkovito se koristiti nematerijalnom imovinom.

173 Naposljetku, u odjeljku 9.2.1.1.3. pobijane odluke (uvodne izjave 436. do 446. te odluke), naslovljenom „Rizici koje je preuzelo društvo LuxSCS", Komisija je analizirala rizike kojima je bio izložen LuxSCS u dijelu u kojem su ti rizici bili relevantni u okviru Sporazuma o licenciranju. U uvodnoj izjavi 446. navedene odluke u tom je pogledu zaključila da se ne može reći da je društvo LuxSCS učinkovito preuzelo rizike povezane s razvojem, poboljšanjem, upravljanjem i iskorištavanjem nematerijalne imovine Amazona i da nije imalo financijsku sposobnost za preuzimanje tih rizika.

174 Usto, u odjeljku 9.2.1.4.1. pobijane odluke, naslovljenom „Ispitana stranka trebalo bi biti društvo LuxSCS", Komisija je u biti tvrdila da treba izbjegavati miješanje složenosti držane imovine i složenosti funkcija koje obavljaju stranke u dotičnoj unutargrupnoj transakciji (uvodna izjava 546. pobijane odluke). Nadalje, navela je da se ne može tvrditi da povezano društvo koje pripada grupi i koje na temelju licencije ustupi nematerijalnu imovinu drugom društvu u grupi obavlja složenije funkcije nego to društvo zbog puke činjenice da ima zakonsko vlasništvo nad složenom imovinom (uvodna izjava 546. pobijane odluke). Posljedično, prema njezinu mišljenju, luksemburška porezna uprava morala je odbiti Amazonovu tvrdnju da je puko zakonsko vlasništvo nad nematerijalnom imovinom samo po sebi „jedinstveni doprinos". Umjesto toga trebala je zahtijevati funkcionalnu analizu koja dokazuje da je LuxSCS obavljao „jedinstvene i vrijedne funkcije" (uvodna izjava 547. pobijane odluke). Naposljetku, prema Komisijinu mišljenju, iako je LuxSCS bio zakonski vlasnik nematerijalne imovine tijekom razmatranog razdoblja, funkcionalna analiza provedena u odjeljku 9.2.1.1. pobijane odluke dokazuje da to društvo nije obavljalo nikakvu „aktivnu" i bitnu funkciju u vezi s njezinim razvojem, poboljšanjem, održavanjem ili iskorištavanjem (uvodna izjava 548. pobijane odluke).

175 Komisijine ocjene koje se odnose na funkcije LuxSCS-a uglavnom se podudaraju s ocjenama koje se odnose na imovinu koju je upotrebljavao LuxSCS. Isto vrijedi i za argumente Velikog Vojvodstva Luksemburga i Amazona protiv tih ocjena. Stoga valja zajedno analizirati te argumente, a zatim one koji se odnose na rizike koje je LuxSCS snosio kako bi se ispitalo je li Komisija pravilno smatrala da se on treba smatrati ispitanim subjektom.

– Funkcije i imovina LuxSCS-a

176 Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon osporavaju Komisijine tvrdnje o funkcijama LuxSCS-a. S druge strane, što se tiče nematerijalne imovine LuxSCS-a, slažu se da je potonja bila „jedinstvena i vrijedna", ali pritom ne definiraju te izraze.

177 Kao prvo, Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon prigovaraju Komisiji da nije uzela u obzir činjenicu da Smjernice OECD-a u verziji iz 1995. određuju da stranka koja drži nematerijalnu imovinu u pravilu nije ispitana stranka za primjenu MTNM-a. U tom pogledu Veliko Vojvodstvo Luksemburg i

Amazon inzistiraju na činjenici da je LuxSCS držao jedinstvenu i vrijednu nematerijalnu imovinu. Tehnologija koju je LuxSCS stavio na raspolaganje imala je središnju ulogu u razvoju djelatnosti grupe Amazon u Europi. Ta je nematerijalna imovina nužna za sve djelatnosti grupe Amazon u Europi. Osim toga, Veliko Vojvodstvo Luksemburg ističe da je dodjelom licencije za nematerijalnu imovinu LuxOpCo-u LuxSCS tom društvu dodijelio koristi od razvojnih aktivnosti društava ATI i A 9 u Sjedinjenim Američkim Državama te mu omogućio optimalno iskorištavanje te imovine. Slijedom toga, LuxOpCo treba LuxSCS-u isplatiti naknadu ne samo za njegove doprinose nego neizravno i američkim subjektima grupe Amazon za njihove doprinose.

178 Kao drugo, Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon osporavaju Komisijino stajalište koje se sastoji od razlikovanja između takozvanih „aktivnih” i „pasivnih” funkcija i uzimanja u obzir samo potonjih za potrebe funkcionalne analize. U tom kontekstu prigovaraju Komisiji da u analizi funkcija nije uzela u obzir ni činjenicu da je LuxSCS stavio nematerijalnu imovinu na raspolaganje LuxOpCo-u u okviru nadzirane transakcije. Amazon dodaje da je stavljanje na raspolaganje nematerijalne imovine dodjelom licencije LuxOpCo-u upotreba te imovine LuxSCS-a, kao što to preporučuje točka 6.32. Smjernica OECD-a u verziji iz 2017.

179 Kao treće, Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon tvrde da je LuxSCS, suprotno onomu što navodi Komisija, obavljao jedinstvene i vrijedne funkcije. U tom kontekstu osobito navode da je LuxSCS svojim sudjelovanjem u SPT-u pridonosio trajnom razvoju nematerijalne imovine, i to čak iako nije imao zaposlenike. Također prema mišljenju Velikog Vojvodstva Luksemburga i Amazona, doprinosi američkih subjekata ATI i A 9, tj. kontinuirani razvoj i poboljšanje intelektualnog vlasništva, trebaju se pripisati LuxSCS-u ili se smatrati dijelom doprinosa LuxSCS-a. Prema njihovu mišljenju, LuxSCS je tako obavljao „jedinstvene i vrijedne” funkcije, koje opravdavaju da se smatra najsloženijom strankom transakcije. Amazon osim toga ističe da za ocjenu jedinstvenosti funkcija LuxSCS-a nije relevantna činjenica da je on imao sposobnost u potpunosti samostalno iskorištavati društvo za elektroničku trgovinu bez dodjele licencije za nematerijalnu imovinu drugom subjektu.

180 Komisija osporava te argumente.

181 Komisija ustraje na činjenici da je LuxSCS samo „pasivno” držao nematerijalnu imovinu i da ju nije stvarno upotrebljavao. Puko vlasništvo nad jedinstvenom i vrijednom nematerijalnom imovinom nije dovoljno kako bi se taj subjekt smatrao složenim. U ovom slučaju ona nije dovoljna ni za to da se opravda pripisivanje LuxSCS-u gotovo cjelokupne dobiti LuxOpCo-a, čak i ako se nijedna od djelatnosti LuxOpCo-a ne može obavljati bez pristupa nematerijalnoj imovini. Nakon sklapanja Sporazuma o licenciranju LuxSCS više nije bio ovlašten koristiti se imovinom, a za to nije imao ni sposobnost. Samo je LuxOpCo u okviru svojih poslovnih djelatnosti upotrebljavao nematerijalnu imovinu. U tom kontekstu Komisija također podsjeća na to da LuxSCS nije imao zaposlenike i nije imao sposobnost obavljati funkcije povezane s razvojem, poboljšanjem i iskorištavanjem nematerijalne imovine.

182 Štoviše, Komisija smatra da se Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon pogrešno pozivaju na doprinose subjekata grupe Amazon koji se nalaze u Sjedinjenim Američkim Državama (vidjeti točku 179. ove presude) jer se na njih ne odnosi Sporazum o licenciranju i oni djeluju neovisno o LuxSCS-u. Dakle, eventualna funkcija tih subjekata u odnosu na nematerijalnu imovinu, okolnost da je Amazon.com usmjeravao LuxSCS ili LuxOpCo ili pak značajke Sporazuma o ulasku i SPT-a nisu relevantne za funkcionalnu analizu LuxSCS-a. Stoga se razvojne funkcije društava ATI i A 9 ne mogu pripisati LuxSCS-u jer različite stranke SPT-a djeluju za svoj račun i na svoj rizik. Komisija ističe da su u svakom slučaju Sporazum o ulasku i SPT već određivali naknadu po tržišnim uvjetima za funkcije koje su obavljala društva ATI i A 9 u vezi s nematerijalnom imovinom. Svaka druga unutargrupna transakcija između američkih subjekata i LuxOpCo-a u vezi s nematerijalnom imovinom, čije postojanje u svakom slučaju nisu dokazali ni Veliko Vojvodstvo Luksemburg ni Amazon, ne može opravdati isplatu rezidualne dobiti LuxOpCo-a LuxSCS-u.

183 U tom pogledu, kao prvo, valja podsjetiti na to da bi, kao što je to već istaknuto u točki 166. ove presude, u skladu s točkom 3.43. Smjernica OECD-a u verziji iz 1995., „povezani poduzetnik na kojeg se primjenjuje metoda transakcijske neto marže trebao biti poduzetnik za kojeg je moguće identificirati pouzdane podatke o najsličnijim transakcijama” i to „često podrazumijeva odabir povezanog poduzetnika koji je najmanje složen među poduzetnicima na koje se odnosi transakcija i koji ne posjeduje vrijednu nematerijalnu imovinu ili jedinstvenu imovinu”. Pojam „jedinstvena imovina” ili „vrijedna imovina” nije izričito objašnjen u Smjernicama OECD-a u verziji iz 1995.

184 Iz točke 3.43. Smjernica OECD-a u verziji iz 1995. proizlazi da se tim smjernicama preporučuje da se stranka koja drži jedinstvenu i vrijednu imovinu ne smatra ispitanom stranom za potrebe primjene MTNM-a, nego da prednost dobije neki drugi subjekt koji je stranka nadzirane transakcije. Logika na kojoj se temelji navedena točka 3.43 jest da je općenito kompliciranije pronaći pouzdane usporedive podatke kako bi se ispitala stranka u nadziranoj transakciji koja ima jedinstvenu i vrijednu nematerijalnu imovinu. To shvaćanje također proizlazi iz točke 6.26. Smjernica OECD-a u verziji iz 1995. U skladu s tom točkom, u slučaju vrlo vrijedne nematerijalne imovine moglo bi biti teško identificirati usporedive transakcije među neovisnim poduzetnicima. Iz te točke proizlazi da bi utvrđivanje usporedivih podataka bilo teže zbog pukog posjedovanja jedinstvene ili vrijedne nematerijalne imovine. Valja istaknuti da se točka 6.26. Smjernica OECD-a u verziji iz 1995. temelji na pretpostavci da se nematerijalna imovina može smatrati „jedinstvenom” kad nema usporedive imovine. Nematerijalna imovina je „vrijedna” kad omogućuje stvaranje znatnih prihoda. Osim toga, valja utvrditi da to shvaćanje odgovara definiciji pojma koja se nalazi u točki 6.17. Smjernica OECD-a u verziji iz 2017. Iz te točke proizlazi da je „jedinstvena i vrijedna nematerijalna imovina” ona, kao prvo, koja nije usporediva s nematerijalnom imovinom koju upotrebljavaju stranke potencijalno usporedivih transakcija i, kao drugo, čija bi upotreba u poslovanju trebala proizvesti veće buduće ekonomske koristi od onih koje bi se mogle očekivati u nedostatku takve imovine.

185 U ovom slučaju, kao prvo, nesporno je da je LuxSCS imao prava na nematerijalnu imovinu grupe Amazon u Europi i da je tu imovinu stavio na raspolaganje LuxOpCo-u na temelju Sporazuma o licenciranju.

186 U tom pogledu valja istaknuti, kao dodatak elementima navedenima u točkama 4. i 5. ove presude, da je na temelju Sporazuma o ustupu koji su 1. siječnja 2005. sklopili ATI i LuxSCS, koji je jedan od sastavnih dijelova Sporazuma o ulasku, na LuxSCS preneseno vlasništvo nad jednim dijelom te imovine (vidjeti točke 3.1. i 3.2. tog sporazuma), tj. osobito nazivi internetskih domena u Europi, kao što su to amazon.co.uk, amazon.fr i amazon.de.

187 Nadalje, na temelju Sporazuma o licenciranju sklopljenog 1. siječnja 2005. između ATI-ja i LuxSCS-a, LuxSCS je stekao pravo upotrebe većeg dijela nematerijalne imovine grupe Amazon u Europi koja je već postojala u 2005., tj. tehnologije, izuma, patenata, žigova, prava u vezi s klijentima itd., a da to pravo na licenciju LuxSCS-a nije bilo isključivo pravo.

188 Osim toga, na temelju točke 6.2. podtočke (a) i točke 6.3. podtočke (a) SPT-a, LuxSCS je imao neisključivu licenciju za intelektualno vlasništvo društava A 9 i ATI, razvijeno nakon 2005., kao i vlasništvo nad izvedenim pravima razvijenima nakon 2005., na temelju nematerijalne imovine čiji je zakonski nositelj LuxSCS.

189 Naposljetku, LuxSCS je također sklopio sporazume o licenciranju i ustupu prava intelektualnog vlasništva (*Intellectual Property Assignment and License Agreement*) s europskim povezanim društvima, na temelju kojih je dobio podnesene žigove i prava intelektualnog vlasništva na europskim internetskim stranicama koje su ta društva držala.

190 Tako je nematerijalna imovina nad kojom je LuxSCS držao prava obuhvaćala sljedeće tri kategorije intelektualnog vlasništva: tehnologiju, nematerijalnu imovinu u vezi s oglašavanjem i podatke klijenata. Tehnologija je obuhvaćala cijeli niz djelatnosti grupe Amazon, a osobito tehnologije za softversku platformu te grupe, izgled internetske stranice, katalog, obradu narudžbi, logistiku, funkcije pretraživanja i navigacije, službu za korisnike i funkcije personalizacije.

191 Kao drugo, valja istaknuti da, iako Komisija tvrdi da LuxSCS nije obavljao „jedinstvene i vrijedne funkcije" u vezi s nematerijalnom imovinom, ona ne osporava činjenicu da je LuxSCS držao „jedinstvenu i vrijednu nematerijalnu imovinu" koju je stavio na raspolaganje LuxOpCo-u u okviru nadzirane transakcije.

192 Konkretno, Komisija nije potkrijepljeno osporila tvrdnju Amazona da je tehnologija jedinstvena jer nema usporedivih i da ona ima bitnu ulogu u različitim aspektima poslovnih djelatnosti grupe Amazon u Europi te je stoga omogućila stvaranje znatnih prihoda. Osim toga, valja istaknuti da se, kao što to tvrdi Amazon, ne dovodi u pitanje činjenica da poslovne djelatnosti grupe nisu mogle steći takav opseg i ostvariti takav uspjeh u Europi bez tehnologije, kao uostalom i u drugim regijama svijeta. Također je uvjerljiv navod Velikog Vojvodstva Luksemburga da se tijekom razmatranog razdoblja grupa Amazon oslanjala na svoju tehnologiju koja je bila „u središtu njezina ‚*business* modela'" (poslovnog modela), kao konkurentska različnica, u smislu da je upravo ta tehnologija bila jedinstven i vrijedan doprinos koji je omogućavao (i dalje omogućuje) grupi Amazon da nastaviti biti konkurentna u vrlo konkurentnom okruženju koje obilježavaju male marže. Osim toga, iz uvodne izjave 338. pobijane odluke proizlazi da čak i jedan dio konkurenata grupe Amazon priznaje da zbog strategije „vrlo agresivnog ulaganja u tehnologiju" platforma za maloprodaju grupe Amazon „danas čini konkurentsku prednost koju je teško stići". Što se tiče tehnologije, bila je riječ, dakle, o imovini koja se nije mogla usporediti ni s kojom drugom.

193 U tom pogledu i osim toga, valja istaknuti da nije potrebno ispitati Komisijine argumente kojima tvrdi da sama tehnologija nije bila dovoljna za iskorištavanje poslovnih djelatnosti grupe Amazon u Europi i da su ljudske funkcije koje su obavljali zaposlenici društva LuxOpCo također bile važne. Naime, ti argumenti, čak i pod pretpostavkom da su osnovani, ne dovode u pitanje utvrđenje da je tehnologija imala ključnu ulogu u poslovnim djelatnostima grupe Amazon u Europi i da je stoga bila jedinstvena i vrijedna imovina.

194 Što se tiče žigova registriranih u Europi, valja utvrditi da na dan na koji je LuxSCS-u prenesena ta imovina, koja je već uživala međunarodni ugled grupe Amazon, iz elemenata spisa ne proizlazi da je postojala usporediva imovina na europskom tržištu. Stoga valja smatrati da su predmetni žigovi bili jedinstveni. Nesporno je da je njihova upotreba omogućila stvaranje znatnih prihoda u Europi. Ti su žigovi stoga također bili „vrijedni". Što se tiče podataka klijenata, ni ti podaci nisu imali usporedive te su omogućavali stvaranje znatne dobiti. Stoga valja smatrati da je ta nematerijalna imovina također jedinstvena i vrijedna.

195 U tim okolnostima, uzimajući u obzir točku 3.43. Smjernica OECD-a u verziji iz 1995. i činjenicu da su nematerijalna imovina grupe Amazon i osobito tehnologija činile jedinstvenu i vrijednu imovinu koju je LuxSCS upotrijebio u okviru nadzirane transakcije, luksemburškim poreznim tijelima ne može se prigovoriti da su, kao i autori izvješća o transfernim cijenama iz 2003., smatrali da je, u skladu sa Smjernicama OECD-a u verziji iz 1995., pravilno odabrati drugo društvo koje nije LuxSCS kao ispitanu stranku. Osim toga, iako, kao što je Komisija predložila u bilješci 681. pobijane odluke, u skladu sa Smjernicama OECD-a u verziji iz 2017., pasivni držatelj ne može biti najsloženija stranka i stoga može biti ispitana stranka u okviru primjene MTNM-a, valja utvrditi da to nije bio slučaj u razmatranom razdoblju, koje u ovom slučaju treba ispitati samo s obzirom na Smjernice OECD-a u verziji iz 1995.

196 U točki 83. odgovora na tužbu u predmetu T-318/18 čini se da Komisija želi ustrajati na činjenici da, u skladu s točkom 3.43. Smjernica OECD-a u verziji iz 1995., odabir ispitane stranke samo „često" podrazumijeva odabir povezanog poduzetnika koji je „najmanje složen od poduzetnika na koje se

odnosi transakcija i koji ne posjeduje vrijednu nematerijalnu imovinu ili jedinstvenu imovinu" a da pritom ipak nije riječ o apsolutnom pravilu. Budući da Komisija želi tvrditi da pravilo sadržano u točki 3.43. Smjernica OECD-a u verziji iz 1995. nije apsolutno pravilo, nego pravilo koje se može zanemariti ako to opravdavaju posebne okolnosti koje se odnose na predmetnu nadziranu transakciju, valja utvrditi da u pobijanoj odluci nije objasnila zašto je u ovom slučaju ta preporuka trebala biti zanemarena. Komisija nije dokazala da su luksemburška porezna tijela trebala odstupiti od pravila iz točke 3.43. Smjernica OECD-a u verziji iz 1995. zbog posebnosti predmetne nadzirane transakcije, tj. Sporazuma o licenciranju.

197 Kao drugo i u svakom slučaju, valja utvrditi da je Komisija pogrešno smatrala da, osim funkcija održavanja svojeg intelektualnog vlasništva, LuxSCS nije imao nikakvu „aktivnu i kritičnu" funkciju u vezi s nematerijalnom imovinom (vidjeti uvodnu izjavu 420. pobijane odluke) ili „ikakvu aktivnu ili bitnu funkciju" u vezi s nematerijalnom imovinom (vidjeti uvodnu izjavu 548. te odluke) ili „ikakvu funkciju koja povećava vrijednost nematerijalne imovine" (vidjeti uvodnu izjavu 526. te odluke).

198 Kao prvo, što se tiče Komisijina razlikovanja između takozvanog „pasivnog" držanja (uvodne izjave 418. i 430. pobijane odluke) i „aktivnog" držanja nematerijalne imovine kao i između „aktivnih" i „pasivnih" funkcija, valja utvrditi, kao što su to učinili Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon, da se Smjernicama OECD-a koje su relevantne u ovom slučaju ne predviđa takva razlika.

199 Naime, u točki 1.20. Smjernica OECD-a u verziji iz 1995. navodi se samo da, općenito, kad valja utvrditi je li naknada utvrđena u okviru nadzirane transakcije po tržišnim uvjetima, valja ispitati odgovara li ta naknada „funkcijama koje preuzima svaki poduzetnik" i „usporediti funkcije koje obavljaju stranke".

200 Točno je da nije isključeno da se točka 1.20. Smjernica OECD-a u verziji iz 1995. može tumačiti na način da izraz „obavljaju" upućuje na takozvane „aktivne" funkcije.

201 Međutim, iz točke 1.20. Smjernica OECD-a u verziji iz 1995. ne proizlazi jasno da su se samo „aktivne" funkcije mogle uzeti u obzir za potrebe funkcionalne analize stranaka u transakciji. Iz te točke također ne proizlazi da se ne može smatrati da subjekt „preuzima" ili „obavlja" funkcije kad drži određenu imovinu i samo financira, primjerice, njezin razvoj ili poboljšanje.

202 Osim toga, valja naglasiti da prema točki 1.22. Smjernica OECD-a može biti „zanimljivo i korisno, kada se utvrđuju i uspoređuju obavljane funkcije, uzeti u obzir imovinu koja se upotrebljava ili će se upotrebljavati" i da „u tom pogledu treba predvidjeti vrstu upotrijebljene imovine (pogoni, oprema, nematerijalni elementi itd.) i značajke te imovine (starost, tržišna vrijednost, mjesto poslovanja, postojanje prava industrijskog vlasništva itd.)". Drugim riječima, radi ispitivanja obavljanih funkcija preporučuje se uzimanje u obzir činjenice da društvo stavlja na raspolaganje imovinu u okviru nadzirane transakcije. Iz toga stoga proizlazi da, suprotno onomu što tvrdi Komisija, stavljanje na raspolaganje nematerijalne imovine treba uzeti u obzir prilikom ispitivanja funkcija koje obavlja ili preuzima određena stranka transakcije unutar grupe, pri čemu razlika između „aktivnih" i „pasivnih" funkcija nije relevantna.

203 Kao drugo, pod pretpostavkom da je Komisija mogla stvarno razlikovati „pasivne" i „aktivne" funkcije, pogrešno je zaključila, kao što to proizlazi iz uvodne izjave 420. pobijane odluke, da je LuxSCS bio samo pasivni držatelj nematerijalne imovine, da se ograničio na održavanje nematerijalne imovine i da mu se nije mogla pripisati nijedna druga aktivna funkcija.

204 S jedne strane, Komisija je propustila uzeti u obzir činjenicu da je LuxSCS doista upotrijebio navedenu imovinu stavivši je na raspolaganje LuxOpCo-u u zamjenu za plaćanje naknade putem Sporazuma o licenciranju.

205 Naime, nesporno je da je na temelju Sporazuma o licenciranju LuxSCS dao licenciju LuxOpCo-u za svu nematerijalnu imovinu Amazona na europskom području. Taj se sporazum odnosio ne samo na svu nematerijalnu imovinu iz Sporazuma o ulasku i SPT-a nego i na nematerijalnu imovinu, a osobito žigove, koju je 2006. dobio od povezanih europskih društava, kao i na izvedena prava koja iz nje proizlaze. Davanje u licenciju nematerijalne imovine LuxOpCo-u u zamjenu za plaćanje naknade jest iskorištavanje te imovine, što je jednako obavljanju aktivne funkcije.

206 To iskorištavanje odgovara upotrebi nematerijalne imovine od strane LuxSCS-a, čijem je navodnom nepostojanju Komisija prigovorila u uvodnim izjavama 430. do 432. pobijane odluke.

207 Iskorištavanje nematerijalne imovine od strane LuxSCS-a stavljanjem na raspolaganje LuxOpCo-u u okviru Sporazuma o licenciranju također udovoljava kriteriju koji je Komisija predložila u točki 83. svojeg odgovora na tužbu u predmetu T-318/18. U skladu s tim kriterijem, pravilo sadržano u točki 3.43. Smjernica OECD-a u verziji iz 1995., kako je navedeno u točkama 183. i 184. ove presude, autori tih smjernica uspostavili su „polazeći od pretpostavke da je stranka u nadziranoj transakciji koja drži vrijednu nematerijalnu imovinu ona koja je koristi u okviru obavljanja aktivnih funkcija u vezi s tom transakcijom”. U tom pogledu, a da nije potrebno utvrditi je li Komisija osnovano smatrala da navedenu točku valja tumačiti kao da zahtijeva određenu uporabu nematerijalne imovine, valja utvrditi da stavljanje LuxSCS-ove nematerijalne imovine na raspolaganje LuxOpCo-u u okviru Sporazuma o licenciranju čini upotrebu u smislu koji je upotrijebila Komisija.

208 S druge strane, valja istaknuti da je LuxSCS pridonio razvoju nematerijalne imovine svojim financijskim doprinosom na temelju SPT-a. U tom kontekstu valja podsjetiti na to da je, kao što je to već istaknuto u posljednjoj rečenici druge alineje točke 4. ove presude, LuxSCS morao platiti godišnji udio troškova povezanih s programom razvoja iz SPT-a.

209 U tom pogledu valja naglasiti da iz Smjernica OECD-a u verziji iz 1995. ne proizlazi da se financijski doprinos u sporazumu o podjeli troškova ne može smatrati stvarnim sudjelovanjem u razvoju imovine koja je predmet takvog sporazuma. Naprotiv, iz točke 8.15. Smjernica OECD-a u verziji iz 1995., u kojoj se navodi, kad je riječ o sporazumima o podjeli troškova, da „vjerojatno nije lako odrediti relativnu vrijednost doprinosa svakog sudionika osim ako se svi doprinosi u cijelosti uplaćuju u gotovini”, proizlazi da financijski doprinos takvom sporazumu o podjeli troškova zaista može biti valjan i vrijedan doprinos, i to, dakle, bez obzira na to daje li subjekt koji je dao financijski doprinos također doprinose druge naravi. Naime, u određenim slučajevima nije isključeno da financijski doprinos unutargrupnoj transakciji može biti jedini temelj (poslovnog) uspjeha transakcije.

210 Osim toga, u skladu s točkom 6.3. podtočkom (b) i točkom 6.4. SPT-a, LuxSCS je u zamjenu za sudjelovanje u troškovima postao suvlasnik, s društvom A 9, jednog dijela nematerijalne imovine koja se stalno razvija i poboljšava u Sjedinjenim Američkim Državama. LuxSCS je na temelju Sporazuma o licenciranju trajno stavio na raspolaganje te razvoje i poboljšanja LuxOpCo-u na način da se može smatrati da se oni, sa stajališta LuxOpCo-a, mogu pripisati LuxSCS-u, a ne američkim subjektima. U okviru Sporazuma o licenciranju rezultati razvoja i poboljšanja nematerijalne imovine dodjeljuju se LuxSCS-u.

211 Stoga iz prethodno navedenog proizlazi da je Komisija u uvodnoj izjavi 429. pobijane odluke pogrešno smatrala da su „jedine funkcije za koje se stvarno moglo smatrati da ih je izvršavao LuxSCS bile funkcije u vezi s održavanjem njegova zakonskog vlasništva nad nematerijalnom imovinom”. S jedne strane, Komisijin kriterij razlikovanja aktivnih i pasivnih funkcija nije relevantan. S druge strane, čak i da je trebalo prihvatiti taj kriterij, valja utvrditi da je LuxSCS LuxOpCo-u stavio na raspolaganje nematerijalnu imovinu i pridonio njezinu razvoju svojim financijskim doprinosom SPT-u. Komisija je te funkcije trebala uzeti u obzir u svojoj funkcijskoj analizi LuxSCS-a kao i u svrhu odabira ispitane stranke.

212 Taj zaključak nije doveden u pitanje drugim argumentima koje je istaknula Komisija.

213 Kao prvo, ne može se prihvatiti ocjena koju je Komisija provela u uvodnim izjavama 420. i 421. pobijane odluke i ponovila u okviru ove tužbe (vidjeti točku 181. ove presude), prema kojoj LuxSCS „nije mogao obavljati nikakvu aktivnu i kritičnu funkciju u vezi s razvojem, poboljšanjem, upravljanjem ili iskorištavanjem [nematerijalne imovine]" jer LuxSCS „više nije bio ovlašten ekonomski iskorištavati nematerijalnu imovinu u okviru europskih aktivnosti [grupe] Amazon".

214 Naime, Komisija je to utvrđenje temeljila na tvrdnji, ponovljenoj u nekoliko navrata u pobijanoj odluci, da je LuxOpCo od LuxSCS-a dobio „neopozivu" i „isključivu" licenciju (vidjeti, primjerice, uvodne izjave 116., 419., 431., 438., 442. i 450. pobijane odluke), što je LuxSCS navodno spriječilo u iskorištavanju nematerijalne imovine.

215 U tom pogledu dovoljno je podsjetiti na to da već sama činjenica davanja u licenciju čini iskorištavanje.

216 Kao drugo, zaključak naveden u točki 211. ove presude nije doveden u pitanje Komisijinom ocjenom iz uvodne izjave 421. pobijane odluke, koja je ponovljena u okviru ove tužbe (vidjeti točku 181. ove presude), prema kojoj LuxSCS nije imao sposobnost obavljati funkcije jer nije imao zaposlenike.

217 U tom pogledu valja istaknuti da, suprotno onomu što navodi Komisija, činjenica da je LuxSCS imao sposobnost u potpunosti samostalno iskorištavati poduzeće za elektroničku trgovinu nije relevantna za ocjenu njegovih funkcija u vezi s iskorištavanjem nematerijalne imovine. Naime, kao što je to navedeno u točki 204. ove presude, LuxSCS je stvarno iskorištavao nematerijalnu imovinu njezinim ustupanjem pod licencijom LuxOpCo-u.

218 Osim toga, suprotno onomu što tvrdi Komisija, nije bilo potrebno da LuxSCS ima vlastite zaposlenike kako bi pridonio trajnom razvoju nematerijalne imovine. Naime, LuxSCS joj je pridonosio svojim financijskim sudjelovanjem u SPT-u.

219 Kao treće, zaključak naveden u točki 211. ove presude nije doveden u pitanje Komisijinim argumentom prema kojem je financijski doprinos LuxSCS-a razvoju nematerijalne imovine bio u potpunosti umjetan jer je financiranje razvoja nematerijalne imovine potjecalo iz računa LuxOpCo-a, što znači da je LuxOpCo obavljao sve funkcije koje je SPT dodijelio LuxSCS-u.

220 Naime, podrijetlo kapitala koji je LuxSCS upotrebljavao kako bi ispunio svoje financijske obveze na temelju SPT-a i stoga činjenica da je taj kapital proizišao iz plaćanja naknade LuxOpCo-a nisu relevantni. Smjernicama OECD-a u verziji iz 1995. ne zahtijeva se da uloženi kapital proizlazi iz točno određenog izvora. Nije isključeno da se taj kapital temelji na naknadi poput one o kojoj je riječ u ovom slučaju ili da potječe iz drugog izvora prihoda poput zajma.

221 U svakom slučaju, nesporno je da je LuxSCS, osim prihoda od naknade, imao vlastiti kapital. Međutim, kao što je to istaknulo Veliko Vojvodstvo Luksemburg, LuxSCS je zahvaljujući vlastitom kapitalu mogao snositi gubitke pretrpljene tijekom prvih godina svojeg poslovanja bez intervencije LuxOpCo-a. Osim toga, iznos naknade koju je LuxOpCo platio LuxSCS-u bio je u 2006. znatno niži od plaćanja koja je LuxSCS izvršio na temelju Sporazuma o ulasku i SPT-a.

222 Kao treće, Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon osporavaju Komisijinu ocjenu, navedenu osobito u uvodnim izjavama 407. i 547. pobijane odluke, prema kojoj se ne može smatrati da je LuxSCS obavljao „jedinstvene i vrijedne" funkcije (vidjeti osobito uvodne izjave 407. i 547. pobijane odluke).

223 Što se tiče pojma „jedinstvene i vrijedne funkcije", valja naglasiti da se u Smjernicama OECD-a u verziji iz 1995. ne upotrebljava taj izraz. Upotrebljava se samo izraz „jedinstvena i vrijedna imovina", i to u nekoliko navrata, među ostalim, u odjeljcima koji se odnose na MTNM i metodu podjele dobiti, najčešće za upućivanje na nematerijalnu imovinu (razvoj ili vlasništvo) (vidjeti, primjerice, točke 1.8., 3.19., 3.43. i 6.26. tih smjernica).

224 Nasuprot tomu, tek je u verziji Smjernica OECD-a iz 2017., koje nisu relevantne u ovom slučaju, jasno obrađeno pitanje „jedinstvenih i vrijednih” funkcija ili doprinosa te se pravi razlika između, s jedne strane, „jedinstvenih i vrijednih funkcija” i, s druge strane, „rutinskih funkcija”. Kao što je to već istaknuto u točki 184. ove presude, točka 6.17. Smjernica OECD-a u verziji iz 2017. sadržava definiciju pojma „jedinstvena i vrijedna imovina”. Nasuprot tomu, iako autori Smjernica OECD-a u verziji iz 2017. često upotrebljavaju pojam „jedinstvene i vrijedne funkcije”, oni u tom pogledu ne daju nikakvu definiciju.

225 Glavne su stranke pojasnile što podrazumijevaju pod izrazima „rutinske funkcije” ili „tekuće funkcije”. Veliko Vojvodstvo Luksemburg na raspravi je navelo da subjekt obavlja „rutinske funkcije” kad obavlja uobičajene funkcije, tj. funkcije koje bi mogli obavljati i drugi poduzetnici. Stoga se u biti radi o funkcijama za koje se lako mogu pronaći usporedivi podaci. Amazon je pak na raspravi istaknuo da pojam „rutinska funkcija” ne znači da predmetne funkcije nemaju vrijednost, nego da se lako mogu procijeniti (na engleskom „benchmarked”) i naplatiti. Komisija nije dovela u pitanje to shvaćanje. Iz točke 14. (bilješka br. 18) odgovora na tužbu u predmetu T-318/18 proizlazi da, prema Komisijinu mišljenju, izraz „tekuće” upućuje na funkcije koje nisu jedinstvene i za koje postoje elementi usporedbe na slobodnom tržištu. Slično tomu, u točki 17. (bilješka br. 21) odgovora na tužbu u predmetu T-816/17 Komisija „tekuće” funkcije izjednačava s onima koje „nisu jedinstvene i vrijedne”.

226 U ovom slučaju nije potrebno utvrditi je li na temelju Smjernica OECD-a u verziji iz 1995. Komisija već mogla provjeriti je li cijena po tržišnim uvjetima na način da primijeni pojam „jedinstvene i vrijedne funkcije” jer se taj pojam već primjenjivao u vrijeme kada su se primjenjivale Smjernice OECD-a iz 1995., i to čak i ako se u njima on izričito ne navodi ili ako se tek nakon donošenja Smjernica OECD-a iz 2017. kriterij u vezi s „jedinstvenim i vrijednim funkcijama” mogao u tu svrhu uzeti u obzir.

227 Naime, glavne stranke ni u kojem slučaju nisu dovele u pitanje relevantnost tog kriterija, nego se slažu da je taj kriterij u središtu njihovih argumenata kao relevantan parametar za ocjenjivanje njihove situacije. U tom pogledu valja istaknuti da, kao što je to slučaj s pojmom „jedinstvena i vrijedna imovina” (vidjeti točku 176. ove presude), stranke nisu pokušale definirati izraz „jedinstvene i vrijedne funkcije”.

228 Što se tiče značenja izraza „jedinstvene i vrijedne funkcije”, kao što je istaknuto u točki 184. ove presude, i uzimajući u obzir kako su taj izraz usvojile stranke (vidjeti točku 225. ove presude), u svrhu ovog predmeta valja prihvatiti da pojam „jedinstvena funkcija” upućuje na situaciju u kojoj za određenu funkciju nema usporedivih podataka. Pojam „vrijedna funkcija” odnosi se osobito na činjenicu da predmetna funkcija omogućuje stvaranje znatnih prihoda. U tom pogledu valja utvrditi da, iako činjenica određivanja određene funkcije kao „jedinstvene” isključuje da se ta funkcija može kvalificirati kao „rutinska” ili „tekuća”, isto se rasuđivanje ne može primijeniti u pogledu pojma „vrijedna funkcija”. Postoje i „rutinske” ili „tekuće” funkcije koje omogućuju stvaranje znatnih prihoda i koje zbog toga treba kvalificirati kao „vrijedne funkcije”.

229 U ovom slučaju, s jedne strane, kao što je to izneseno u točki 191. ove presude, nije sporno da je nematerijalna imovina koja je predmet Sporazuma o licenciranju jedinstvena i vrijedna.

230 S druge strane, LuxSCS nije samo iskorištavao nego i financijski pridonosio razvoju te jedinstvene i vrijedne nematerijalne imovine čiji je bio vlasnik. Slijedom toga, iz onoga što je upravo navedeno u točkama 203. do 211. ove presude proizlazi da je sve funkcije LuxSCS-a u vezi s nematerijalnom imovinom Komisija morala smatrati jedinstvenima i vrijednima. Tvrdnja iz uvodne izjave 547. pobijane odluke da je luksemburška porezna uprava morala zahtijevati funkcionalnu analizu kojom se dokazuje da je LuxSCS obavljao „jedinstvene i vrijedne funkcije” stoga nije opravdana i treba je odbiti. Slijedom toga, uzimajući u obzir funkcije i imovinu LuxSCS-a, Komisijin zaključak da je LuxSCS trebalo smatrati ispitanom strankom nije uvjerljiv.

– *Rizici koje je preuzeo LuxSCS*

231 Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon u biti tvrde da je LuxSCS snosio rizike povezane s nematerijalnom imovinom kao takvom, dok je LuxOpCo snosio samo rizike povezane s njegovim djelatnostima trgovca na malo. Osim toga, LuxSCS je preuzeo financijske rizike u vezi s nematerijalnom imovinom jer je morao ispuniti svoju obvezu na temelju Sporazuma o ulasku i SPT-a u vezi s plaćanjem troškova ulaska i troškova društvima ATI i A9 na temelju SPT-a.

232 Komisija osporava te argumente.

233 Osobito tvrdi da ni odluke jedinog upravitelja LuxSCS-a ni zapisnici sa sastanaka glavnih skupština LuxSCS-a ne spominju kritične odluke u vezi s upravljanjem rizicima. LuxSCS zapravo nije imao ni financijsku ni operativnu sposobnost preuzimanja tih rizika. LuxSCS je mogao snositi troškove povezane sa Sporazumom o ulasku i SPT-om samo zahvaljujući financiranju koje se godišnje dobivalo putem naknada koje je LuxOpCo plaćao u okviru Sporazuma o licenciranju, tako da kapital LuxSCS-a nikad nije bio izložen riziku. Štoviše, LuxSCS imao je znatnu početnu kapitalizaciju od svojeg društva majke, što je pokrilo plaćanje ulaska. U svakom slučaju LuxSCS je na temelju Sporazuma o licenciranju prenio financijske rizike na LuxOpCo. Stoga su rizici koje je prihvatio LuxSCS bili teoretski jer je on imao mogućnost raskinuti Sporazum o licenciranju i dati licenciju drugoj povezanoj ili neovisnoj stranci. Financijski rizici LuxSCS-a također su bili teoretski jer je njegovo financijsko sudjelovanje u SPT-u financirano naknadom koju je plaćao LuxOpCo i jer je iznos plaćanja po osnovi SPT-a korelirao s prihodima LuxOpCo-a.

234 U tom pogledu najprije valja istaknuti da je, s obzirom na to da je LuxSCS dobio puno vlasništvo nad jednim dijelom nematerijalne imovine u skladu s točkom 3.1. Sporazuma o ustupu sklopljenog s društvom ATI 1. siječnja 2005., on snosio sve rizike povezane s postojanjem nematerijalne imovine kao takve. Bila je riječ, primjerice, o rizicima poput osporavanja trećih osoba ili gubitka nematerijalne imovine. To je logična posljedica činjenice da je LuxSCS bio vlasnik te imovine. Sa stajališta Sporazuma o licenciranju sklopljenog s društvom ATI 1. siječnja 2005., LuxSCS je također preuzeo rizike povezane s razvojem nematerijalne imovine američkih subjekata ATI i A 9.

235 Budući da je tijekom razmatranog razdoblja imao licenciju na drugi dio nematerijalne imovine iz točke 3.1. Sporazuma o licenciranju sklopljenog s društvom ATI 1. siječnja 2005. i iz točaka 6.1. i 6.2. SPT-a, LuxSCS je snosio financijske rizike povezane s tom korištenom imovinom zbog svojeg sudjelovanja u SPT-u. Točnije, podjela troškova između stranaka SPT-a bila je predviđena u skladu s točkama 4. i 5. SPT-a. Na temelju tih točaka SPT-a LuxSCS je imao obvezu snositi troškove povezane s razvojem nematerijalne imovine. Iako je podjela troškova ovisila o udjelu dobiti ostvarene u Europi u usporedbi s dobiti ostvarenoj na svjetskoj razini, troškovi kao takvi bili su potpuno neovisni o razini dobiti ostvarene u Europi. U tom pogledu valja istaknuti da bi LuxSCS morao snositi financijske posljedice odstupanja koje proizlazi iz toga što su troškovi povezani s razvojem bili viši od naknade koju je plaćao LuxOpCo. Stoga, u slučaju da je LuxOpCo zabilježio gubitke ili malu dobit, naknada ne bi bila dovoljna za pokrivanje fiksnih troškova koje snosi LuxSCS, tj. u biti plaćanja na temelju Sporazuma o ulasku i SPT-a. Drugim riječima, LuxSCS je riskirao da neće imati dovoljan prihod za plaćanje ulaska i podjele troškova koji su predviđeni Sporazumom o ulasku i SPT-om.

236 Što se tiče tih financijskih rizika, valja naglasiti da, unatoč nepotkrijepljenoj tvrdnji koju je iznijela na raspravi, Komisija nije dokazala da je obveza LuxSCS-a da izvrši plaćanja dugovana na temelju SPT-a doista točno korelirala s iznosom naknade koju je plaćao LuxOpCo. Naprotiv, kao što je to uostalom istaknula i sama Komisija u uvodnoj izjavi 445. pobijane odluke, iznosi koje je LuxSCS primio na ime naknade nisu izravno odgovarali iznosima koje je LuxSCS dugovao po osnovi SPT-a. Tako je u 2006. iznos naknade koji je LuxOpCo platio LuxSCS-u bio znatno niži od plaćanja za ulazak i podjelu troškova koje je izvršio LuxSCS.

237 Također što se tiče financijskih rizika koje je snosio LuxSCS, Komisija nije mogla dokazati da to društvo nije imalo znatna vlastita sredstva. Što se tiče početnog kapitala LuxSCS-a, koji je Komisija u uvodnoj izjavi 445. pobijane odluke zanemarila kao nerelevantan, nesporno je da je, barem za 2006., zahvaljujući tom kapitalu LuxSCS mogao pokriti gubitke pretrpljene tijekom prvih godina svojeg rada bez intervencije LuxOpCo-a.

238 Naposljetku, točno je da je, u skladu s točkama 2.3. i 9.2. Sporazuma o licenciranju, LuxOpCo imao obvezu zaštititi nematerijalnu imovinu. Naime, s jedne strane, u skladu s točkom 2.3. navedenog sporazuma, LuxOpCo bio je dužan poduzeti sve potrebne mjere kako bi zaštitio prava LuxSCS-a na nematerijalnoj imovini i, s druge strane, na temelju točke 9.2. tog sporazuma, LuxOpCo je imao obvezu spriječiti i sudski goniti, na vlastiti trošak, svako neovlašteno korištenje nematerijalnom imovinom. LuxOpCo je stoga preuzeo rizike u vezi sa zaštitom nematerijalne imovine.

239 Ostaje činjenica da je LuxSCS snosio druge rizike povezane s nematerijalnom imovinom zbog svojeg financijskog sudjelovanja u SPT-u.

240 Naime, iz odredbi Sporazuma o licenciranju ne proizlazi da je LuxSCS na LuxOpCo prenio neke druge rizike osim onih koji proizlaze iz točaka 2.3. i 9.2. tog sporazuma, tj. rizika koji se odnose na obvezu zaštite nematerijalne imovine. Stoga, suprotno onomu što tvrdi Komisija, Sporazum o licenciranju ne sadržava nikakvu odredbu o prijenosu, kao takvom, svih rizika povezanih s nematerijalnom imovinom s LuxSCS-a na LuxOpCo. Konkretno, Sporazum o licenciranju ne sadržava nikakvu odredbu o prijenosu rizika povezanih s razvojem nematerijalne imovine.

241 Budući da nije potkrijepljen odredbama Sporazuma o licenciranju, ne može se prihvatiti Komisijin zaključak, osobito u uvodnoj izjavi 438. pobijane odluke, da je LuxSCS na LuxOpCo prenio rizike povezane s razvojem, upravljanjem i iskorištavanjem nematerijalne imovine koju čini intelektualno vlasništvo.

242 Stoga iz prethodno navedenog proizlazi da Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon utemeljeno tvrde da je LuxSCS snosio rizike povezane s vlasništvom i razvojem nematerijalne imovine korištene za europske aktivnosti, uključujući financijske rizike povezane s njezinim iskorištavanjem, dok je LuxOpCo u biti snosio samo rizike povezane s vlastitim aktivnostima trgovca na malo i osobito rizike povezane s prodajom i tržišnim mjestom.

– Zaključak o funkcijskoj analizi LuxSCS-a i utjecaj tog zaključka na odabir tog društva kao ispitane stranke

243 S obzirom na razmatranja iz točaka 162. do 242. ove presude, valja navesti dva utvrđenja.

244 Kao prvo, ne može se prihvatiti Komisijina funkcionalna analiza LuxSCS-a. Komisija je podcijenila njegove funkcije. Što se tiče nematerijalne imovine, Komisija je, među ostalim, propustila uzeti u obzir činjenicu da je LuxSCS, kako prema ugovornim obvezama tako i u praksi, stavio na raspolaganje nematerijalnu imovinu koja nije imala usporedive na tržištu i koja je stoga bila jedinstvena i vrijedna. U skladu sa Smjernicama OECD-a u njihovoj relevantnoj verziji u ovom slučaju, taj je element načelno bio dovoljan kako bi se moglo zaključiti da se LuxSCS ne može smatrati najmanje složenom strankom, a time ni ispitanom strankom.

245 U svakom slučaju, ako je trebalo smatrati, kao što to tvrdi Komisija, da su luksemburška porezna tijela morala uzeti u obzir „jedinstvene i vrijedne funkcije”, valja utvrditi da je Komisija zanemarila okolnost da je LuxSCS doista iskorištavao nematerijalnu imovinu u okviru nadzirane transakcije. Stavljanje na raspolaganje nematerijalne imovine koja je imala najveću vrijednost odgovaralo je obavljanju jedinstvene i vrijedne funkcije u okviru Sporazuma o licenciranju (nadzirana transakcija). Kao što to

proizlazi iz točaka 203. do 242. ove presude, LuxSCS je obavljao niz drugih funkcija u okviru nadzirane transakcije koje nisu samo stavljanje na raspolaganje nematerijalne imovine LuxOpCo-u. Komisija je zanemarila te funkcije koje su se mogle smatrati jedinstvenima i vrijednima.

246 Komisija nije pravilno uzela u obzir ni činjenicu da je LuxSCS, kako prema ugovornim obvezama tako i u praksi, preuzeo sve rizike povezane s tom imovinom i njezinim razvojem u okviru Sporazuma o licenciranju, i to neovisno o tome jesu li američki subjekti kontrolirali LuxSCS i je li on tehnički razvijao nematerijalnu imovinu ili je li, ako je LuxSCS pridonosio financijski, razvoj intelektualnog vlasništva bio rezultat tehničkih napora američkih subjekata ATI i A 9. Time je Komisija također minimizirala opis rizika koje je snosio LuxSCS.

247 U tim se okolnostima luksemburškim poreznim tijelima ne može prigovoriti to što su smatrala, kao i autori izvješća o transfernim cijenama iz 2003., da je u skladu sa Smjernicama OECD-a u verziji iz 1995. pravilno ne odabrati LuxSCS kao ispitanu stranku.

248 Kao drugo, u svakom slučaju, čak i ako se prihvati Komisijina tvrdnja da je LuxSCS bio samo pasivni vlasnik nematerijalne imovine, a ne društvo koje je obavljalo aktivne funkcije u vezi s njom, valja utvrditi da je Komisija pogrešno smatrala da je LuxSCS trebalo prihvatiti kao ispitanu stranku.

249 Naime, valja podsjetiti na to da je, općenito govoreći, ispitana stranka ona na koju se MTNM može primijeniti na najpouzdaniji način i za koju se mogu pronaći najpouzdaniji elementi usporedbe.

250 U ovom slučaju valja utvrditi da Komisija nije dokazala da je bilo lakše pronaći poduzetnike usporedive s LuxSCS-om nego poduzetnike usporedive s LuxOpCo-om kao ni činjenicu da bi LuxSCS kao ispitani subjekt omogućio dobivanje pouzdanijih podataka za usporedbu.

251 Kao što to proizlazi iz uvodne izjave 557. pobijane odluke, Komisija je morala priznati, kad je tražila odgovarajuću maržu za naknadu, da nema usporedivih podataka za LuxSCS.

252 Iz toga slijedi da valja prihvatiti argumentaciju Velikog Vojvodstva Luksemburga i Amazona prema kojoj je Komisija pogrešno smatrala da LuxSCS treba smatrati ispitanim subjektom za primjenu MTNM-a. S obzirom na navedeno, prethodna razmatranja dovoljna su za prihvaćanje cijele argumentacije Velikog Vojvodstva Luksemburga i Amazona u pogledu glavnog Komisijina zaključka o postojanju prednosti, i to bez potrebe provođenja funkcionalne analize LuxOpCo-a ni pitanja je li Komisija osnovano odbila CUP.

253 Međutim, radi potpunosti valja istaknuti da Komisijine ocjene o postojanju prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a također treba odbiti zbog drugih razloga različitih od onih povezanih s izborom ispitane stranke i funkcionalnom analizom LuxSCS-a, kako su upravo izneseni. Stoga, čak i da se prihvati neosnovan Komisijin zaključak da je LuxSCS trebao biti ispitana stranka, argumentaciju Velikog Vojvodstva Luksemburga i Amazona ionako treba prihvatiti, i to zbog sljedećih razloga.

ii) Naknada koju je Komisija izračunala za LuxSCS polazeći od pretpostavke da je on ispitana stranka

254 U uvodnim izjavama 550. do 560. pobijane odluke Komisija je pokušala provesti vlastitu primjenu MTNM-a uzimajući LuxSCS kao ispitanu stranku. Na kraju svoje analize, u uvodnoj izjavi 559. pobijane odluke, Komisija je zaključila da je „naknada u skladu s tržišnim uvjetima” za LuxSCS na temelju Sporazuma o licenciranju morala biti jednaka zbroju dvaju dijelova, tj., s jedne strane, troškova ulaska i troškova na temelju SPT-a koje LuxSCS snosi u vezi s nematerijalnom imovinom bez marže i, s druge strane, općih troškova iskorištavanja koje izravno snosi LuxSCS radi osiguravanja funkcija u vezi s održavanjem svojeg zakonskog vlasništva nad nematerijalnom imovinom (u daljnjem

tekstu: troškovi održavanja), uvećanih za 5 % (u daljnjem tekstu: naknada LuxSCS-a). U tom pogledu valja istaknuti da naknada LuxSCS-a u stvarnosti odgovara naknadi koju je LuxSCS, prema Komisijinu mišljenju, trebao naplatiti od LuxOpCo-a.

255 Drugim prigovorom drugog dijela prvog tužbenog razloga i trećim dijelom prvog tužbenog razloga u predmetu T-816/17 te četvrtim tužbenim razlogom u predmetu T-318/18 Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon u biti tvrde da je, čak i da se prihvati da se LuxSCS mogao smatrati ispitanom strankom u okviru metode MTNM (*quod non*), Komisija počinila druge pogreške prilikom primjene MTNM-a. Naime, izračun koji je Komisija provela kako bi utvrdila „naknadu u skladu s tržišnim uvjetima" za LuxSCS, tj. naknadu koju je LuxOpCo dugovao LuxSCS-u, nije uvjerljiv.

256 Tu argumentaciju valja razmotriti vodeći računa o dvama sastavnim dijelovima koje Komisija razlikuje (vidjeti točku 254. ove presude).

– Prva sastavnica naknade koja se duguje LuxSCS-u (troškovi ulaska i troškovi SPT-a)

257 Što se tiče prve sastavnice naknade koja se duguje LuxSCS-u (vidjeti točku 254. ove presude), Veliko Vojvodstvo Luksemburg u okviru prvog prigovora drugog dijela prvog tužbenog razloga tvrdi da bi naknada koju je LuxOpCo plaćao LuxSCS-u trebala odražavati ne samo troškove razvoja nego i vrijednost nematerijalne imovine. Ta vrijednost nije u korelaciji s tim troškovima i stoga s plaćanjima koja je LuxSCS izvršio na ime SPT-a. U točki 73. tužbe i u točki 32. *et seq*. replike u predmetu T-318/18 Amazon se u biti poziva na isti prigovor. Usto, prema mišljenju Velikog Vojvodstva Luksemburga, troškovi povezani sa SPT-om i Sporazumom o ulasku, koji su protučinidba za to da LuxSCS stavlja na raspolaganje nematerijalnu imovinu Sporazumom o licenciranju, morali su biti uključeni u troškove na koje se primjenjuje marža.

258 Komisija osporava te argumente.

259 Ona tvrdi da je cilj sporazuma o podjeli troškova poput SPT-a podjela troškova povezanih s razvojem nematerijalne imovine, a ne ostvarenje dobiti od iskorištavanja europskih aktivnosti. Stoga ATI i A 9 ne bi trebali dobiti nikakav dio dobiti od poslovnih djelatnosti u Europi osim povrata troškova ulaska i troškova na ime SPT-a. Stoga je u pobijanoj odluci pravilno utvrđena naknada LuxSCS-a na način da uključuje naknadu za plaćanje ulaska i za troškove razvoja na temelju SPT-a. Komisija u tom kontekstu podsjeća na to da je, prema njezinu mišljenju, razlog postojanja LuxSCS-a bio isključivo porezni. Sporazum o licenciranju nije sklopljen izravno između američkih subjekata i LuxOpCo-a, nego između LuxSCS-a i LuxOpCo-a kako bi se izbjeglo da se naknade oporezuju u SAD-u. Da LuxSCS nije postojao, ATI i A 9 sklopili bi sporazum o podjeli troškova s LuxOpCo-om (a ne sporazum o licenciranju), tako da bi samo LuxOpCo morao izvršiti plaćanja. Usto, djelatnost LuxSCS-a ograničena je samo na posjedovanje nematerijalne imovine. LuxSCS nije sam izravno obavljao funkcije razvoja intelektualnog vlasništva i stoga nije morao primati naknade po toj osnovi. On nije imao nikakvu ulogu u iskorištavanju ili razvoju nematerijalne imovine niti je izvršavao ikakvu kontrolu nad tim funkcijama razvoja i povezanim rizicima. Prema mišljenju Komisije, stoga nije trebalo primijeniti maržu na troškove ulaska i troškove SPT-a, s obzirom na to da je riječ samo o troškovima koje je LuxSCS prenio na LuxOpCo i da LuxSCS ne obavlja nikakvu funkciju u vezi s nematerijalnom imovinom. Naprotiv, naknada LuxSCS-a trebala je odražavati činjenicu da je LuxOpCo zapravo preuzeo funkcije i rizike dodijeljene LuxSCS-u na temelju SPT-a. U svakom slučaju, Komisija u svojoj funkcionalnoj analizi nije zanemarila činjenicu da je LuxSCS bio zakonski vlasnik nematerijalne imovine.

260 Uvodno valja istaknuti da ispitivanje odgovara li pristojba poput one o kojoj je riječ u ovom slučaju tržišnom rezultatu pretpostavlja, u skladu sa Smjernicama OECD-a u verziji iz 1995., uzimanje u obzir vrijednosti nematerijalne imovine, a ne troškova njezina razvoja. Naime, iz točke 6.27. navedenih smjernica proizlazi da, iako se troškovi razvoja nematerijalne imovine mogu uzeti u obzir u svrhu utvrđivanja usporedivosti ili relativnog doprinosa različitih stranaka transakcije, ne postoji nužna veza

između tih troškova i vrijednosti nematerijalne imovine. Konkretno, stvarna pravična vrijednost nematerijalne imovine često se ne može izmjeriti s obzirom na izdatke nastale u njezinu razvoju i očuvanju. Kao što to proizlazi iz točke 6.2. navedenih smjernica, „nematerijalna imovina" može imati znatnu vrijednost čak i ako nema knjigovodstvenu vrijednost u bilanci društva. Naposljetku, kao što to proizlazi iz točaka 1.22. i 6.27. navedenih smjernica, u tom je pogledu riječ o onomu što se obično naziva „tržišna vrijednost" ili „prodajna vrijednost". Osim toga, valja naglasiti da ta vrijednost može biti vremenski promjenjiva.

261 U ovom se slučaju postavlja pitanje odražava li prva sastavnica naknade LuxSCS-a, kako ju je izračunala Komisija u pobijanoj odluci, tj., kao prvo, plaćanje ulaska bez marže i, kao drugo, plaćanja na temelju SPT-a bez marže, stvarnu vrijednost nematerijalne imovine dane u licenciji LuxOpCo-u.

262 Kao prvo, točno je da se može smatrati da plaćanje ulaska koje je LuxSCS izvršio američkim subjektima u zamjenu za prijenos vlasništva jednog dijela prethodno postojeće nematerijalne imovine i licencije na ostatku prethodno postojeće nematerijalne imovine (vidjeti točku 4. ove presude) doista odražava vrijednost nematerijalne imovine u trenutku sklapanja Sporazuma o ulasku 2005.

263 Naime, iako iznos plaćanja ulaska nije cijena o kojoj se slobodno pregovaralo na tržištu, riječ je, kao što to Amazon navodi u točki 73. tužbe u predmetu T-318/18, o cijeni koja je plaćena kao protučinidba za stjecanje prethodno postojeće nematerijalne imovine u 2005. Takva isplata, za razliku od troškova razvoja, može odražavati vrijednost nematerijalne imovine koja je predmet prijenosa vlasništva, tj. prethodno postojeće nematerijalne imovine u 2005.

264 Međutim, valja naglasiti da je, kao što je to osobito tvrdilo Veliko Vojvodstvo Luksemburg a da mu Komisija u tom pogledu nije proturječila, tijekom razmatranog razdoblja nematerijalna imovina znatno dobila na vrijednosti zahvaljujući trajnoj inovaciji tehnologije koju su osobito razvijali američki subjekti poput Amazona US kao i zahvaljujući razvoju prepoznatljivosti žiga Amazon i stoga nematerijalne imovine povezane s marketingom u Europi i u svijetu. Pukim dodavanjem troškova razvoja bez marže (plaćanja na temelju SPT-a) cijeni plaćenoj za stjecanje prethodno postojeće nematerijalne imovine (plaćanje ulaska), koje je Komisija provela u uvodnoj izjavi 555. pobijane odluke, ne uzima se u obzir činjenica da se u ovom slučaju vrijednost prethodno postojeće nematerijalne imovine povećala tijekom razmatranog razdoblja, s obzirom na to da su tu imovinu postupno razvijali i poboljšavali američki subjekti i da je ona dijelom zamijenjena. Pukim prebacivanjem plaćanja na temelju Sporazuma o ulasku, na koje se poziva Komisija, koje se može prihvatiti kao početna vrijednost nematerijalne imovine u 2005., stoga se ne odražava prodajna vrijednost navedene nematerijalne imovine tijekom cijelog razmatranog razdoblja.

265 Štoviše, Komisija je pogrešno smatrala da se plaćanja koja je LuxSCS izvršio na temelju Sporazuma o ulasku mogu prebaciti na LuxOpCo bez primjene marže. Nepostojanje marže ne odražava ono što bi neovisne stranke prihvatile u okviru slobodne transakcije na tržištu i stoga čini pogrešku u izračunu naknade LuxSCS-a. Naime, razumno je smatrati, a uostalom proizlazi i iz točke 6.14. Smjernica OECD-a u verziji iz 1995., da neovisne stranke koje djeluju na tržištu nastoje ostvariti dobit od stavljanja na raspolaganje svoje imovine. Stoga je primjena marže u okviru izračuna naknade poput one u ovom slučaju uobičajena situacija na tržištu. Međutim, kao što to ističe Amazon u točki 98. tužbe u predmetu T-318/18, da je Komisija ispitala mogućnosti koje su se nudile LuxSCS-u, kao što se to predlaže u navedenoj točki 6.14., mogla je utvrditi da postoje brojni operateri internetske trgovine u Europi, tako da je LuxSCS mogao vrednovati nematerijalnu imovinu iznad samih njezinih troškova razvoja.

266 Nadalje, kao drugo, što se tiče plaćanja na temelju SPT-a, valja istaknuti da, kao što je to izneseno u ovoj presudi, iz točke 6.27. Smjernica OECD-a u verziji iz 1995. proizlazi da, iako se troškovi razvoja nematerijalne imovine mogu uzeti u obzir radi utvrđivanja usporedivosti ili relativne vrijednosti doprinosa različitih stranaka u transakciji, ne postoji nužna veza između troškova razvoja i vrijednosti nematerijalne imovine. Puko prebacivanje plaćanja na ime SPT-a koje je predložila Komisija odgovara

samo povratu troškova koje mora snositi LuxSCS u svrhu razvoja nematerijalne imovine i ne odražava vrijednost poboljšane nematerijalne imovine. Sama naknada troškova razvoja, bez primjene marže, proizlazi iz pristupa koji ne odgovara tržišnom rezultatu.

267 U tom kontekstu valja podsjetiti na to da je predmet nadzirane transakcije koja je predmet Komisijina ispitivanja licencija za nematerijalnu imovinu koju je LuxSCS dao LuxOpCo-u, s obzirom na to da je LuxSCS bio stranka SPT-a. Nesporno je da su ATI i A 9 obavljali funkcije razvoja jednog dijela nematerijalne imovine. Međutim, Komisijin argument prema kojem su ATI i A 9 bili „namireni" plaćanjima po osnovi SPT-a za te funkcije odražava njezino pogrešno razumijevanje SPT-a. Iz točke 4.3. SPT-a proizlazi da su isplate koje je LuxSCS izvršio na ime SPT-a bile izračunane samo kao postotak troškova razvoja koje su snosile stranke SPT-a. Točno je da je sudjelovanje LuxSCS-a u troškovima razvoja proporcionalno dobiti koju su ostvarili subjekti u vlasništvu LuxSCS-a pa time i LuxOpCo, u odnosu na dobit koju su ostvarila društva ATI i A 9. Ostaje činjenica da plaćanja na temelju SPT-a tako odgovaraju dijelu troškova razvoja nematerijalne imovine razvijene u okviru SPT-a i stavljene na raspolaganje LuxOpCo-u u skladu sa Sporazumom o licenciranju i da stoga ne odražavaju tržišnu vrijednost te nematerijalne imovine. Međutim, upravo bi tu vrijednost trebala odražavati naknada po tržišnim uvjetima na temelju Sporazuma o licenciranju.

268 S obzirom na prethodno navedeno, okolnost da LuxSCS nije obavljao izravno funkcije razvoja ne dovodi u pitanje utvrđenje da iznos naknade koji je platio LuxOpCO mora odražavati vrijednost nematerijalne imovine.

269 Stoga je bilo neprikladno kad je Komisija tvrdila da se naknada LuxSCS-a mogla izračunati na temelju jednostavnog prebacivanja troškova razvoja nematerijalne imovine.

270 Drugi Komisijini argumenti ne dovode u pitanje zaključak naveden u točki 269. ove presude.

271 Kao prvo, Komisija je tvrdila da je LuxSCS samo posrednik i da je samo proslijedio LuxOpCo-u troškove nastale u vezi sa Sporazumom o ulasku i SPT-om, kako bi zatim jedan dio naknade primljene od LuxOpCo-a na temelju Sporazuma o licenciranju prenio na društva A 9 i ATI u visini tih troškova. Razlika između iznosa primljenih na ime naknade i plaćanja izvršenih na temelju SPT-a dodijeljena je LuxSCS-u, a potom su je eventualno ubrali njegovi članovi, pri čemu LuxSCS nije obavljao nikakvu funkciju koja bi opravdala da mu se ti iznosi dodijele.

272 Međutim, čak i da je trebalo smatrati da je LuxSCS bio samo obični posrednik, tj. da je bio postavljen između LuxOpCo-a i američkih subjekata ATI i A 9 i nije obavljao funkcije razvoja, iznos naknade koji bi trebao platiti LuxOpCo i stoga naknada LuxSCS-a morali su odražavati tržišnu vrijednost nematerijalne imovine koja je stavljena na raspolaganje na temelju Sporazuma o licenciranju. Međutim, puko prebacivanje plaćanja na ime SPT-a, na koje se poziva Komisija, odgovara samo povratu troškova koje je morao snositi LuxSCS u svrhu razvoja nematerijalne imovine i ne odražava tržišnu vrijednost navedene nematerijalne imovine.

273 Iako Komisija argumentima navedenima u točki 271. ove presude želi istaknuti da bi se porezna osnovica LuxOpCo-a smanjila zbog postavljanja LuxSCS-a između LuxOpCo-a i američkih subjekata ATI i A 9 te zbog sklapanja Sporazuma o licenciranju s LuxSCS-om, za razliku od sklapanja sporazuma o licenciranju s navedenim subjektima, valja istaknuti da se Komisija u pobijanoj odluci nije oslonila na takvo rasuđivanje kako bi dokazala postojanje prednosti za LuxOpCo.

274 Osim toga, nije utvrđeno da bi, da je LuxOpCo sklopio Sporazum o licenciranju izravno s američkim subjektima, a da LuxSCS nije bio postavljen između tih društava, iznos naknade koja se plaćala navedenim subjektima bio različit od iznosa naknade koja se dugovala LuxSCS-u.

275 Kao drugo, zaključak naveden u točki 269. ove presude nije doveden u pitanje argumentom koji je Komisija istaknula na raspravi, prema kojem je SPT mogao biti izravno sklopljen s LuxOpCo-om.

276 U tom pogledu valja istaknuti da je rasuđivanje prema kojem bi sporazum o podjeli troškova bio sklopljen s LuxOpCo-om da LuxSCS nije postojao samo hipotetsko i ulazi u područje nagađanja.

277 Osim toga, Komisija u pobijanoj odluci svoj zaključak nije temeljila na činjenici da je LuxOpCo mogao ili morao biti izravno stranka SPT-a. Naime, valja utvrditi da nigdje u pobijanoj odluci Komisija nije dovela u pitanje postojanje LuxSCS-a kao takvog, kao ni valjanost, s obzirom na luksemburško pravo, konstrukcije koja proizlazi iz sklapanja SPT-a i Sporazuma o licenciranju jer ta konstrukcija omogućuje smanjenje poreznog duga LuxOpCo-a. Naime, Komisija je samo osporila iznos naknade koju je LuxOpCo dugovao LuxSCS-u.

278 Kao treće, zaključak naveden u točki 269. ove presude nije doveden u pitanje argumentom koji je Komisija istaknula na raspravi prema kojem je LuxSCS osnovan zbog isključivo poreznih razloga.

279 Puka činjenica da je subjekt koji pripada grupi društava osnovan samo radi porezne optimizacije i da naplaćuje naknadu za nematerijalnu imovinu razvijenu unutar grupe društava nije sama po sebi dovoljna kako bi se zaključilo da za dužnika naknade postoji porezna pogodnost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a i stoga ne dokazuje nužno postojanje državne potpore u korist dužnika naknade.

280 Točno je da je u ovom slučaju porezni tretman LuxSCS-a, koji je bio različit u Luksemburgu (LuxSCS je bio „porezno transparentan” u Luksemburgu) i Sjedinjenim Američkim Državama (LuxSCS je bio „porezno netransparentan” u Sjedinjenim Američkim Državama), posljedica „hibridne asimetrije”, tj. razlike u poreznim propisima koji se primjenjuju u Luksemburgu i Sjedinjenim Američkim Državama u pogledu identifikacije poreznog obveznika.

281 Međutim, kao što je to sama Komisija istaknula u bilješci br. 16 koja se odnosi na točku 13. odgovora na tužbu u predmetu T-816/17, posljedice te asimetrije (neoporezivanje dobiti) nisu predmet pobijane odluke. Stoga u okviru ove tužbe nije relevantno pitanje je li svrha postojanja LuxSCS-a isključivo porezna ni, osim toga, jesu li prihodi koje je on ostvario stvarno oporezovani u Sjedinjenim Američkim Državama u rukama njegovih dioničara, nego pitanje je li LuxOpCo platio naknadu čiji je iznos bio precijenjen i jesu li zbog toga naknada LuxOpCo-a i njegova porezna osnovnica umjetno umanjene.

282 Kao četvrto, zaključak naveden u točki 269. ove presude nije doveden u pitanje Komisijinom tvrdnjom na raspravi, pod pretpostavkom da je točna, prema kojoj je LuxSCS bio „fiktivno” društvo.

283 U tom pogledu valja utvrditi da je LuxSCS doista pravno postojao, što Komisija ne dovodi u pitanje. LuxSCS je imao sjedište u Luksemburgu i nalazio se u trgovačkom registru Velikog Vojvodstva Luksemburga kao luksemburško društvo.

284 S obzirom na prethodno navedeno, valja utvrditi da je zaključak iz uvodne izjave 555. pobijane odluke prema kojem se prva sastavnica „naknade LuxSCS-a” morala sastojati od „obračuna prebačenih troškova u vezi sa Sporazumom o ulasku i SPT-om (tj. troškova ulaska i troškova u vezi sa SPT-om)” zahvaćen pogreškom jer takva naknada ne odgovara tržišnom rezultatu. Ta pogreška u primjeni MTNM-a dovoljna je i za zaključak da se ne može prihvatiti Komisijin glavni zaključak u pogledu prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. Međutim, valja nastaviti s ispitivanjem argumenata stranaka kako slijedi.

– Druga sastavnica naknade LuxSCS-a (troškovi održavanja)

285 Što se tiče druge sastavnice naknade LuxSCS-a (vidjeti točku 254. ove presude), Veliko Vojvodstvo Luksemburg smatra da je pogrešna ocjena iz uvodne izjave 555. pobijane odluke, tj. teza da bi „LuxSCS trebao dobiti i naknadu s maržom na troškovnu osnovicu koja se sastoji isključivo od troškova nastalih za pružanje vanjskih usluga za održavanje njegova zakonskog vlasništva nad nematerijalnom imovinom”. U tom pogledu Veliko Vojvodstvo Luksemburg tvrdi da Komisija

pogrešno određuje maržu „po tržišnim uvjetima” na 5 % vanjskih troškova na temelju izvješća JTPF-a. Konkretno, prema mišljenju Velikog Vojvodstva Luksemburga, marža od 5 %, za koju se smatra da je marža po tržišnim uvjetima, proizvoljna je, kao i sažeta analiza na kojoj se ta marža temelji. Izvješće JTPF-a temelji se pak na analizi praksi poreznih uprava država članica, a ne na analizi luksemburške prakse u vezi s člankom 164. stavkom 3. ZPD-a. Ne uzimajući u obzir činjenicu da ono nema nikakvu vrijednost u luksemburškom pravu i da je doneseno nakon spornog poreznog rješenja i stoga u vrijeme donošenja te odluke nije bilo dostupno, izvješće JTPF-a odnosi se na marže promatrane u okviru transakcija unutar grupe te se stoga ne može primijeniti kao temelj za određivanje marže po tržišnim uvjetima, tj. marže koja odgovara uvjetima koji postoje na slobodnom tržištu.

286 Komisija osporava te argumente.

287 Naglašava da je druga sastavnica naknade koju je LuxOpCo dugovao LuxSCS-u njezin minimalan dio, tako da stvarno nema utjecaja na „naknadu” LuxSCS-a koju je izračunala Komisija. Prema njezinu mišljenju, u ovom slučaju nije bilo potrebno provesti stvarnu analizu transfernih cijena i utvrditi koji je morao biti točan iznos naknade LuxOpCo-u. Suprotno tomu, izvješće JTPF-a može se upotrijebiti kao „sigurna luka” te se njime omogućuje određivanje iznosa transakcija unutar grupe niske vrijednosti za koje bi bilo preskupo i prezahtjevno provesti pravu analizu transfernih cijena. Veliko Vojvodstvo Luksemburg stranka je Zajedničkog foruma o transfernim cijenama i izvješće JTPF-a temelji se i na luksemburškoj praksi. Iako su marže utvrđene u izvješću JTPF-a zabilježene za transakcije unutar grupe, riječ je o, prema Komisijinu mišljenju, maržama koje su općenito prihvatile porezne uprave jer odražavaju profitabilnost poduzetnika u tržišnim uvjetima. Naposljetku, Komisija navodi da se izvješće JTPF-a, iako je iz 2010., temelji na podacima za razdoblje od 1999. do 2007., dodajući da se ti podaci mogu primijeniti jer je sporno porezno rješenje provedeno tek od 2006.

288 Uvodno, kao što je izneseno u točki 254. ove presude, druga sastavnica „naknade” LuxSCS-a, koju je izračunala Komisija, odgovara troškovima koji bi se mogli odrediti kao „troškovi održavanja”, uvećani za 5 %. Taj prinos od 5 % Komisija je primijenila na temelju izvješća JTPF-a, s obzirom na to da je riječ o stopi prinosa koja se najčešće primjenjuje na transferne cijene u vezi s pružanjem usluga unutar grupe s niskom dodanom vrijednošću.

289 Kao što to tvrde Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon, pristup koji je Komisija primijenila problematičan je u više pogleda.

290 Prije svega, Komisija je sama priznala u uvodnoj izjavi 557. pobijane odluke da za ocjenu naknade LuxSCS-a nije bilo usporedivih podataka za njegove funkcije koje odgovaraju održavanju njegova vlasništva nad nematerijalnom imovinom.

291 Međutim, u skladu s točkom 3.26. Smjernica OECD-a u verziji iz 1995., kad je riječ o primjeni MTNM-a, „neto maržu koju porezni obveznik dobiva na ime nadzirane transakcije teoretski treba odrediti s obzirom na neto maržu koju isti porezni obveznik ostvaruje na temelju usporedivih transakcija na slobodnom tržištu”. Nedostatak usporedivih podataka trebao je dovesti do toga da Komisija ne primijeni MTNM na LuxSCS.

292 Točno je da Komisijin pristup primjene izvješća JTPF-a umjesto da provede vlastito istraživanje usporedivosti kao i vlastitu analizu usporedivih neto marži koje postoje na tržištu nije nespojiv s pravilima primjene MTNM-a poput onih koja proizlaze iz Smjernica OECD-a u verziji iz 1995. Naime, s jedne strane, kao što to proizlazi osobito iz točaka 3.29. i 3.30. tih smjernica, opće je poznato da je teško pronaći dovoljno precizne informacije o neto maržama na slobodnom tržištu kao i o parametrima koji se često upotrebljavaju na slobodnom tržištu kao pokazatelji dobiti. S druge strane, oblik i narav izvora informacija koji se upotrebljavaju u tu svrhu kao takvi nemaju nikakvu važnost. Ako postoji publikacija o pokazateljima dobiti ili o neto maržama zabilježenima u određenom

području gospodarske djelatnosti, ta se publikacija u načelu može upotrijebiti a da pritom u tom pogledu ne mora nužno biti riječi o „sigurnoj luci”, kao što je ona koju Komisija navodi u okviru svojeg argumenta iznesenog u točki 287. ove presude.

293 Međutim, upotreba takvog izvješća može se prihvatiti samo ako su podaci koji su u njemu navedeni relevantni i pouzdani. Konkretno, najmanje što se može zahtijevati od takvog izvješća jest da se podaci koji su u njemu sadržani odnose na transakcije usporedive s nadziranom transakcijom kao i na funkcije usporedive s onima ispitanog subjekta, tako da je usporedba stvarno pouzdana.

294 U ovom slučaju valja utvrditi da marža koju je Komisija utvrdila na temelju izvješća JTPF-a odgovara marži koja je općenito zabilježena, prema mišljenju njegovih autora, za određene „usluge unutar grupe s niskom dodanom vrijednošću”. Međutim, LuxSCS nije pružao takve usluge. Funkcije povezane s održavanjem vlasništva nad nematerijalnom imovinom ne mogu se naime izjednačiti s pružanjem usluge unutar grupe „s niskom dodanom vrijednošću”. Iz toga slijedi da je, iako upotreba izvješća JTPF-a u načelu ne dovodi do poteškoća metodološke naravi, činjenica da informacije sadržane u tom izvješću nisu ni na koji način povezane s funkcijama LuxSCS-a u okviru nadzirane transakcije o kojoj je riječ u ovom slučaju, tj. Sporazumom o licenciranju.

295 S obzirom na razmatranja iz točaka 257. do 292. ove presude, valja prihvatiti argumentaciju Velikog Vojvodstva Luksemburga i Amazona kojom se tvrdi da je Komisija počinila pogreške u funkcionalnoj analizi LuxSCS-a, što je utjecalo na njezin zaključak o odabiru LuxSCS-a kao ispitane stranke u okviru primjene MTNM-a. Komisija je također počinila pogrešku u utvrđivanju primjerene neto marže primjenjive na nadziranu transakciju u ovom slučaju.

3) Zaključak o glavnom utvrđenju

296 S obzirom na ta različita razmatranja, valja prihvatiti argumentaciju Velikog Vojvodstva Luksemburga i Amazona kojom se nastoji osporiti glavni zaključak o prednosti. S jedne strane, Komisija je pogrešno smatrala da je LuxSCS trebalo uzeti u obzir kao ispitanu stranku. S druge strane, izračun „naknade LuxSCS-a” koji je provela Komisija, na temelju pretpostavke da je LuxSCS trebao biti ispitani subjekt, sadržava mnogobrojne pogreške i ne može se smatrati dovoljno pouzdanim i ne omogućuje postizanje rezultata po tržišnim uvjetima. Budući da Komisijinu metodu izračuna treba odbiti, na njoj se ne može temeljiti Komisijino utvrđenje prema kojem je naknada koju je LuxOpCo platio LuxSCS-u morala biti niža od one koja je stvarno naplaćena u skladu sa spornim poreznim rješenjem tijekom spornog razdoblja. Elementi sadržani u glavnom zaključku o prednosti stoga ne omogućuju utvrđenje da je porezno opterećenje LuxOpCo-a umjetno smanjeno zbog previsoke procjene naknade.

297 Slijedom toga, prvi i drugi prigovor drugog dijela i treći dio prvog tužbenog razloga u predmetu T-816/17 te drugi i četvrti tužbeni razlog u predmetu T-318/18, kojima se tvrdi da Komisija nije dokazala postojanje prednosti u okviru svojeg glavnog zaključka, treba prihvatiti a da nije potrebno ispitati druge tužbene razloge i argumente kojima se osporava glavni zaključak.

3. Tužbeni razlozi i argumenti kojima se osporava podredno rasuđivanje o prednosti

298 U okviru trećeg prigovora drugog dijela prvog tužbenog razloga u predmetu T-816/17 i petog tužbenog razloga u predmetu T-318/18 Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon osporavaju Komisijino podredno rasuđivanje koje se odnosi na postojanje porezne prednosti u korist LuxOpCo-a.

299 Kako bi se detaljno ispitali ti tužbeni razlozi, valja podsjetiti na to da je, kao što je to izneseno u točkama 65. do 68. ove presude, u okviru svojeg podrednog obrazloženja o postojanju prednosti Komisija iznijela tri utvrđenja prema kojima se metoda transferne cijene odobrena spornim poreznim rješenjem temelji na trima pogrešnim metodološkim odabirima.

300 Najprije, svojim prvim podrednim utvrđenjem (uvodne izjave 565. do 569. pobijane odluke) Komisija je utvrdila pogrešku u odabiru metode transferne cijene koju je potvrdilo sporno porezno rješenje. U tom pogledu valja podsjetiti na to da su stranke suglasne o činjenici da je metoda koja je primijenjena u izvješću o transfernim cijenama iz 2003. u stvarnosti odgovarala MTNM-u. Nasuprot tomu, za razliku od onoga što proizlazi iz samog izvješća o transfernim cijenama iz 2003., autori tog izvješća nisu odabrali ni stvarno primijenili metodu podjele dobiti. Amazon je u svojim odgovorima na pisana pitanja potvrdio da se metoda transferne cijene koja je potvrđena u spornom poreznom rješenju sastojala, kao prvo, od izračuna naknade LuxOpCo-a primjenom MTNM-a i, kao drugo, od toga da se ukupna rezidualna dobit dodijeli LuxSCS-u kako bi mu se isplatila naknada za nematerijalnu imovinu. Osim toga, Komisija je u uvodnoj izjavi 540. pobijane odluke navela činjenicu da su autori izvješća o transfernim cijenama iz 2003. zapravo upotrijebili MTNM, a ne metodu podjele dobiti u varijanti rezidualne analize.

301 U prilog svojem prvom podrednom utvrđenju Komisija je navela da, pod pretpostavkom da je LuxSCS stvarno obavljao jedinstvene i vrijedne funkcije, što ona osporava, luksemburška porezna tijela nisu mogla zanemariti da je LuxOpCo također obavljao jedinstvene i vrijedne funkcije povezane s intelektualnim vlasništvom i poslovnim aktivnostima grupe Amazon u Europi, a ne funkcije redovnog upravljanja. Posljedično, Komisija je smatrala da metoda utvrđivanja potvrđena spornim poreznim rješenjem ne može dovesti do pouzdanog rezultata i da je metoda podjele dobiti s analizom doprinosa prikladnija. Međutim, prema Komisijinu mišljenju, da je korištena potonja metoda, naknada i stoga oporezivi prihod LuxOpCo-a bili bi veći.

302 Nadalje, u okviru svojeg drugog podrednog utvrđenja (uvodne izjave 570. do 574. pobijane odluke) Komisija je smatrala da je odabir pokazatelja razine dobiti koji je potvrđen u spornom poreznom rješenju bio pogrešan. Konkretnije, smatrala je da je, čak i pod pretpostavkom da je funkcionalna analiza sadržana u izvješću o transfernim cijenama iz 2003. točna, prihvaćanjem marže na operativnim troškovima, a ne ukupnim troškovima, sporno porezno rješenje neprimjereno smanjilo oporezivi prihod LuxOpCo-a, čime mu je dodijeljena gospodarska prednost.

303 Naposljetku, u okviru svojeg trećeg podrednog utvrđenja (uvodne izjave 574. do 578. pobijane odluke) Komisija je zaključila da, u svakom slučaju, uključivanje gornje granice u metodu određivanja porezne osnovice LuxOpCo-a, kako je odobrena u pobijanoj odluci, nije bilo prikladno ni ekonomski opravdano. Prema Komisijinu mišljenju, s obzirom na to da je dovelo do smanjenja oporezivog prihoda LuxOpCo-a za porezna razdoblja 2006., 2007., 2011., 2012. i 2013., uključivanjem takve gornje granice tom društvu dodijeljena je gospodarska prednost.

304 Valja istaknuti da je svako od podrednih utvrđenja iz naslova 9.2.2.1. do 9.2.2.3. pobijane odluke neovisno jedno o drugome. Svako od njih stoga može dokazati postojanje prednosti. Komisija je potvrdila kako u svojim odgovorima na pisana pitanja tako i na raspravi da svako podredno utvrđenje neovisno i samostalno potvrđuje zaključak o postojanju prednosti.

a) Preliminarna očitovanja na tri podredna utvrđenja

305 U uvodnoj izjavi 564. pobijane odluke Komisija je pojasnila da se ocjena koju je provela u okviru odjeljka 9.2.2., koji se odnosi na podredna utvrđenja prednosti, ne odnosi na utvrđivanje „precizne” naknade po tržišnim uvjetima za LuxOpCo, nego na dokazivanje da je spornim poreznim rješenjem dodijeljena gospodarska prednost LuxOpCo-u potvrđivanjem pogrešnih metodoloških odabira koji su doveli do smanjenja njegova oporezivog prihoda.

306 U tom pogledu, dopunjujući ono što je navedeno u točkama 123. do 126. ove presude, valja pojasniti, s obzirom na sadržaj presude od 24. rujna 2019., Nizozemska i dr./Komisija (T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669), standard dokazivanja koji Komisija ima u okviru ispitivanja postojanja državne potpore u kontekstu poreznog mišljenja poput spornog poreznog rješenja.

307 Najprije, u točki 152. presude od 24. rujna 2019., Nizozemska i dr./Komisija (T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669) Opći sud pojasnio je da, kad Komisija primjenjuje načelo nepristrane transakcije kako bi provjerila odgovara li oporeziva dobit integriranog poduzetnika primjenom porezne mjere (prvi čimbenik usporedbe) pouzdanoj procjeni oporezive dobiti po tržišnim uvjetima (drugi čimbenik usporedbe), ona može utvrditi postojanje prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a samo ako odstupanje između dvaju čimbenika usporedbe prekoračuje nepreciznosti svojstvene metodi primijenjenoj za dobivanje navedene procjene.

308 Iz toga proizlazi da Komisija, kako bi dokazala da se obvezujućim poreznim mišljenjem upotrijebljenim za izračun naknade poduzetnika dodjeljuje gospodarska prednost, mora utvrditi da ta naknada odstupa od rezultata po tržišnim uvjetima u takvim razmjerima da se ne može smatrati naknadom koja bi bila naplaćena na tržištu u uvjetima tržišnog natjecanja.

309 Nadalje, u točkama 201. i 211. presude od 24. rujna 2019., Nizozemska i dr./Komisija (T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669) Opći sud pojasnio je da samo nepoštovanje metodoloških odredbi ne dovodi nužno do smanjenja poreznog opterećenja. Komisija je još trebala dokazati da metodološke pogreške koje je utvrdila u obvezujućem poreznom mišljenju nisu mogle dovesti do pouzdane procjene rezultata po tržišnim uvjetima i da su dovele do smanjenja oporezive dobiti. Opći sud je stoga zaključio da samo utvrđenje pogrešaka u odabiru ili primjeni metode određivanja transfernih cijena nije samo po sebi dovoljno za dokazivanje postojanja prednosti i, prema tome, za utvrđivanje postojanja državne potpore u smislu članka 107. UFEU-a.

310 U tom pogledu valja istaknuti da, iako je na Komisiji da konkretno dokaže da je metodološka pogreška dovela do smanjenja poreznog opterećenja korisnika obvezujućeg poreznog mišljenja, Opći sud nije isključio da u određenim slučajevima metodološka pogreška može biti takva da ni na koji način ne može dovesti do procjene rezultata po tržišnim uvjetima i da nužno dovodi do preniske procjene naknade koju je trebalo naplatiti u tržišnim uvjetima.

311 Takvo tumačenje presude od 24. rujna 2019., Nizozemska i dr./Komisija (T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669) proizlazi iz upotrebe izraza „u načelu” u točkama 201. i 211. kao i iz točke 212. te presude, u kojoj je pojašnjeno da se u tom predmetu Komisija nije pozvala ni na jedan element na temelju kojeg bi se moglo zaključiti, a da se ne provodi usporedba s rezultatom koji bi se dobio primjenom metode koju ona zagovara, da odabir odobrene metode u obvezujućem poreznom mišljenju nužno dovodi do preniskog rezultata.

312 S obzirom na prethodno navedeno i u nedostatku usporedbe u pobijanoj odluci između, s jedne strane, rezultata koji bi se dobio primjenom metode transferne cijene koju je zagovarala Komisija i, s druge strane, rezultata dobivenog primjenom spornog poreznog rješenja, Komisijin pristup, iznesen u uvodnoj izjavi 564. pobijane odluke, na temelju kojeg je ona samo utvrdila pogreške u analizi transfernih cijena, u načelu je nedovoljan za utvrđivanje da je stvarno došlo do smanjenja poreznog opterećenja LuxOpCo-a.

313 Međutim, valja provjeriti sadržava li, unatoč tvrdnji iz uvodne izjave 564. pobijane odluke, Komisijino podredno rasuđivanje o prednosti konkretne elemente na temelju kojih se može utvrditi da su pogreške u analizi transfernih cijena koje je Komisija utvrdila dovele do stvarnog smanjenja poreznog opterećenja LuxOpCo-a.

b) Prvo podredno utvrđenje o prednosti

314 U okviru trećeg prigovora drugog dijela prvog tužbenog razloga u predmetu T-816/17 i petog tužbenog razloga u predmetu T-318/18 Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon osporavaju Komisijino prvo podredno utvrđenje koje se odnosi na postojanje porezne prednosti u korist LuxOpCo-a (odjeljak 9.2.2.1. pobijane odluke). Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon u biti osporavaju tvrdnju da je

metoda transferne cijene koju zagovara Komisija, tj. metoda podjele dobiti s analizom doprinosa, prikladna. Ističu da je Komisija pogrešno zaključila da je LuxOpCo obavljao jedinstvene i vrijedne funkcije. Veliko Vojvodstvo Luksemburg naglašava da Komisija usto nije namjeravala primijeniti metodu podjele dobiti.

315 Komisija osporava te argumente.

316 Prema Komisijinu mišljenju, u pobijanoj odluci pravilno su istaknuti neprikladni metodološki odabiri u pogledu metode određivanja transfernih cijena koja je odobrena u spornom poreznom rješenju. Smatra da bi, čak i da se za LuxSCS smatra da obavlja jedinstvene i vrijedne funkcije povezane s nematerijalnom imovinom, to također bio slučaj s LuxOpCo-om, tako da bi određivanje transfernih cijena na temelju metode podjele dobiti bilo prikladnija metoda transferne cijene i dovelo do naknade LuxOpCo-a koja je veća od one potvrđene spornim poreznim rješenjem.

317 U ovom slučaju valja utvrditi da je Komisija u uvodnim izjavama 565. do 568. pobijane odluke u biti navela da, čak i ako treba prihvatiti tezu da je LuxSCS obavljao jedinstvene i vrijedne funkcije u odnosu na nematerijalnu imovinu, činjenica da je LuxOpCo također preuzeo takve funkcije znači da je u ovom slučaju metodi podjele dobiti, u varijanti analize doprinosâ, trebalo dati prednost u odnosu na metodu MTNM.

318 U tom pogledu valja pojasniti dvije različite stvari.

319 Kao prvo, Komisija je u uvodnoj izjavi 565. pobijane odluke navela da tijekom razmatranog razdoblja LuxOpCo nije obavljao samo „rutinske” upravljačke funkcije, nego čitav niz jedinstvenih i vrijednih funkcija u vezi s nematerijalnom imovinom i poslovne djelatnosti grupe Amazon u Europi.

320 U tom kontekstu također valja istaknuti da Komisija nije utvrdila da su određene funkcije LuxOpCo-a, kako su utvrđene u okviru njezine vlastite funkcionalne analize, mogle biti okvalificirane kao tekuće ili rutinske niti da su te funkcije, unatoč tomu što su rutinske, trebale biti predmet dodatne naknade.

321 Kao drugo, u uvodnoj izjavi 568. pobijane odluke Komisija je zaključila da bi primjena analize doprinosa u ovom slučaju dovela do naknade LuxOpCo-a za sve njegove funkcije i svu njegovu imovinu i rizike, kako su analizirani u odjeljku 9.2.1.2. pobijane odluke, i stoga do naknade koja je viša od one potvrđene u spornom poreznom rješenju. Time je Komisija smatrala da je odobravanje MTNM-a u spornom poreznom rješenju dovelo do smanjenja oporezivog prihoda LuxOpCo-a u odnosu na društva čija je oporeziva dobit odražavala cijene dogovorene na tržištu. Konkretno, kao što to proizlazi iz uvodne izjave 566. pobijane odluke, prema Komisijinu mišljenju nije bilo primjereno odobriti metodu određivanja transfernih cijena kojom se predviđa pripisivanje LuxSCS-u cjelokupne rezidualne dobiti LuxOpCo-a koja prelazi [*povjerljivo*] njegovih operativnih troškova.

322 Osim toga, iz točke 45. Komisijinih odgovora na pisana pitanja Općeg suda proizlazi da je, prema njezinu mišljenju, naknada LuxOpCo-a bila „nužno” viša primjenom metode podjele dobiti, u varijanti analize doprinosâ, jer je ta metoda omogućila nadoknađivanje jedinstvenih i vrijednih funkcija LuxOpCo-a.

323 Prigovore Velikog Vojvodstva Luksemburga i Amazona kojima se nastoji osporiti prvo podredno utvrđenje valja ispitati na temelju razmatranja iz točaka 316. do 322. ove presude.

324 Kao što to proizlazi iz točke 314. ove presude, Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon ističu tri prigovora kojima se žele osporiti, kao prvo, tvrdnja da je LuxOpCo obavljao jedinstvene i vrijedne funkcije, kao drugo, utvrđenje da je spornim poreznim rješenjem pogrešno odobrena upotreba MTNM-a i da je u ovom slučaju trebalo primijeniti metodu podjele dobiti u varijanti analize doprinosâ i, kao treće, zaključak da bi upotreba metode podjele dobiti u varijanti analize doprinosâ „nužno” dovela do veće naknade.

1) LuxOpCo-ovo obavljanje takozvanih „jedinstvenih i vrijednih” funkcija

325 Prije svega, valja istaknuti da se u prvom podrednom utvrđenju izričito upućuje na odjeljke 9.2.1.2.1., 9.2.1.2.2., 9.2.1.2.3. i 9.2.1.4. pobijane odluke, u kojima je Komisija provela vlastitu funkcijsku analizu LuxOpCo-a i da se ono izravno temelji na utvrđenjima iz tih odjeljaka.

326 Utvrđenja iz odjeljaka 9.2.1.2.1., 9.2.1.2.2., 9.2.1.2.3. i 9.2.1.2.4. pobijane odluke kao i utvrđenje prema kojem je LuxOpCo obavljao jedinstvene i vrijedne funkcije predmet su trećeg prigovora drugog dijela prvog tužbenog razloga u predmetu T-816/17 i petog tužbenog razloga koji upućuje na drugi i treći tužbeni razlog u predmetu T-318/18, kojima se nastoji osporiti funkcionalna analiza LuxOpCo-a koju je provela Komisija.

327 Valja zajedno ispitati sve argumente Velikog Vojvodstva Luksemburga i Amazona kojima se nastoji osporiti osnovanost funkcionalne analize LuxOpCo-a koju je provela Komisija i utvrđenje prema kojem je LuxOpCo obavljao jedinstvene i vrijedne funkcije.

328 Prije svega, prema mišljenju Velikog Vojvodstva Luksemburga i Amazona, LuxOpCo nije imao bitne funkcije u odnosu na razvoj, poboljšanje, upravljanje i iskorištavanje nematerijalne imovine u Europi, nego je bio zadužen samo za iskorištavanje poduzeća. Naime, bit razvoja, upravljanja i poboljšanja nematerijalne imovine odvijala se u Sjedinjenim Američkim Državama.

329 Nadalje, Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon u biti ističu da su funkcije LuxOpCo-a u vezi s poslovnom aktivnošću grupe Amazon u Europi bile rutinski doprinosi, a ne jedinstveni i vrijedni doprinosi jer su se uvelike temeljili na nematerijalnoj imovini koju je LuxSCS stavio na raspolaganje. Funkcije LuxOpCo-a u vezi s poslovnim djelatnostima grupe Amazon u Europi bile su stoga ograničene na upravljačke funkcije.

330 Naposljetku, što se tiče imovine i rizika koje je preuzeo LuxOpCo, Amazon tvrdi da je tehnologija upravljala rizicima povezanima s poslovnim djelatnostima LuxOpCo-a i ublažila ih.

331 Komisija osporava te argumente.

332 Najprije, ona u biti tvrdi da je LuxOpCo, uz potporu europskih povezanih društava, obavljao sve jedinstvene i vrijedne relevantne funkcije koje se odnose na tri sastavna dijela nematerijalne imovine, odnosno tehnologiju, podatke klijenata i marketing.

333 Nadalje, ističe da „ljudske” funkcije nisu zamijenjene tehnologijom ni u određivanju cijena, ni u odnosima grupe Amazon s prodavateljima i klijentima, ni u upravljanju zalihama, ni u odlukama o zalihama. Komisija tvrdi da činjenica da je LuxOpCo upotrebljavao nematerijalnu imovinu u okviru obavljanja tih funkcija ne znači da se potonja ne može smatrati jedinstvenom i vrijednom.

334 Naposljetku, što se tiče imovine koju je upotrebljavao i rizika koje je preuzeo LuxOpCo, Komisija ističe, s jedne strane, da Veliko Vojvodstvo Luksemburg nije izravno kritiziralo uvodne izjave pobijane odluke koje se odnose na ta dva elementa i, s druge strane, osporava Amazonov argument prema kojem je tehnologija omogućila upravljanje rizicima LuxOpCo-a a da pritom nije potrebna nikakva ljudska intervencija.

335 Uvodno valja naglasiti da ispitivanje toga je li LuxOpCo stvarno obavljao „jedinstvene i vrijedne funkcije”, kao što to tvrdi Komisija, ili samo „rutinske funkcije”, kao što to tvrde Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon, treba provesti s obzirom na pojmove koji su bili izneseni u točki 227. ove presude. Pojam „jedinstvene i vrijedne funkcije”, iako nije izričito pojašnjen u Smjernicama OECD-a u verziji iz 1995., stoji nasuprot pojmu „rutinske funkcije”, koje su funkcije koje se mogu lako procijeniti.

Kao što je to istaknuto u točki 228. ove presude, pojam „jedinstvena funkcija” odnosi se na situaciju u kojoj određena funkcija nema usporedive. Pojam „vrijedna funkcija” odnosi se osobito na činjenicu da predmetna funkcija omogućuje stvaranje znatnih prihoda.

336 Osim toga, također valja istaknuti, s obzirom na to da je Komisija svoju funkcionalnu analizu LuxOpCo-a temeljila na izvješćima njegovih zaposlenika, proizašlima iz sporova koji su se vodili pred United States Tax Courtom (Savezni porezni sud Sjedinjenih Američkih Država) (u daljnjem tekstu: iskazi Amazonovih zaposlenika), da u tužbi u predmetu T-816/17 Veliko Vojvodstvo Luksemburg ističe da ti iskazi potječu iz 2014. i odnose se na djelatnosti grupe Amazon od 2005. do 2014., tako da luksemburška tijela u svakom slučaju nisu mogla znati za te informacije u trenutku donošenja spornog poreznog rješenja.

337 U tom pogledu najprije valja istaknuti da taj argument Velikog Vojvodstva stoji u protuteži sa stajalištem koje je zauzelo u svojim odgovorima na pisana pitanja Općeg suda. Naime, što se tiče mogućnosti da se u obzir uzmu mišljenje Saveznog poreznog suda SAD-a i izvješće o transfernim cijenama iz 2017., Veliko Vojvodstvo je tvrdilo da je, kako bi se utvrdilo je li LuxOpCo ostvario prednost, potrebno ispitati koji bi porez on morao snositi da sporno porezno rješenje nije bilo doneseno, što nužno podrazumijeva uzimanje u obzir informacija donesenih nakon donošenja spornog poreznog rješenja.

338 Točno je da je u presudi od 24. rujna 2019., Nizozemska i dr./Komisija (T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, t. 247. i 250.) Opći sud smatrao da ispitivanje postojanja prednosti dodijeljene prethodnim sporazumom o cijenama koji je bio predmet pobijane odluke treba provesti s obzirom na kontekst razdoblja u kojem je on sklopljen. Međutim, Opći sud utemeljio je to utvrđenje na činjenici da je u tom predmetu mjera koju je Komisija osporavala bila samo prethodni sporazum o cijenama.

339 U ovom slučaju valja utvrditi da mjera luksemburških tijela koja je predmet pobijane odluke nije samo sporno porezno rješenje, koje je doneseno 2003., a zatim produljeno 2004. i 2010., nego i kasnije prihvaćanje godišnje prijave LuxOpCo-a, koja se temeljila na navedenoj odluci, tako da su informacije o stvarnoj situaciji LuxOpCo-a tijekom razmatranog razdoblja bile nužno dostupne poreznim tijelima kad su donosila mjere koje su predmet obvezujućeg poreznog mišljenja.

340 Iz toga slijedi da se u okolnostima ovog slučaja Komisiji ne može prigovoriti to što je svoju analizu temeljila na iskazima Amazonovih zaposlenika. Stoga te elemente valja uzeti u obzir kako bi se ocijenili prigovori Velikog Vojvodstva Luksemburga i Amazona u pogledu funkcionalne analize LuxOpCo-a.

i) Funkcije koje je LuxOpCo obavljao u pogledu nematerijalne imovine (odjeljak 9.2.1.2.1. i uvodne izjave 449. do 472. pobijane odluke)

341 Općenito, stranke se ne slažu o tome je li LuxOpCo, što se tiče nematerijalne imovine, obavljao bitne „jedinstvene i vrijedne” funkcije. Prema Komisijinu mišljenju, to je bio slučaj jer je LuxOpCo bio odgovoran za prilagodbu tehnologije posebnostima europskog tržišta, za razvoj podataka klijenata i za aktivnosti povezane s marketinškom imovinom.

342 U okviru odjeljka 9.2.1.2.1. pobijane odluke Komisija je smatrala da je na temelju Sporazuma o licenciranju LuxOpCo bio zadužen za obavljanje „jedinstvenih i vrijednih” funkcija u vezi s nematerijalnom imovinom. Prema njezinu mišljenju, te funkcije uključivale su razvoj, poboljšanje i upravljanje intelektualnim vlasništvom općenito, ali i na razini svake od triju sastavnica nematerijalne imovine, tj. tehnologije, podataka klijenata i prijavljenog žiga, putem neovisnih tehnoloških i poslovnih inovacija, stvaranja i upravljanja podacima klijenata te razvoja i održavanja prijavljenog žiga. Stoga,

prema Komisijinu mišljenju, LuxOpCo nije samo iskorištavao tehnologiju za upravljanje europskim stranicama nego je i aktivno pridonosio njezinu razvoju, poboljšanju i upravljanju tijekom razmatranog razdoblja (uvodne izjave 449., 450. i 465. pobijane odluke).

343 Kao prvo, Komisija je istaknula da je LuxOpCo imao isključivu i neopozivu licenciju na nematerijalnoj imovini i time pravo nastaviti razvijati, poboljšavati, održavati i štititi tu nematerijalnu imovinu, iako je LuxSCS ostao vlasnik izvedenih djela koje je stvorio LuxOpCo (uvodna izjava 450. pobijane odluke).

344 Kao drugo, Komisija je utvrdila da je LuxOpCo općenito pridonosio razvoju, održavanju i upravljanju nematerijalne imovine putem „EU IP Steering Committeeja” (Upravljački odbor za intelektualno vlasništvo u EU-u) (uvodne izjave 452. do 455. pobijane odluke). Prema Komisijinu mišljenju, EU IP Steering Committee bio je forum u okviru kojeg su se sastajali stručnjaci u području poduzetništva i tehnologije koje su zapošljavala društva LuxOpCo i ASE kako bi raspravljali i preporučili mjere povezane s nematerijalnom imovinom u Europi koje su im predložili pravni stručnjaci grupe Amazon. Stvarne odluke o razvoju, poboljšanju, upravljanju i iskorištavanju nematerijalne imovine donosili su članovi tog odbora koji su članovi društava LuxOpCo i ASE kao direktori odgovorni za maloprodajnu i uslužnu djelatnost društva Amazon u Europi (uvodne izjave 452. do 455. pobijane odluke).

345 Kao treće, Komisija je navela da je LuxOpCo pridonosio razvoju tehnologije (uvodne izjave 466. do 472. pobijane odluke). Istaknula je da je tehnologija koju je LuxSCS stavio na raspolaganje LuxOpCo-u, doduše, bila „postojeća tehnologija Amazona US” koja je bila „stalno razvijana u Sjedinjenim Američkim Državama” (uvodne izjave 456. i 461. pobijane odluke). Međutim, prema njezinu mišljenju, nekoliko funkcija softvera Amazona, korištenih u Sjedinjenim Američkim Državama, trebalo je prilagoditi za Europu. Konkretno, Komisija je navela da je LuxOpCo, kako bi uspješno obavljao europske poslovne djelatnosti grupe Amazon u Europi, razvijao, poboljšavao i upravljao tom američkom tehnologijom uz potporu svojih društava kćeri tijekom razmatranog razdoblja (uvodne izjave 456. do 460. pobijane odluke). Nadalje, LuxOpCo i njegova europska povezana društva posebno su razvijali bitnu tehnologiju za uporabu u maloprodajnoj i uslužnoj djelatnosti u Europi. Primjer te tehnologije jest „European Fulfilment Network” (Europska distribucijska mreža, EFN), što je tehnologija koja je omogućavala udruživanje zaliha grupe Amazon smještenih u različitim državama članicama i povezivanje središta za obradu europskih narudžbi, tako da su zahvaljujući tom alatu klijenti iz svih zemalja Unije mogli kupovati proizvode s bilo koje nacionalne internetske stranice grupe Amazon u Europi (uvodne izjave 462. i 463. pobijane odluke).

346 Kao četvrto, što se tiče podataka klijenata, Komisija je utvrdila da je LuxOpCo, iako su podaci klijenata europskih internetskih stranica bili zakonsko vlasništvo LuxSCS-a, obavljao aktivne i kritične funkcije u odnosu na razvoj, poboljšanje i upravljanje tim podacima tijekom razmatranog razdoblja (uvodne izjave 466. do 468. pobijane odluke). U tom je pogledu istaknula da je LuxOpCo aktivno prikupljao te podatke kao uslugu za LuxSCS i da je morao osiguravati njihovu pohranu i poštovanje zakona koji se primjenjuju u području zaštite podataka.

347 Kao peto, što se tiče „prijavljenog žiga” (uvodne izjave 469. do 470.), tj. Amazonovih žigova, u dijelu u kojem su prijavljeni u Uniji, Komisija je istaknula da je, iako je taj žig dobro poznat i iako je jaka identifikacija žiga na svjetskoj razini velika prednost za privlačenje klijenata, vrijednost tog komercijalnog žiga od sekundarne važnosti za dobru provedbu triju stupova djelatnosti grupe Amazon u Europi, tj. asortiman, cijenu i lakoću korištenja (u daljnjem tekstu: tri stupa). S obzirom na činjenicu da su se žig i ugled grupe Amazon snažno oslanjali na stalno pružanje LuxOpCo-a i europskih povezanih društava usluge koja visoko zadovoljava klijente, valja zaključiti, prema Komisijinu mišljenju, da je vrijednost žiga Amazon u Europi zapravo nastala na razini LuxOpCo-a i europskih povezanih društava, a ne na razini LuxSCS-a (uvodne izjave 469. i 470. pobijane odluke). Osim toga, marketinške aktivnosti LuxOpCo i europska društva osiguravali su na temelju lokalnog znanja i iskustva (uvodna izjava 472. pobijane odluke).

348 Budući da Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon osporavaju svaku od pet točaka Komisijine analize, valja odvojeno ispitati argumente koji se odnose na svako od tih pitanja.

349 Prije takvog ispitivanja, najprije valja istaknuti da Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon ne osporavaju da je LuxOpCo obavljao određene funkcije u vezi s razvojem nematerijalne imovine, a osobito tehnologijom, nego samo osporavaju da je LuxOpCo imao važnu ulogu u razvoju nematerijalne imovine te da je zbog toga obavljao jedinstvene i vrijedne funkcije u vezi s tom imovinom.

350 Naime, u svojim pismenima Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon priznaju da je LuxOpCo obavljao funkcije razvoja koje označavaju kao „minimalne” ili da je imao određenu ulogu, koja je ipak „sekundarna”, u stvaranju vrijednosti nematerijalne imovine.

351 Iz toga stoga proizlazi da je čak i prema navodima Velikog Vojvodstva Luksemburga i Amazona LuxOpCo doista obavljao funkcije, makar i samo sekundarne naravi, u vezi s razvojem nematerijalne imovine.

– Narav licencije dodijeljene LuxOpCo-u (uvodna izjava 450. pobijane odluke)

352 Kao što je to već istaknuto u točki 343. ove presude, kako bi dokazala važnost funkcija LuxOpCo-a u vezi s razvojem nematerijalne imovine, Komisija je u uvodnoj izjavi 450. pobijane odluke ustrajala na činjenici da je LuxOpCo imao „pravo nastaviti razvijati, poboljšavati, održavati [...] nematerijalnu imovinu tijekom njezina čitavog vijeka trajanja”. U tom kontekstu Komisija je u točki 100. odgovora na tužbu podnesenog u predmetu T-816/17 tvrdila da je LuxOpCo imao „isključivo pravo nastaviti razvoj, poboljšavanje i održavanje nematerijalne imovine” Amazona.

353 Točno je da je izraz „isključivo” upotrijebljen u točki 2.1. Sporazuma o licenciranju za opis licencije koja je dodijeljena LuxOpCo-u, koja je u svakom slučaju obuhvaćala samo europsko područje. Ta točka 2.1. podtočka (a) glasi:

„Dodjela isključive licencije nad intelektualnim vlasništvom”

[LuxSCS] neopozivo dodjeljuje [LuxOpCo-u], na temelju svih prava intelektualnog vlasništva [LuxSCS-a] na intelektualnom vlasništvu [LuxSCS-a], bez obzira na to postoje li sada ili će postojati u budućnosti, sljedeće jedinstveno i isključivo pravo te licenciju na intelektualnom vlasništvu [LuxSCS-a] za vrijeme trajanja [Sporazuma o licenciranju], [...]”

354 Međutim, s obzirom na ugovorne aranžmane između LuxSCS-a i američkih subjekata, valja utvrditi da LuxOpCo zapravo nije bio jedini subjekt koji je imao pravo poboljšavanja i razvoja te nematerijalne imovine.

355 Naime, prava koja je LuxOpCo imao u pogledu razvoja nematerijalne imovine na temelju Sporazuma o licenciranju bila su nužno neisključiva, s obzirom na to da su druge stranke SPT-a, tj. društva ATI i A 9, zadržale pravo razvoja, poboljšavanja i iskorištavanja tehnologije. Uostalom, Komisija ne osporava činjenicu da su druge stranke SPT-a, tj. društva ATI i A 9, zadržale pravo razvoja i poboljšavanja tehnologije.

356 U tom pogledu valja podsjetiti na to da prava koja je LuxOpCo stekao na temelju Sporazuma o licenciranju nisu bila ograničena na nematerijalnu imovinu koja je postojala u vrijeme sklapanja tog sporazuma, već su obuhvaćala i svu buduću nematerijalnu imovinu, stvorenu stalnim razvojem, održavanjem i poboljšavanjem pod vodstvom američkih subjekata ATI i A 9. To dokazuje da LuxOpCo nije bio jedini subjekt ovlašten za razvoj i poboljšavanje nematerijalne imovine obuhvaćene Sporazumom o licenciranju.

357 Komisija uostalom priznaje da je imovina, kako je 1. siječnja 2005. prenesena na LuxSCS na temelju Sporazuma o ulasku, bila predmet „postupne zamjene" nematerijalnom imovinom, naknadno razvijenom i poboljšanom na temelju SPT-a tijekom razmatranog razdoblja. Također priznaje da su američki subjekti, osobito ATI i A 9, razvijali tehnologiju u vlasništvu LuxSCS-a koja je dana u licenciju LuxOpCo-u.

358 Stoga iz prethodno navedenog proizlazi da je Komisija pogrešno smatrala da je LuxOpCo imao isključivo pravo nastavka razvoja nematerijalne imovine. Međutim, to utvrđenje nije dovoljno kako bi se dovelo u pitanje Komisijino rasuđivanje prema kojem je LuxOpCo obavljao bitne funkcije, tj. jedinstvene i vrijedne funkcije povezane s razvojem nematerijalne imovine. Naime, činjenica da LuxOpCo nije imao isključivo pravo korištenja na nematerijalnoj imovini niti potvrđuje niti pobija Komisijinu tvrdnju da je LuxOpCo obavljao jedinstvene i vrijedne funkcije povezane s razvojem nematerijalne imovine.

– EU IP Steering Committee (uvodne izjave 452. do 455. pobijane odluke)

359 Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon u biti osporavaju da je EU IP Steering Committee imao ulogu koju mu je Komisija pripisala (točka 344. ove presude). Prema njihovu mišljenju, taj odbor nije donosio odluke o razvoju ili poboljšavanju nematerijalne imovine. Osim toga, ne samo da je većina sudionika u navedenom odboru bila dio američkog osoblja, nego su odluke EU IP Steering Committeeja zapravo donosili zaposlenici grupe Amazon u Sjedinjenim Američkim Državama, a osobito potpredsjednik zadužen za intelektualno vlasništvo.

360 Komisija osporava te argumente.

361 U uvodnim izjavama 452. i 453. pobijane odluke Komisija je navela da je EU IP Steering Committee osnovan u svrhu pružanja tehničkih i poslovnih smjernica u pogledu razvoja i uvođenja intelektualnog vlasništva u Europi. Komisija je istaknula da iz „EU Policies and Procedures Manuala" (Priručnik politika i postupaka za Uniju), s jedne strane, proizlazi da se taj odbor, među ostalim, sastajao radi razmatranja portfelja intelektualnog vlasništva Amazona i poslovne strategije poduzeća, u dijelu u kojem se to odnosilo na razvoj i uvođenje intelektualnog vlasništva. S druge strane, taj se odbor sastojao, među ostalim, od potpredsjednika službi za Uniju, pravnog direktora za Uniju (zaposlenika LuxOpCo-a), savjetnika grupe Amazon za intelektualno vlasništvo i potpredsjednika zaduženog za europske djelatnosti.

362 Nadalje, Komisija je navela da činjenica da je riječ samo o savjetodavnom tijelu, kao što je to Amazon objasnio tijekom upravnog postupka, ne znači da njegove preporuke nisu imale utjecaja na razvoj, održavanje i upravljanje nematerijalnom imovinom. Istaknula je da se EU IP Steering Committee zapravo sastajao kako bi, kao prvo, dao preporuke o zahtjevima za zaštitu nematerijalne imovine (i time isključivih prava LuxOpCo-a koja proizlaze iz Sporazuma o licenciranju sklopljenog između LuxSCS-a i LuxOpCo-a), kao drugo, razmotrio stanje napretka sudskih postupaka u Europi u vezi s nematerijalnom imovinom i, kao treće, obrazovao europske zaposlenike o upotrebi tehnologije i druge nematerijalne imovine (uvodna izjava 454. pobijane odluke)

363 Naposljetku, pozivajući se na iskaz potpredsjednika zaduženog za intelektualno vlasništvo, zaposlenog u Sjedinjenim Američkim Državama, Komisija je zaključila da je EU IP Steering Committee bio forum u sklopu kojeg su se direktori LuxOpCo-a sastajali kako bi raspravljali o postupcima u vezi s nematerijalnom imovinom, kako su ih predstavili pravni stručnjaci grupe Amazon, i da su odluke o razvoju, poboljšavanju, upravljanju i iskorištavanju nematerijalne imovine stoga stvarno donosili članovi LuxOpCo-a i ASE-a koji su bili u tom odboru, u svojem svojstvu direktora zaduženih za maloprodajne i uslužne djelatnosti grupe Amazon u Europi (uvodna izjava 455. pobijane odluke).

364 Iz uvodnih izjava 452. do 455. pobijane odluke valja utvrditi da Komisija u pobijanoj odluci nije utvrdila da je EU IP Steering Committee donosio bitne odluke o razvoju ili poboljšavanju nematerijalne imovine.

365 Najprije, Komisija u uvodnim izjavama 452. i 453. pobijane odluke priznaje da je uloga EU IP Steering Committeeja bila ograničena jer je samo pružao „tehničke i poslovne smjernice” i „pomoć” pri donošenju strateških odluka o razvoju intelektualnog vlasništva LuxSCS-a ili pri sklapanju nekoliko sporazuma o licenciranju s trećim stranama.

366 Osim toga, iz Priručnika politika i postupaka grupe Amazon za Uniju proizlazi da EU IP Steering Committee nije imao ovlasti odlučivanja kao takve, nego je bio samo tijelo namijenjeno pomaganju pri razvoju i uvođenju intelektualnog vlasništva u Europi. To je uostalom implicitno priznala Komisija u uvodnoj izjavi 454. pobijane odluke kad je spomenula „utjecaj” koji su „preporuke” tog odbora imale na razvoj, održavanje i upravljanje nematerijalnom imovinom.

367 Nadalje, iz uvodne izjave 454. pobijane odluke (vidjeti točku 362. ove presude) i iz iskaza potpredsjednika zaduženog za intelektualno vlasništvo, zaposlenog u Sjedinjenim Američkim Državama, na koji se upućuje u uvodnoj izjavi 455. navedene odluke, proizlazi da je EU IP Steering Committee u praksi razmatrao samo pitanja povezana sa zaštitom i održavanjem prava na nematerijalnoj imovini a da se o pitanju razvoja ili poboljšavanja nematerijalne imovine kao takve u njemu nije raspravljalo.

368 Naposljetku, u mjeri u kojoj je EU IP Steering Committee i mogao biti forum za raspravljanje o poboljšanjima i razvoju nematerijalne imovine, valja utvrditi da taj odbor nije donosio odluke o razvoju nematerijalne imovine, nego, u načelu, zaposlenici grupe Amazon u Sjedinjenim Američkim Državama, a osobito potpredsjednik zadužen za intelektualno vlasništvo. Komisija nije osporila tu tvrdnju Velikog Vojvodstva Luksemburga.

369 Osim toga, što se tiče sastava navedenog odbora, suprotno onomu što Komisija tvrdi u svojim pismenima, zaposlenici koji su obavljali upravljačke funkcije u američkim subjektima, a osobito potpredsjednik zadužen za intelektualno vlasništvo Amazona US, bili su prisutni na EU IP Steering Committeeju te su čak i vodili njegove sastanke.

370 Iz prethodno navedenog proizlazi da se na temelju Komisijinih utvrđenja koja se odnose na EU IP Steering Committee ne može potkrijepiti njezin zaključak u točki 455. pobijane odluke, prema kojem je odluke o razvoju i poboljšavanju nematerijalne imovine donosilo osoblje društava LuxOpCo i ASE koje je bilo dio tog odbora, u svojem svojstvu direktora zaduženih za maloprodajne i uslužne djelatnosti grupe Amazon u Europi.

371 Štoviše, Komisija je uspjela dokazati da je LuxOpCo obavljao funkcije u vezi s upravljanjem i zaštitom nematerijalne imovine te da su zaposlenici LuxOpCo-a odlučivali o odgovarajućim mjerama, poput podnošenja patenta, na temelju preporuka o kojima se raspravljalo u okviru EU IP Steering Committeeja.

372 Iz prethodno navedenog proizlazi da Komisijini navodi koji se odnose na EU IP Steering Committee nisu dovoljni kako bi se utvrdilo da je LuxOpCo obavljao funkcije razvoja nematerijalne imovine koje bi se mogle kvalificirati kao „jedinstvene i vrijedne”.

– Funkcije LuxOpCo-a u vezi s razvojem tehnologije

373 U uvodnoj izjavi 449. pobijane odluke Komisija je istaknula da su funkcije LuxOpCo-a uključivale razvoj, poboljšavanje i upravljanje tehnologijom.

374 U potporu toj tvrdnji ona je najprije u uvodnoj izjavi 456. pobijane odluke u biti navela da tehnologija razvijena u Sjedinjenim Američkim Državama nije mogla biti upotrijebljena kao takva u Europi i da su bile potrebne prilagodbe kako bi se odgovorilo na posebne europske potrebe. Navela je da je razvoj poslovnih djelatnosti grupe Amazon u Europi zahtijevao posebnu tehnologiju (drukčiji softver, lokalne prilagodbe).

375 Nadalje, Komisija je naglasila da je LuxOpCo imao tehnološka sredstva potrebna za obavljanje istraživačkih i razvojnih djelatnosti. Istaknula je, među ostalim, da je šezdesetak osoba obavljalo tehnološke zadaće, skupina za „lokalizaciju" i prevođenje obavljala je funkcije prilagodbe europskih internetskih stranica lokalnim preferencijama, a desetak dodatnih osoba bilo je zaposleno kao „Technical Program Manager" (upravitelj tehničkog programa), čija je uloga bila tehnički provesti tehnološke potrebe koje su utvrdili lokalni timovi zaduženi za maloprodaju. Prema Komisijinu mišljenju, taj je postupak omogućavao da se tehnologija neprestano razvija i prilagođava lokalnom tržištu.

376 U tom pogledu Komisija je, doduše, u uvodnoj izjavi 461. pobijane odluke priznala da su tehnička sredstva u okviru LuxOpCo-u bila ograničena. Međutim, naglasila je da je u stvarnosti jedinstvena vrijednost tehnologije proizlazila iz lokalnog znanja i iskustva, iz utvrđivanja novih potreba društva i iz njihova prevođenja u softverski projekt, a ne iz programiranja kao takvog.

377 Naposljetku, Komisija je navela da je LuxOpCo također pridonosio izradi kataloga, tehnologije prevođenja i lokalnih prilagodbi. Te su zadaće obavljali postojeći timovi europskih povezanih društava ili novi zaposlenici. Osim toga, istaknula je da su europska povezana društva također imala važnu ulogu u razvoju novih tehnologija specifičnih za europska nacionalna tržišta.

378 Komisija je dodala da su, konkretno, LuxOpCo i europska povezana društva pridonosila razvoju EFN-a. Ta je tehnologija odgovarala na posebnu potrebu europskih aktivnosti, omogućujući europskim klijentima kupnju proizvoda s bilo koje europske internetske stranice grupe Amazon.

379 Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon ističu da LuxOpCo nije obavljao nikakvu bitnu funkciju razvoja, poboljšavanja ili održavanja u vezi s nematerijalnom imovinom povezanom s tehnologijom. Oni osobito osporavaju Komisijine tvrdnje prema kojima je LuxOpCo imao važnu ulogu u razvoju EFN-a i tvrde da je ta tehnologija, iako specifična za Europu, bila razvijena u Sjedinjenim Američkim Državama i da LuxOpCo nije sudjelovao ni u njezinu zamišljanju ni u njezinu stvaranju.

380 Komisija osporava te argumente i zadržava svoje stajalište izraženo u uvodnim izjavama 456. do 465. pobijane odluke, kako je izneseno u točkama 373. do 378. ove presude.

381 Uvodno valja utvrditi da, suprotno onomu što tvrde Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon, Komisija u pobijanoj odluci nije tvrdila da je LuxOpCo bio glavni razvijatelj tehnologije, bilo na svjetskoj razini bilo samo na europskoj razini, nego da je, kao što je to izneseno u uvodnim izjavama 449. i 465. pobijane odluke, aktivno pridonosio razvoju, poboljšavanju i upravljanju tehnologijom tijekom razmatranog razdoblja. Komisija ne osporava ni to da se tehnologija neprestano razvijala u Sjedinjenim Američkim Državama.

382 U tom pogledu, točno je, kao što to tvrde Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon, da su tehnološke alate uglavnom razvijali američki subjekti te su oni bili stavljani na raspolaganje europskim djelatnostima u svojem konačnom obliku. Softver kojim su se koristile različite europske stranice bio je, uostalom, zajednički.

383 S jedne strane, iz spisa proizlazi da je glavnina odluka o razvoju nematerijalne imovine i o određivanju prioriteta projekata koje treba razviti, uključujući specifičnu tehnologiju za Europu, bila donesena u Sjedinjenim Američkim Državama.

384 S druge strane, nesporno je da se najveći broj tehničara i inženjera koji su pridonosili razvoju tehnologije nalazio u Sjedinjenim Američkim Državama. Najmanje [*povjerljivo*] zaposlenika grupe Amazon pridonosilo je razvoju nematerijalne imovine, od čega je više od [*povjerljivo*] zaposlenika bilo zaposleno u Sjedinjenim Američkim Državama na radnim mjestima u vezi s tehnologijom tijekom razmatranog razdoblja. Komisija ne osporava te podatke. Osim toga, iz sadržaja spisa, a osobito iz različitih iskaza zaposlenika grupe Amazon proizlazi da su američke središnje službe i tehničari bili zaduženi za razvoj alata specifičnih za europsko tržište.

385 Nadalje, što se tiče doprinosa LuxOpCo-a razvoju tehnologije, valja istaknuti sljedeće elemente.

386 Kao prvo, Komisija je pravilno utvrdila da su ponekad bile potrebne prilagodbe radi provedbe tehnologije u Europi.

387 Naime, iako su, kao što to tvrde Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon, model djelatnosti i prateća tehnologija isti u Sjedinjenim Američkim Državama i u Europi, iz različitih iskaza zaposlenika grupe Amazon koje su dostavile stranke, a osobito iz iskaza potpredsjednika direktora, odgovornog za djelatnosti međunarodne maloprodaje, zaposlenog u Sjedinjenim Američkim Državama, proizlazi da se zbog posebnosti europskog tržišta u odnosu na američko tržište tehnologija razvijena u Sjedinjenim Američkim Državama svejedno nije mogla upotrijebiti bez ikakve prilagodbe na europskim internetskim stranicama. Tako su, osim EFN-a, tehnologije posebno razvijene za europske djelatnosti grupe Amazon, bile potrebne i prilagodbe ili „lokalizacije”. Iz sadržaja spisa proizlazi da su te prilagodbe uključivale, među ostalim, prevođenje [*povjerljivo*].

388 Kao drugo, iz iskaza zaposlenika grupe Amazon proizlazi da je, iako je velik dio prilagodbi tehnologije europskom tržištu bio proveden u Sjedinjenim Američkim Državama, osobito kad je bila riječ o radu na softveru, LuxOpCo u određenoj mjeri pridonosio tim prilagodbama.

389 Naime, kao što to, uostalom, potvrđuje Amazon u tužbi u predmetu T-318/18, na kraju razmatranog razdoblja u Luksemburgu je bilo zaposleno najviše šezdesetak osoba na radnim mjestima u vezi s tehnologijom.

390 U tom pogledu iz sadržaja spisa, a osobito iz iskaza potpredsjednika direktora, odgovornog za djelatnosti međunarodne maloprodaje, zaposlenog u Sjedinjenim Američkim Državama, i bivšeg voditelja trećih programa u Europi (i osobito MarketPlacea) proizlazi da se LuxOpCo najkasnije od godine koja je slijedila nakon restrukturiranja u 2006. počeo koristiti vlastitim tehničarima. Konkretno, LuxOpCo je tijekom razmatranog razdoblja zapošljavao softverske programere (*software developers*) koji su pridonosili razvoju posebnih programa za europske djelatnosti i radili na lokalnim prilagodbama.

391 Isto tako, iz iskaza bivšeg voditelja trećih programa u Europi (i osobito MarketPlacea) proizlazi da [*povjerljivo*].

392 U tom kontekstu, kad je riječ o timu za lokalizaciju i prevođenje, kako ga je Komisija utvrdila u uvodnoj izjavi 459. pobijane odluke, valja utvrditi da iz elemenata spisa proizlazi da je taj tim bio zadužen za prilagodbu europskih internetskih stranica, a osobito za prevođenje, i da je pridonosio razvoju softvera. Naime, iz iskaza zaposlenika grupe Amazon proizlazi [*povjerljivo*]. Međutim, iako su te djelatnosti i potonja tehnologija imali važnu ulogu u poslovnim djelatnostima LuxOpCo-a, one su ipak zauzimale manje važno mjesto u odnosu na ostatak tehnologije koja se razvijala u Sjedinjenim Američkim Državama.

393 Nadalje, što se tiče djelatnosti razvoja kataloga, kako ih je Komisija utvrdila u uvodnoj izjavi 456. pobijane odluke, valja utvrditi da, kao što to tvrde Amazon i Veliko Vojvodstvo Luksemburg, navedene djelatnosti nisu uključivale osmišljavanje softvera na kojem se temeljio katalog jer se ono obavljalo u Sjedinjenim Američkim Državama. Djelatnosti u vezi s katalogom razvijene u Luksemburgu [*povjerljivo*]. Lokalni rad na razvoju kataloga [*povjerljivo*].

394 Iz iskaza potpredsjednika direktora, odgovornog za djelatnosti međunarodne maloprodaje, zaposlenog u Sjedinjenim Američkim Državama, proizlazi da [*povjerljivo*]. Stoga, iako je LuxOpCo mogao provoditi operacije na softveru u vezi s katalogom, te su operacije bile vrlo ograničene u odnosu na razvoj koji su provodile središnje službe grupe Amazon.

395 Iz prethodno navedenog proizlazi da je LuxOpCo pridonosio razvoju tehnologije provođenjem određenih prilagodbi, uglavnom povezanih s prevođenjem, i samo u manjoj mjeri razvojem određenog softvera i funkcionalnosti. Osim toga, glavnina posla prilagodbe tehnologije europskim djelatnostima uvelike je ovisila o središnjim službama grupe Amazon. Iz toga slijedi da su doprinosi LuxOpCo-a razvoju tehnologije mogli imati samo manje važnu ulogu u stvaranju vrijednosti te tehnologije. Iz toga proizlazi da je, iako je Komisija u uvodnoj izjavi 461. pobijane odluke pravilno tvrdila da su potrebne prilagodbe u Europi izrađene u blizini lokalnih tržišta, bilo pogrešno dati takvu važnost doprinosima LuxOpCo-a navedenim prilagodbama i iz toga izvesti zaključak da su ti doprinosi bili jedinstveni i vrijedni.

396 Kao treće, kao što je to Komisija istaknula u uvodnim izjavama 460. i 461. pobijane odluke, osim prilagodbi koje su na lokalnoj razini provodili luksemburški timovi, LuxOpCo je također pridonosio razvoju tehnologije svojim sudjelovanjem u postupku utvrđivanja novih tehnoloških potreba poduzeća i njihova prevođenja u softverske projekte.

397 U tom je pogledu LuxOpCo raspolagao upraviteljima programa (*technical program managers*), čija je funkcija bila poslovne potrebe prevesti u tehničku specifikaciju koju bi inženjer (*software developer*) potom programski razvio (uvodna izjava 460. pobijane odluke). Veliko Vojvodstvo Luksemburg uostalom ne osporava da su funkcionalne i tehničke specifikacije zahtijevanih alata i prilagodbi u Europi bile izrađene u blizini lokalnih tržišta.

398 Točno je, kao što je to Komisija u biti naglasila u uvodnoj izjavi 461. pobijane odluke, da su utvrđivanje poslovnih potreba i formulacija specifikacija imali važnu ulogu u razvoju tehnologije. Naime, iz sadržaja spisa proizlazi da se vrijednost tehnologije grupe Amazon temelji na sposobnosti te tehnologije da posluži trima stupovima grupe Amazon, tj. niskim cijenama, asortimanu i lakoći korištenja (vidjeti točku 347. ove presude) i tako odgovori na potrebe klijenata. Stoga vrijednost tehnologije Amazona u određenoj mjeri također počiva u prilagodbi lokalnim potrebama, a osobito u sposobnosti lokalnih timova da oblikuju specifikacije za postizanje prilagodbi tehnologije potrebama potrošača.

399 Međutim, važno je istaknuti da je, kao što to tvrdi Amazon, u Luksemburgu bilo zaposleno samo dvanaestak upravitelja programa, nasuprot [*povjerljivo*] u Sjedinjenim Američkim Državama, a [*povjerljivo*] tih osoba zaposlenih u Luksemburgu bilo je zaposleno tek na kraju razmatranog razdoblja ([*povjerljivo*]).

400 Osim toga, iako je LuxOpCo utvrđivao tehnološke potrebe poduzeća i specifikacije za te potrebe, zamišljanje i stvaranje tehnologije obavljani su u Sjedinjenim Američkim Državama. U tom kontekstu, suprotno onomu što Komisija, čini se, sugerira u točki 103. odgovora na tužbu u predmetu T-318/18, djelatnosti američkih subjekata nisu bile ograničene na puke djelatnosti programiranja, nego na stvarne djelatnosti razvoja.

401 Naposljetku, kao što to tvrdi Amazon, veliku većinu strateških odluka o razvoju tehnologije, osobito u pogledu Europe, donosili su američki subjekti, a ne LuxOpCo.

402 Iz toga proizlazi da se provedba tog razvoja i poboljšavanja tehnologije, u svrhu poboljšanja iskustva klijenata, uglavnom temeljila na modelu razvijenom u Sjedinjenim Američkim Državama, koji je isti u Europi i u Sjedinjenim Američkim Državama, a samo u manjoj mjeri na tehničkim specifikacijama koje su mogli formulirati lokalni timovi.

403 Iz prethodno navedenog proizlazi da su, iako je Komisija pravilno smatrala da je LuxOpCo pridonosio razvoju nematerijalne imovine izradom tehničkih specifikacija za tehnologiju koja je bila predmet Sporazuma o licenciranju, navedeni doprinosi ipak bili ograničeni. Osim toga, budući da su prije 2006. te funkcije već obavljala povezana društva, valja utvrditi, kao što to tvrdi Veliko Vojvodstvo Luksemburg u točki 109. tužbe u predmetu T-816/17, da se one ne mogu smatrati jedinstvenima, nego da je riječ o tekućim funkcijama.

404 Kao četvrto, Komisija je smatrala da je LuxOpCo pridonosio razvoju EFN-a, što je jedina tehnologija koja je stvarno specifična za europske djelatnosti grupe Amazon.

405 Kao što je to Komisija navela u uvodnoj izjavi 463. pobijane odluke, EFN je kombinacija tehnoloških napredaka, poput uvođenja novih funkcionalnosti i logističkih optimizacija.

406 Nije sporno da je EFN imao bitnu ulogu u poslovnim aktivnostima maloprodaje i europskih usluga. Kao što je to Komisija istaknula u uvodnoj izjavi 462. pobijane odluke i kao što je to sam Amazon tvrdio u svojem podnesku nakon okončanja postupka podnesenog United States Tax Courtu (Savezni porezni sud Sjedinjenih Američkih Država), cilj osnivanja EFN-a bio je riješiti problem koji proizlazi iz postojanja nekoliko internetskih stranica povezanih s nacionalnim središtima za obradu narudžbi. Ta je tehnologija omogućavala povezivanje središta za obradu europskih narudžbi i udruživanje zaliha, čime se klijentima iz cijele Unije omogućuje kupnja proizvoda s bilo koje internetske stranice Amazona u Europi.

407 Osim toga, iz iskaza zaposlenika Amazona kao i iz podneska nakon okončanja postupka koji je Amazon podnio United States Tax Courtu (Savezni porezni sud Sjedinjenih Američkih Država) proizlazi da je EFN bio odlučujući kako bi se mogle započeti djelatnosti u dvjema novim europskim zemljama, tj. u Španjolskoj i Italiji.

408 Međutim, iz spisa proizlazi da je Komisija s pravom smatrala da je LuxOpCo bio uključen u razvoj EFN-a (vidjeti točku 404. ove presude).

409 Naime, u podnesku nakon okončanja postupka podnesenom u okviru postupka pred United States Tax Courtom (Savezni porezni sud Sjedinjenih Američkih Država), Amazon je sam [*povjerljivo*]. U skladu s tim podneskom, „AEHT” (tj. Amazon Europe Holding Technology, izraz koji odgovara službenom nazivu LuxSCS-a) [*povjerljivo*]. U tom pogledu valja naglasiti da u okviru američkog postupka navedenog u točki 14. ove presude nije napravljena nikakva razlika između različitih luksemburških subjekata grupe i da je u tom postupku izraz „AEHT” bio upotrebljavan bez razlike za označavanje LuxOpCo-a ili LuxSCS-a. Međutim, što se tiče sudjelovanja u razvoju EFN-a, jasno je da je Amazon upućivao na LuxOpCo, a ne na LuxSCS.

410 Taj zaključak uostalom potvrđuju iskazi zaposlenika grupe Amazon, a osobito iskaz potpredsjednika direktora za djelatnosti međunarodne maloprodaje, zaposlenog u Sjedinjenim Američkim Državama, koji potvrđuje da je u to vrijeme voditelj djelatnosti maloprodaje u Europi, zaposlenik LuxOpCo-a, aktivno pridonosio izradi i osmišljavanju EFN-a.

411 Međutim, valja pojasniti da bi bilo pogrešno smatrati da je LuxOpCo preuzeo na sebe cijeli postupak razvoja EFN-a.

412 S jedne strane, iz spisa proizlazi da je američko sjedište imalo odlučujuću ulogu u pokretanju projekta EFN-a.

413 S druge strane, kao što to ističe Veliko Vojvodstvo Luksemburg i kao što proizlazi iz iskaza zaposlenika grupe Amazon i mišljenja Saveznog poreznog suda Sjedinjenih Američkih Država, razvoj EFN-a proveden je uz potporu američkih subjekata. Konkretnije, rad u vezi s razvojem softvera na kojem se temelji EFN obavljali su tehničari središnjih timova i to, među ostalim, na temelju specifikacija koje su sastavili timovi LuxOpCo-a. Osim toga, Komisija ne osporava da su, s operativne točke gledišta, definiranje i zahtjevi skladišta na kojima se temeljio taj alat također uspostavljeni u Sjedinjenim Američkim Državama.

414 Iako Komisija u uvodnoj izjavi 462. pobijane odluke navodi da je „EFN razvijen u Europi" bez dodatnih pojašnjenja, ona nije u potpunosti zanemarila doprinos američkih subjekata. Osobito citira, u bilješci br. 481 pobijane odluke, jedan od iskaza prema kojem je tehnologija razvijena u Europi uz pomoć središnjih tehnoloških timova.

415 Stoga iz prethodno navedenog proizlazi da je, iako se EFN u velikom dijelu temeljio na tehnologiji razvijenoj u Sjedinjenim Američkim Državama, LuxOpCo također aktivno pridonosio razvoju te tehnologije. Međutim, s obzirom na važnost te tehnologije za proširenje europskih djelatnosti grupe Amazon, Komisija nije počinila pogrešku time što je te doprinose analizirala kao jedinstvene i vrijedne. Iako je LuxSCS bio, *in fine*, vlasnik te tehnologije, ostaje činjenica da je njezin razvoj također bio rezultat truda LuxOpCo-a.

416 Stoga iz utvrđenja navedenih u točkama 386. do 415. ove presude proizlazi da su, osim EFN-a u čijem je razvoju LuxOpCo aktivno sudjelovao, najvažnije prilagodbe tehnologije provedene u Sjedinjenim Američkim Državama, u dijalogu s europskim timovima koji su formulirali svoje potrebe, i da su lokalni timovi usto mogli izravno provesti određene manje prilagodbe.

417 Iz svih prethodnih razmatranja proizlazi da je, iako je Komisija pravilno smatrala da je zbog svojeg sudjelovanja u razvoju EFN-a LuxOpCo obavljao jedinstvene i vrijedne funkcije u vezi s tehnologijom, u preostalom dijelu dala preveliku važnost njegovim funkcijama u vezi s razvojem tehnologije. Naime, osim razvoja EFN-a, funkcije LuxOpCo-a bile su uglavnom ograničene na prilagodbe i izradu tehničkih specifikacija. Stoga se zaključak u uvodnoj izjavi 465. pobijane odluke, a osobito tvrdnja da je LuxOpCo proveo znatna poboljšanja tehnologije, ne može prihvatiti u cijelosti.

418 Budući da se to utvrđenje temelji na iskazima zaposlenika Amazona, nije potrebno detaljno ispitati argumente Velikog Vojvodstva Luksemburga i Amazona prema kojima je Komisija pogrešno upotrijebila iskaze svjedoka, osobito kako bi utvrdila da se tehnologija razvijala u Europi (osobito EFN), iako se to odvijalo u Sjedinjenim Američkim Državama. Naime, čak i da se Komisijina analiza ne može potvrditi u cijelosti, pogreške koje je ona počinila ne mogu dovesti u pitanje utvrđenje da je LuxOpCo stvarno pridonosio razvoju nematerijalne imovine, a osobito EFN-a.

– Podaci klijenata (uvodne izjave 466. do 468. pobijane odluke)

419 Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon osporavaju osnovanost Komisijina utvrđenja da je LuxOpCo obavljao aktivne i kritične funkcije u vezi s razvojem, poboljšavanjem i upravljanjem podacima klijentima. U biti tvrde da su se podaci klijenata prikupljali automatski, pomoću tehnologije razvijene u Sjedinjenim Američkim Državama, bez intervencije zaposlenika LuxOpCo-a.

420 Komisija osporava te argumente.

421 Uvodno valja istaknuti da se stranke ne slažu oko toga je li LuxOpCo aktivno pridonosio razvoju baze podataka koja sadržava informacije o klijentima poput povijesti kupnji. Stoga je potrebno utvrditi mogu li se prikupljanje podataka klijenata tijekom razmatranog razdoblja i njihova zaštita pripisati LuxOpCo-u.

422 Kao prvo, valja istaknuti da se, kao što je to Komisija prikazala u tablici 19. pobijane odluke, tijekom razmatranog razdoblja broj jedinstvenih kupaca godišnje znatno povećao, sa 17 milijuna klijenata u 2006. na više od 60 milijuna klijenata u 2014.

423 Kao drugo, valja utvrditi, kao što je to učinila Komisija, da su podaci klijenata bitna imovina za aktera elektroničke trgovine kao što je grupa Amazon, osobito u pogledu marketinga. Naime, određeni alati, osobito korištenje tehnologije preporuka i sličnosti, ovise o podacima klijenata. Podaci klijenata stoga čine jedinstvenu i vrijednu nematerijalnu imovinu.

424 Kao treće, nesporno je da je LuxOpCo subjekt koji je prikupljao podatke klijenata i da je osim toga bio zadužen za poštovanje propisa primjenjivih na te podatke. Uostalom, Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon ne osporavaju tvrdnju iz uvodne izjave 468. pobijane odluke prema kojoj je LuxOpCo sabirao podatke klijenata europskih internetskih stranica kao uslugu za LuxSCS.

425 Doduše, važno je istaknuti, poput Amazona, da je prikupljanje podataka klijenata bilo automatsko i da je LuxOpCo mogao prikupljati podatke klijenata pomoću tehnologije razvijene u Sjedinjenim Američkim Državama koju je LuxSCS pružio tom društvu.

426 Međutim, kao što to Komisija ističe u točki 107. svojeg odgovora na tužbu u predmetu T-318/18, LuxOpCo je taj koji je aktivno pridonosio prikupljanju podataka klijenata putem triju stupova strategije grupe Amazon (vidjeti točku 347. ove presude), što je omogućavalo privlačenje klijenata na njegove internetske stranice i daljnje prikupljanje podataka klijenata. Naime, prikupljanje podataka klijenata nužno ovisi o privlačnosti internetskih stranica grupe Amazon za klijente. Međutim, povećanje posjećenosti europskih internetskih stranica, a time i prikupljenih podataka klijenata, bilo je povezano s provedbom triju gore navedenih stupova, tj. cijenom, asortimanom i lakoćom korištenja, kako ju je izvršavao LuxOpCo. Iako nije sporno da je tehnologija razvijena u Sjedinjenim Američkim Državama imala ključnu ulogu u pravilnoj provedbi tih triju stupova, ostaje činjenica da je LuxOpCo imao aktivnu i kritičnu ulogu u odnosu na prikupljanje novih podataka klijenata te je time pridonosio razvoju te jedinstvene i vrijedne nematerijalne imovine.

427 Osim toga, valja istaknuti da je Komisija u uvodnoj izjavi 468. pobijane odluke pravilno smatrala da je LuxOpCo morao osiguravati pohranu podataka klijenata i poštovanje zakona koji se primjenjuju u području zaštite podataka. Iako je zaštita baze podataka klijenata važna djelatnost poslovnog modela koji se odnosi na maloprodaju i usluge koje se pružaju, među ostalim, krajnjim potrošačima, i to zbog razloga koje je Komisija iznijela u uvodnoj izjavi 466. pobijane odluke, ipak je riječ o uobičajenoj djelatnosti za sve stjecatelje licencije koji rade s tom vrstom baze podataka.

428 S obzirom na prethodno navedeno, valja potvrditi Komisijina utvrđenja iznesena u uvodnim izjavama 466. do 468. pobijane odluke, barem zato što je LuxOpCo tijekom razmatranog razdoblja obavljao aktivne i kritične funkcije u odnosu na poboljšanje podataka klijenata. U tom pogledu valja utvrditi da je prikupljanjem podataka klijenata, koji su se utrostručili od 2006. do 2014., kao što to proizlazi iz točke 422. ove presude, LuxOpCo pridonosio vrijednosti te nematerijalne imovine, koja je jedinstvena i vrijedna. LuxOpCo je stoga obavljao jedinstvene i vrijedne funkcije.

– „Žig Amazon” (uvodne izjave 469. do 472. pobijane odluke)

429 Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon dovode u pitanje Komisijinu tvrdnju prema kojoj se vrijednost „žiga” Amazon stvara na razini LuxOpCo-a i europskih povezanih društava.

430 Komisija osporava te argumente.

431 Kao prvo, valja naglasiti da je, kao što je to Komisija prešutno priznala u uvodnim izjavama 469. i 471. pobijane odluke, žig Amazon dobro poznat i uživa snažnu identifikaciju na svjetskoj razini, što je velika prednost pri privlačenju klijenata. Valja utvrditi da je taj ugled postojao prije osnivanja LuxOpCo-a.

Međutim, treba potvrditi Komisijino utvrđenje iz uvodnih izjava 469. i 470. pobijane odluke prema kojem poslovni žig nije središnji element modela grupe Amazon s obzirom na to da je njezina poslovna strategija usmjerena na tri stupa (cijena, lakoća korištenja, katalog proizvoda). Naime, vrijednost žiga prijavljenog u Europi također ovisi o sposobnosti pružanja kvalitetnog asortimana, povoljnih cijena i velike lakoće korištenja. Sam Amazon ističe, osim toga, da vrijednost marketinške nematerijalne imovine grupe Amazon u Europi ovisi o zadovoljstvu klijenata.

432 Kao drugo, valja utvrditi da, kao što to tvrde Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon, tehnologija ima važnu ulogu, ako već ne odlučujuću, u razvoju poslovnog žiga Amazona. Naime, s jedne strane, tehnologija ima središnje mjesto u provedbi triju stupova. Dakle, zadovoljstvo klijenata uvelike ovisi o tehnologiji. S druge strane, tehnologija ima ključnu ulogu u marketingu i maksimizira mogućnost da se ime „Amazon” pojavi u pretraživanjima potencijalnih klijenata. Nesporno je da se ta tehnologija razvija u Sjedinjenim Američkim Državama.

433 Međutim, sama tehnologija nije dovoljna za provedbu triju stupova. Naime, te je stupove provodio i LuxOpCo donošenjem strateških odluka potrebnih za obavljanje poslovnih djelatnosti grupe Amazon u Europi.

434 U tom pogledu valja istaknuti da iz njegova podneska nakon okončanja postupka proizlazi da je u okviru postupka pred United States Tax Courtom (Savezni porezni sud Sjedinjenih Američkih Država) (vidjeti točku 14. ove presude) Amazon u biti istaknuo da [*povjerljivo*].

435 Konkretno, Amazon je u podnesku nakon okončanja postupka podnesenom United States Tax Courtu (Savezni porezni sud Sjedinjenih Američkih Država) tvrdio da [*povjerljivo*] i, u okviru odjeljka posvećenog marketinškoj nematerijalnoj imovini, da [*povjerljivo*].

436 U svojem je mišljenju United States Tax Court (Savezni porezni sud Sjedinjenih Američkih Država) usto zaključio da je „AEHT” imao isključivu odgovornost za održavanje i razvoj nematerijalne imovine povezane s marketingom i da je, putem podjele troškova, platio tehnološka poboljšanja potrebna za očuvanje vrijednosti te nematerijalne imovine. Točno je da u podnesku nakon okončanja postupka i u mišljenju Saveznog poreznog suda Sjedinjenih Američkih Država Amazon i taj sud spominju „AEHT”. Međutim, budući da se u okviru američkog postupka navedenog u točki 14. ove presude ne pravi nikakva razlika između različitih luksemburških subjekata grupe i da se pojam „AEHT” bez razlike koristi za označavanje LuxOpCo-a ili LuxSCS-a, u tom konkretnom kontekstu valja shvatiti da se „AEHT” odnosi na LuxOpCo, a ne LuxSCS. Naime, iz spisa proizlazi da LuxSCS nije obavljao takve funkcije.

437 Osim toga, valja istaknuti da ni Veliko Vojvodstvo Luksemburg ni Amazon ne osporavaju tvrdnju iznesenu u uvodnoj izjavi 472. pobijane odluke prema kojoj su u Europi LuxOpCo i povezana društva bili ti koji su osiguravali internetski marketing grupe Amazon oslanjajući se na svoje lokalno znanje i iskustvo.

438 U tim okolnostima, iako je točno da žig Amazon u Europi ima ugled uspostavljen prije osnivanja LuxOpCo-a i da ima međunarodni ugled grupe Amazon, valja zaključiti da je Komisija pravilno utvrdila da su tijekom razmatranog razdoblja održavanje i razvoj vrijednosti žiga barem djelomično obavljani na razini LuxOpCo-a i europskih subjekata.

439 Osim toga, u tom pogledu valja istaknuti, kao što je to učinila Komisija, da je Amazon bio poznat kao prodavatelj knjiga i medija kad je ušao na europsko tržište i da su lokalni timovi morali uložiti znatne napore kako bi razvili ugled žiga u pogledu drugih kategorija proizvoda.

440 Slijedom toga, valja potvrditi Komisijine ocjene sadržane u uvodnim izjavama 469. do 472. pobijane odluke. U tom pogledu valja utvrditi, s obzirom na utvrđenja iz točaka 433. do 438. ove presude, da je LuxOpCo pridonosio razvoju vrijednosti žiga i marketinške imovine te je stoga obavljao vrijedne

funkcije. Nasuprot tomu, ništa ne upućuje na zaključak da su te funkcije bile jedinstvene. S obzirom na prethodno navedeno, valja smatrati da je Komisija pravilno zaključila da je LuxOpCo pridonosio razvoju nematerijalne imovine, za svaku od njezinih triju sastavnica. Što se tiče razvoja tehnologije, doprinos LuxOpCo-a uglavnom se svodio na prilagodbe i izradu tehničkih specifikacija. Nasuprot tomu, sudjelovanje LuxOpCo-a u razvoju EFN-a može se izjednačiti s jedinstvenom i vrijednom funkcijom. Osim toga, LuxOpCo je imao važnu ulogu u prikupljanju podataka klijenata, osobito provedbom triju stupova, te je tako aktivno pridonosio razvoju te jedinstvene i vrijedne imovine. Što se tiče marketinške imovine, LuxOpCo je imao važnu ulogu u povećanju ugleda žiga Amazon u Europi te je stoga obavljao vrijedne funkcije. Međutim, iz spisa ne proizlazi da se potonje funkcije mogu kvalificirati kao jedinstvene.

441 Stoga valja zaključiti da je Komisija u uvodnim izjavama 414. i 415. pobijane odluke pravilno tvrdila da je luksemburška uprava morala uzeti u obzir činjenicu da je LuxOpCo obavljao jedinstvene i vrijedne funkcije u vezi s nematerijalnom imovinom. Nasuprot tomu, nisu sve funkcije LuxOpCo-a u vezi s nematerijalnom imovinom bile jedinstvene i vrijedne.

442 U tom pogledu usto valja utvrditi da su te funkcije trebale biti uzete u obzir, ako već ne u trenutku donošenja spornog poreznog rješenja, onda barem u trenutku njegove godišnje provedbe. Naime, trebalo je uzeti u obzir svaku promjenu situacije, što uključuje obavljanje dodatnih funkcija.

ii) Funkcije LuxOpCo-a u okviru maloprodajnih i uslužnih djelatnosti grupe Amazon u Europi (odjeljak 9.2.1.2.2. i uvodne izjave 473. do 499. pobijane odluke)

443 Što se tiče funkcija koje je LuxOpCo obavljao u okviru maloprodajnih i uslužnih djelatnosti grupe Amazon u Europi, Komisija je u pobijanoj odluci u biti istaknula činjenicu da je, kako prema izvješću o transfernim cijenama iz 2003. tako i u stvarnosti, LuxOpCo imao ulogu europskog sjedišta i bio poduzetnik zadužen za navedene djelatnosti. Stoga je LuxOpCo bio taj koji je morao donositi i koji je donosio strateške odluke o poslovnim aktivnostima grupe Amazon u Europi (uvodne izjave 473. do 478. pobijane odluke).

444 Konkretno, Komisija je utvrdila da je LuxOpCo tijekom razmatranog razdoblja obavljao sve strateške funkcije povezane s djelatnostima maloprodaje i internetskih usluga grupe Amazon te da je donosio sve strateške odluke o artiklima i utvrđivanju cijena, registrirao prodaje i djelovao kao ugovorna stranka u odnosu na potrošače. Tako je snosio odgovarajuće troškove i preuzimao rizike povezane s prodajom i zalihama (uvodna izjava 475. pobijane odluke)

445 Komisija je tako smatrala da je LuxOpCo potpuno neovisno donosio sve relevantne odluke u vezi sa svakim od triju stupova strategije grupe Amazon u Europi (uvodna izjava 478. pobijane odluke).

446 Stranke se slažu da je LuxOpCo obavljao djelatnosti maloprodaje na internetu i pružanja usluga. Također nije sporno da je LuxOpCo obavljao funkcije sjedišta europskih djelatnosti grupe Amazon.

447 Međutim, Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon osporavaju činjenicu da je LuxOpCo obavljao bitne funkcije iskorištavanja. Prema njihovu mišljenju, djelatnosti LuxOpCo-a uvelike su se temeljile na tehnologiji razvijenoj u Sjedinjenim Američkim Državama i odnosile su se na funkcije upravljanja europskim djelatnostima ili funkcije redovite poslovne podrške, koje su stvarale malo dodane vrijednosti.

448 Konkretno, Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon tvrde da su funkcije ljudskih potencijala u okviru poslovnih djelatnosti grupe Amazon zamijenjene tehnologijom i da su se cijene određivale automatski. Dodaju da je nemoguće da su pojedinci aktivno određivali cijene milijuna raspoloživih artikala na stranicama grupe Amazon, da su odnosi s prodavateljima i klijentima bili gotovo potpuno automatizirani, da su u središtima za obradu narudžbi lokalizacija zaliha i kupovni nalozi bili funkcije

definirane tehnologijama i zaposlenici središta samo su slijedili upute dobivene tehnologijom i da su odluke o inventaru (odluke u kupnji, mjesto skladištenja itd.) bile automatizirane, a zaposlenici su samo morali provesti upute koje bi dala tehnologija.

449 Stoga valja ispitati je li Komisija pravilno smatrala da je LuxOpCo obavljao bitne funkcije iskorištavanja i donosio strateške odluke u vezi sa svakim od triju stupova strategije grupe Amazon, tako da se ne može izjednačiti s poduzetnikom koji obavlja puke funkcije upravljanja.

– Asortiman (uvodne izjave 479. do 489. pobijane odluke)

450 Komisija je u uvodnoj izjavi 479. pobijane odluke utvrdila da su razvoj i održavanje najšireg mogućeg asortimana bili ključni za uspjeh grupe Amazon u Europi. Dodala je da se odluka o kategorijama proizvoda koje treba prodavati donosila na temelju poznavanja tržišta. Stoga je zahtijevala ljudsku intervenciju, s obzirom na to da sama tehnologija nije dovoljna.

451 Konkretno, Komisija je istaknula, s jedne strane, da se LuxOpCo mogao oslanjati na velik broj zaposlenika zaposlenih u europskim povezanim društvima, koji su osmišljavali asortiman u Europi i proširivali raspone novih obitelji proizvoda dostupnih na temelju njihova poznavanja tržišta, proizvoda i lokalnih potrošača (odražavajući tako njihovo „lokalno znanje i iskustvo”) (uvodne izjave 470. do 482. pobijane odluke). S druge strane, LuxOpCo je imao odlučujuću ulogu u preuzimanju lokalnih aktera, osnivanju partnerstva s dobavljačima i uspostavljanju programa trećih za razvoj MarketPlacea (uvodne izjave 483. do 489. pobijane odluke).

452 Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon ne dovode u pitanje opće utvrđenje iz uvodne izjave 483. pobijane odluke, prema kojem Amazon uspostavlja svoj asortiman preuzimanjem drugih trgovaca na malo prisutnih na tržištu, sklapanjem partnerstva s dobavljačima i uspostavljanjem programa trećih, poput MarketPlacea.

453 Osim toga, iz iskaza bivšeg voditelja programa trećih u Europi (a osobito MarketPlacea) proizlazi da je posao lokalnih regrutnih timova bio ključan za omogućavanje stavljanja novih proizvoda na internetske stranice.

454 Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon ne osporavaju ni činjenicu da je društvo LuxOpCo, uz podršku svojih europskih povezanih društava, koje je preuzelo te „opće” djelatnosti grupe Amazon, preuzelo određena europska poduzeća za maloprodaju, sklopilo partnerstva s europskim dobavljačima, definirajući strategije i dobru praksu u svrhu odabira i plasiranja novih obitelji proizvoda, te je čak utvrdilo standardne ugovorne klauzule za dobavljače (vidjeti uvodnu izjavu 485. pobijane odluke).

455 Osim toga, iz iskaza potpredsjednika direktora, odgovornog za djelatnosti međunarodne maloprodaje, zaposlenog u Sjedinjenim Američkim Državama, proizlazi da [*povjerljivo*]. Stoga, iako LuxOpCo nije potpuno samostalno odlučivao o kategorijama proizvoda, imao je važnu ulogu u plasiranju nove kategorije proizvoda. U tom pogledu iz iskaza bivšeg voditelja djelatnosti maloprodaje u Europi, zaposlenog u LuxOpCo-u, proizlazi da je on u okviru plasiranja nove kategorije proizvoda bio [*povjerljivo*].

456 Stoga je restrukturiranje iz 2006. omogućilo bolje samostalno upravljanje europskim djelatnostima.

457 Valja zaključiti da je Komisija pravilno smatrala da je LuxOpCo donosio bitne odluke u vezi s asortimanom i da sama tehnologija nije bila dovoljna kako bi se u Europi proveo taj stup strategije grupe Amazon.

– *Cijene (uvodne izjave 490. do 493. pobijane odluke)*

458 Što se tiče cijena, Komisija je tvrdila da je, iako je određivanje cijena automatizirano i temelji se na primjeni algoritma, to bio samo alat koji omogućuje provedbu određene politike određivanja cijena, koju je LuxOpCo definirao u Europi.

459 Konkretno, Komisija je istaknula da bez pojedinačne uključenosti europskih povezanih društava, koja se temelji na poznavanju lokalnog tržišta, algoritam izračuna cijena ne bi učinkovito funkcionirao. U Europi je za to bio zadužen LuxOpCo, uz podršku svojih europskih povezanih društava.

460 Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon osporavaju te tvrdnje. Oni osobito ističu da se poslovne djelatnosti LuxOpCo-a u velikom dijelu temelje na automatizaciji i da je sudjelovanje njegovih zaposlenika bilo minimalno, osobito u pogledu cijena.

461 Točno je da nije sporno, kao što to tvrdi Veliko Vojvodstvo Luksemburg, da bi bez tehnologije djelatnosti LuxOpCo-a bile znatno manje.

462 Međutim, valja utvrditi da je, kao što to proizlazi iz uvodne izjave 168. pobijane odluke, do 2009. grupa Amazon u biti upotrebljavala ručno utvrđivanje cijena. Tek su od 2009. cijene bile određivane algoritmom. U tom pogledu Komisija je stoga pravilno utvrdila da algoritam nije bio sam po sebi dovoljan za utvrđivanje cijena i da je omogućavao provedbu politike određivanja cijena koju je u Europi definirao LuxOpCo (vidjeti uvodnu izjavu 490. pobijane odluke).

463 Najprije, kao što je to Komisija istaknula u uvodnoj izjavi 491. pobijane odluke, bez individualne uključenosti LuxOpCo-a, koja se temelji na poznavanju lokalnog tržišta povezanih europskih društava, algoritam izračuna cijena ne bi učinkovito funkcionirao.

464 Nadalje, kao što je to Komisija utvrdila u uvodnoj izjavi 492. pobijane odluke, iz Priručnika politika i postupaka za Uniju grupe Amazon proizlazi da je određivanje cijena u Luksemburgu provodio Odbor za određivanje maloprodajnih cijena u Uniji, koji je bio sastavljen od rukovodećeg kadra LuxOpCo-a. Taj je odbor bio jedini nadležan za utvrđivanje smjernica o cijenama za proizvode koje je grupa Amazon nudila na svojim europskim internetskim stranicama. Uloga LuxOpCo-a u određivanju politike cijena također je potvrđena iskazima njegovih zaposlenika.

465 Osim toga, nije sporno da je LuxOpCo zapošljavao europskog stručnjaka za cijene koji ih je morao odobravati, osobito kada su se razlikovale od onih koje je odredio algoritam, niti to da je jedan tim bio zadužen za [*povjerljivo*] na svjetskoj razini. Taj tim, smješten u Luksemburgu u okviru LuxOpCo-a, pratio je cijene [*povjerljivo*] i analizirao one koje su se nudile na svjetskoj razini, uključujući u Sjedinjenim Američkim Državama (vidjeti uvodnu izjavu 492. pobijane odluke).

466 Naposljetku, Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon ne dovode u pitanje činjenicu da je LuxOpCo morao razvijati posebnu strategiju za stvaranje prihoda i za razlikovanje od svojih konkurenata. U tom pogledu utjecaj LuxOpCo-a i njegovih europskih povezanih društava na odluke o određivanju cijena odražavao se u popustima koji su se primjenjivali na određene proizvode koji su se prodavali na internetskim stranicama u Uniji (vidjeti uvodnu izjavu 493. pobijane odluke). Nije sporno da je tijekom prvih godina djelatnosti u Njemačkoj stranica „Amazon.de” čak i izmislila „jamstvo niske cijene” kako bi potaknula klijente na davanje povratnih informacija o cijenama, u zamjenu za popust na njihovu kupnju, i da su u Ujedinjenoj Kraljevini određene česte vrste promotivnih cijena na tržištu, kao što su [*povjerljivo*], otežavale [*povjerljivo*] provedbu tržišnog natjecanja [*povjerljivo*]. Što se tiče prodaje knjiga u Francuskoj i Njemačkoj, LuxOpCo je uspostavio sustav besplatne otpreme. U tom pogledu riječ je o primjerima odluka o određivanju cijena u odnosu na konkurente na tržištu i stoga o strateškim odlukama svojstvenima trgovcu na malo.

467 S obzirom na prethodno navedeno, valja zaključiti da je LuxOpCo donosio strateške odluke u pogledu određivanja cijena te je stoga obavljao bitne funkcije. Iako je točno da je određivanje cijena ovisilo o tehnologiji grupe Amazon, činjenica je da je intervencija suradnika LuxOpCo-a također bila ključna.

– „Lakoća korištenja” (uvodne izjave 494. do 499. pobijane odluke)

468 Što se tiče „lakoće korištenja”, Komisija je utvrdila da je LuxOpCo bio zadužen osigurati lakoću korištenja maloprodajnom ponudom i tržišnim mjestom grupe Amazon u Europi. Konkretnije, LuxOpCo je imao tim za „Lokalizaciju i prevođenje” koji je morao provjeravati i prilagođavati automatsko prevođenje te osobito omogućiti objedinjavanje različitih europskih kataloga kako bi se osnovao i vodio EFN (uvodna izjava 495. pobijane odluke). LuxOpCo i europska povezana društva posjedovali su i razvijali znanje i iskustvo o lokalnoj logistici, osobito za slanje artikala (uvodna izjava 496. pobijane odluke).

469 Prema Komisijinu mišljenju, tehnologija prethodi „lakoći korištenja”, osobito prevođenju kataloga europskih proizvoda, dostavi i službi za korisnike (vidjeti uvodne izjave 494. do 499. pobijane odluke). Osoblje LuxOpCo-a imalo je ulogu kako na razini kataloga artikala tako i u pogledu dostave proizvoda i službe za korisnike. U tom pogledu znanje i iskustvo pripadali su LuxOpCo-u i europskim povezanim društvima (vidjeti uvodnu izjavu 496. pobijane odluke).

470 Uostalom, te elemente Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon ne osporavaju te ih valja potvrditi.

471 Stoga iz prethodno navedenog proizlazi da je LuxOpCo donosio strateške odluke u vezi s iskorištavanjem poslovnih djelatnosti grupe Amazon u Europi i da je stoga bio glavni odgovoran za provedbu triju stupova strategije te grupe za to zemljopisno područje. Komisija je stoga pravilno smatrala da je, unatoč važnosti tehnologije, LuxOpCo također imao bitnu ulogu u iskorištavanju i proširivanju tih djelatnosti maloprodaje i tržišnih mjesta i da je stoga obavljao vrijedne funkcije. Međutim, iz spisa ne proizlazi da su te funkcije bile jedinstvene.

iii) Imovina koju je LuxOpCo upotrebljavao (uvodne izjave 500. do 505. pobijane odluke)

472 Što se tiče imovine koju je LuxOpCo upotrebljavao, Komisija je u uvodnoj izjavi 500. pobijane odluke istaknula da je LuxOpCo upotrebljavao „znatnu imovinu” kako bi preuzeo funkcije opisane u odjeljcima 9.2.1.2.1. (funkcije u vezi s nematerijalnom imovinom) i 9.2.1.2.2. (funkcije u okviru maloprodajnih i uslužnih djelatnosti) njezine odluke.

473 S jedne strane, Komisija je u uvodnoj izjavi 501. pobijane odluke utvrdila da je LuxOpCo posjedovao i upravljao cjelokupnim asortimanom (u razmatranom razdoblju zalihe su činile [*povjerljivo*] milijardi eura) i da je držao sve udjele ASE-a, AMEU-a i europskih povezanih društava kojima je odobravao financiranje.

474 S druge strane, Komisija je tvrdila da struktura troškova LuxOpCo-a dokazuje da je znatna imovina korištena za pokrivanje troškova povezanih s razvojem i poboljšavanjem nematerijalne imovine prilikom obavljanja njegovih funkcija (uvodna izjava 502. pobijane odluke). Konkretno, što se tiče prijavljenog žiga, LuxOpCo je snosio znatne troškove izravnog marketinga (primjerice, troškove u vezi s promidžbama) (uvodne izjave 503. i 504. pobijane odluke). Slijedom toga, Komisija je smatrala da, u nedostatku bilo kakve vidljive naknade tih troškova LuxOpCo-u, treba smatrati da ih je on stvarno snosio.

475 Komisija je stoga zaključila da je LuxOpCo snosio troškove koji su odgovarali ekonomskom iskorištavanju nematerijalne imovine kao i njezinu razvoju, poboljšavanju i upravljanju. Prema Komisijinu mišljenju, svi ti troškovi ne mogu se smatrati troškovima koji su se snosili u ime LuxSCS-a (uvodna izjava 505. pobijane odluke).

476 Uostalom, Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon ne osporavaju ta utvrđenja, osim u pogledu činjenice da je LuxOpCo snosio troškove u vezi s razvojem, poboljšavanjem i upravljanjem nematerijalnom imovinom. U tom pogledu dovoljno je uputiti na točku 235. ove presude. Osim tvrdnje da je LuxOpCo snosio troškove povezane sa SPT-om i Sporazumom o ulasku, valja potvrditi ocjene koje je Komisija iznijela u uvodnim izjavama 500. do 505. pobijane odluke.

iv) Rizici koje je LuxOpCo preuzeo (uvodne izjave 506. do 517. pobijane odluke)

477 Što se tiče rizika koje je LuxOpCo preuzeo, Komisija je u uvodnim izjavama 506. do 517. pobijane odluke smatrala da je to društvo, kako u skladu s odredbama sporazuma sklopljenih s LuxSCS-om tako i u praksi, s jedne strane, snosilo rizike povezane s razvojem, poboljšavanjem i upravljanjem nematerijalnom imovinom. S druge strane, LuxOpCo je kontrolirao i upravljao svim odgovarajućim poslovnim i poduzetničkim rizicima u vezi s maloprodajnim i uslužnim djelatnostima grupe Amazon u Europi, među kojima su kreditni rizik, rizik u vezi s naplatama dugova, rizik upravljanja zalihama, tržišni rizik, rizik od gubitka ili pak rizici u vezi sa zadržavanjem radne snage koja je sposobna učinkovito i pravodobno prodavati artikle i pružati usluge.

478 Komisija je zatim odbila Amazonovu tvrdnju iznesenu tijekom upravnog postupka prema kojoj se LuxOpCo u velikom dijelu oslanjao na tehnologiju prilikom upravljanja i preuzimanja rizika (uvodne izjave 506. i 508. pobijane odluke).

479 Najprije, prema Komisijinu mišljenju, iako je tehnologija omogućavala smanjenje rizika, LuxOpCo je snosio navedene rizike zbog svoje uloge europskog sjedišta te svojih maloprodajnih i uslužnih djelatnosti (uvodne izjave 509. i 510. pobijane odluke). Ističe da, čak i ako se LuxOpCo oslanjao na tehnologiju prilikom upravljanja poslovnim rizicima, to je bila posljedica isključivo njegove strateške odluke (uvodna izjava 511. pobijane odluke).

480 Osim toga, nije utvrđeno, bilo u izvješću o transfernim cijenama iz 2003. ili u drugom dokumentu, da se strateškim, financijskim i operativnim rizicima s kojima se LuxOpCo morao suočavati u okviru svojih svakodnevnih aktivnosti upravljalo politikom grupe u području upravljanja rizicima (uvodna izjava 512. pobijane odluke). Naprotiv, rizicima poput gubitka gospodarske djelatnosti upravljalo se na lokalnoj razini, s LuxOpCo-om kao glavnim odgovornim u Europi (uvodne izjave 513. do 515. pobijane odluke).

481 Stranke se ne slažu u pogledu toga koji je subjekt stvarno preuzimao rizike povezane s nematerijalnom imovinom i, konkretnije, o pitanju je li LuxOpCo upotrebljavao imovinu kako bi pokrio troškove povezane s razvojem intelektualnog vlasništva. Osim toga, prema mišljenju Velikog Vojvodstva Luksemburga, dio rizika i funkcija koje je utvrdila Komisija preuzela su europska povezana društva, a ne LuxOpCo.

482 Što se tiče rizika povezanih s razvojem, poboljšavanjem i upravljanjem nematerijalnom imovinom, tvrditi, kao što je to Komisija učinila u uvodnoj izjavi 507. pobijane odluke, da je LuxOpCo te rizike snosio, kako prema odredbama sporazuma sklopljenih s LuxSCS-om tako i u praksi, nije uvjerljivo.

483 Kao što je to pravilno istaknulo Veliko Vojvodstvo Luksemburg u točki 104. tužbe u predmetu T-816/17, iako je točno da je LuxSCS na temelju Sporazuma o licenciranju prenio određen broj rizika povezanih s iskorištavanjem poslovnih aktivnosti na LuxOpCo, ostaje činjenica da je LuxSCS, koji je bio zakonski vlasnik prava iskorištavanja nematerijalne imovine tijekom razmatranog razdoblja, i dalje snosio rizike u vezi s nematerijalnom imovinom jer je na temelju Sporazuma o ulasku i SPT-a morao ispuniti obvezu plaćanja troškova ulaska i troškova na temelju SPT-a društvima ATI i A 9.

484 Komisija nije potkrijepljeno osporila to utvrđenje. Što se tiče financijske sposobnosti LuxSCS-a da preuzme rizike ako bi se ostvarili, Komisija nije mogla dokazati svoju tvrdnju prema kojoj LuxSCS nije raspolagao znatnim vlastitim sredstvima. Što se tiče početnog kapitala LuxSCS-a, koji je Komisija u uvodnoj izjavi 445. pobijane odluke zanemarila kao nevažnog, nesporno je da je, barem za 2006., zahvaljujući tom kapitalu LuxSCS mogao pokriti gubitke pretrpljene tijekom prvih godina svojeg rada bez intervencije LuxOpCo-a. Tako je u 2006. iznos naknade koji je LuxOpCo platio LuxSCS-u bio znatno niži od plaćanja za kupnju i podjelu troškova koje je izvršio LuxSCS.

485 U tim okolnostima valja utvrditi da je LuxOpCo u najboljem slučaju snosio dio rizika povezanih s postojanjem, razvojem, poboljšavanjem i upravljanjem nematerijalnom imovinom.

486 Nasuprot tomu, što se tiče drugih rizika navedenih u uvodnim izjavama 507. do 517. pobijane odluke, tj. rizika svojstvenih djelatnosti trgovaca na malo na internetu i pružatelja usluga, Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon ne osporavaju na potkrijepljen način da je LuxOpCo snosio te rizike, poput rizika gubitka gospodarske djelatnosti kao takvog (vidjeti uvodnu izjavu 514. te odluke) i rizika u vezi s držanjem neprodanih zaliha u Europi, smještajem poslužitelja i održavanjem pozivnih centara, spornim potraživanjima i neispunjavanjem ugovora sklopljenih s klijentima. Konkretno, iako Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon tvrde da je tehnologija omogućavala smanjenje rizika LuxOpCo-a u vezi s iskorištavanjem poslovnih djelatnosti, a osobito rizika inventara, valja utvrditi, kao što je to Komisija istaknula u uvodnoj izjavi 510. pobijane odluke, da tehnologija nije u potpunosti uklonila te rizike. Stoga valja potvrditi Komisijine tvrdnje.

v) Zaključci o funkcionalnoj analizi LuxOpCo-a

487 S obzirom na prethodno navedeno, valja utvrditi da funkcionalna analiza LuxOpCo-a koju je provela Komisija nije uvjerljiva u cijelosti.

488 Kao prvo, s obzirom na informacije koje je Komisija prikupila u svrhu donošenja pobijane odluke, kako su iznesene u toj odluci i od kojih je jedan dio u ovoj presudi potvrđen, nije bilo isključeno da se može smatrati da je LuxOpCo stvarno obavljao određene jedinstvene i vrijedne funkcije u pogledu nematerijalne imovine. To vrijedi za razvoj EFN-a i prikupljanje podataka klijenata. U preostalom dijelu, što se tiče marketinške imovine, iako su funkcije LuxOpCo-a vrijedne, nije dokazano da se takve funkcije mogu smatrati jedinstvenima.

489 Kao drugo, u bitnome se može potvrditi analiza funkcija LuxOpCo-a kao internetskog trgovca na malo i kao pružatelja usluga. U tom pogledu, suprotno onomu što tvrde Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon, LuxOpCo nije samo obavljao puke funkcije „upravljanja” nego je djelovao kao internetski trgovac na malo i snosio rizike svojstvene tim djelatnostima. Takve su funkcije bile stvarno „vrijedne” jer su to bile djelatnosti koje mogu znatno doprinijeti prihodu LuxOpCo-a i stoga poslovnom modelu grupe Amazon. Međutim, takve se funkcije ne mogu smatrati jedinstvenima. Naime, s obzirom na to da su Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon naveli da se poduzeće može smatrati subjektom koji obavlja rutinske funkcije (za razliku od subjekta koji obavlja jedinstvene i vrijedne funkcije) kad se te funkcije mogu lako procijeniti (na engleskom „benchmarked”) (vidjeti točku 225. ove presude), dovoljno je istaknuti da se izvješće [*povjerljivo*], koje su navele glavne stranke, odnosi na djelatnosti internetskog trgovaca na malo i obrađuje pitanje naknade zabilježene na tržištu za takve trgovce na malo.

490 S obzirom na prethodno navedeno, valja utvrditi da, iako je Komisija mogla valjano smatrati da su određene funkcije LuxOpCo-a, u vezi s nematerijalnom imovinom, bile jedinstvene i vrijedne, njezina tvrdnja da su funkcije LuxOpCo-a u vezi s njegovim poslovnim aktivnostima bile jedinstvene i vrijedne nije uvjerljiva u cijelosti. Iako je Komisija pravilno utvrdila da je LuxOpCo obavljao više

funkcija nego što su one koje su uzete u obzir prilikom donošenja spornog poreznog rješenja, tj. puke funkcije „upravljanja”, pogrešno je utvrdila da su funkcije LuxOpCo-a u vezi s njegovom djelatnošću trgovaca na malo bile jedinstvene i vrijedne.

491 Taj zaključak nije doveden u pitanje nijednim od ostalih argumenata Velikog Vojvodstva Luksemburga ili Amazona.

492 Kao prvo, Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon tvrde da činjenica da su prije restrukturiranja u 2006. funkcije LuxOpCo-a obavljala europska povezana društva i da je tim društvima isplaćena naknada na temelju uvećanih troškova dokazuje da su funkcije LuxOpCo-a samo rutinske. U tom pogledu dovoljno je istaknuti da je cilj restrukturiranja u 2006. bio upravo stvaranje sjedišta za djelatnosti grupe Amazon u Europi, dodjeljivanjem LuxOpCo-u mnogo važnijih funkcija od onih europskih povezanih društava.

493 Kao drugo, Veliko Vojvodstvo Luksemburg prigovara Komisiji da je LuxOpCo-u pripisala funkcije europskih povezanih društava. U tom pogledu dovoljno je utvrditi da su europska povezana društva djelovala kao pružatelji usluga LuxOpCo-u te su za to bila plaćena. Stoga su funkcije koje su obavljala bile za račun i na rizik LuxOpCo-a. Komisija je stoga mogla pripisati te funkcije LuxOpCo-u.

2) Odabir metode

494 Kao što je to izneseno u točki 317. ove presude, Komisija je u biti smatrala da je bilo pogrešno upotrijebiti MTNM za određivanje iznosa naknade LuxOpCo-a i da je trebalo primijeniti metodu podjele dobiti u varijanti analize doprinosâ.

495 Konkretnije, u uvodnoj izjavi 567. pobijane odluke Komisija je navela da se, kada obje strane unutargrupne transakcije daju jedinstvene i vrijedne doprinose navedenoj transakciji, metoda podjele dobiti općenito smatra prikladnijom metodom za transferne cijene s obzirom na to da bi si u takvom slučaju neovisne stranke u pravilu trebale raspodijeliti koristi ostvarene tom transakcijom razmjerno svojim doprinosima.

496 U tom je kontekstu Komisija pojasnila, upućujući na uvodnu izjavu 256. pobijane odluke, da Smjernice OECD-a razlikuju dvije metode podjele dobiti, tj. analizu doprinosa i rezidualnu analizu. Što se tiče rezidualne analize, Komisija je pojasnila da se ona primjenjuje u slučaju kad je jedna stranka dobila dodatnu naknadu za svoje tekuće funkcije uz naknadu koju je dobila za jedinstvene i vrijedne doprinose koje je dala transakciji. Što se tiče analize doprinosa, Komisija je pojasnila da se ona sastoji od podjele kombinirane dobiti na temelju relativne vrijednosti obavljenih funkcija (uzimajući u obzir imovinu koju je upotrijebila i rizike koje je preuzela) svake stranke unutargrupnih transakcija.

497 Komisija je dodala da je, kad obje stranke u nadziranoj transakciji daju jedinstvene i vrijedne doprinose i kad ne postoje manje složene transakcije čiju cijenu treba utvrditi odvojeno, bilo primjerenije primijeniti analizu doprinosa u svrhu pripisivanja kombinirane dobiti. Rezidualna analiza bila bi prikladna kad bi postojale manje složene transakcije.

498 Na temelju tih razmatranja Komisija je zaključila da, zbog činjenice da se za LuxSCS i LuxOpCo smatralo da obavljaju jedinstvene i vrijedne funkcije u vezi s nematerijalnom imovinom, analizi doprinosa treba dati prednost u odnosu na rezidualnu analizu.

499 Stranke u postupku spore se u pogledu pitanja je li Komisija imala pravo smatrati da je metoda podjele dobiti u varijanti analize doprinosâ prikladna u ovom slučaju i, slijedom toga, da se odabir MTNM-a nije smio odobriti spornim poreznim rješenjem.

500 Prije svega, važno je podsjetiti, što se tiče odabira metode transferne cijene kao takve, na to da se, kao što je to izneseno u točki 202. presude od 24. rujna 2019., Nizozemska i dr./Komisija (T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669), različitim metodama određivanja transfernih cijena nastoji postići razina dobiti koja odražava transferne cijene po tržišnim uvjetima i da se načelno ne može zaključiti da se određenom metodom ne može doći do pouzdane procjene tržišnog rezultata.

501 Osim toga, u okviru ispitivanja određene mjere s obzirom na načelo nepristrane transakcije, Komisija je slobodna primijeniti neku drugu metodu koja nije ona koju su odobrila nacionalna porezna tijela. Iz točke 154. presude od 24. rujna 2019., Nizozemska i dr./Komisija (T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669) proizlazi da, iako se Komisiji ne može prigovoriti što je primijenila metodu određivanja transfernih cijena koju smatra prikladnom u ovom slučaju, kako bi ispitala razinu transfernih cijena za jednu transakciju ili za više usko povezanih transakcija, koje su dio osporavane mjere, ipak je na njoj da opravda svoj metodološki odabir.

502 U ovom slučaju, zbog postojanja određenih jedinstvenih i vrijednih funkcija, kako za LuxSCS tako i za LuxOpCo, Komisiji se ne može prigovoriti što je smatrala da metoda podjele dobiti može općenito biti prikladna za ispitivanje nadzirane transakcije.

503 Međutim, Komisijin zaključak o primjeni analize doprinosâ nije uvjerljiv. Naime, u tom pogledu, kao što to implicitno, ali nužno proizlazi iz uvodnih izjava 256., 567. i 568. pobijane odluke, Komisija je pošla od utvrđenja da je okolnost da su stranke nadzirane transakcije obavljale jedinstvene i vrijedne funkcije kao i rutinske funkcije zahtijevala primjenu metode podjele dobiti u varijanti rezidualne analize, dok bi metoda podjele dobiti u varijanti analize doprinosa bila prikladna samo ako su predmetna poduzeća obavljala isključivo jedinstvene i vrijedne funkcije. Međutim, kao što to proizlazi iz točaka 488. i 489. ove presude, iako je Komisija imala pravo smatrati da su određene funkcije LuxOpCo-a u vezi s nematerijalnom imovinom bile jedinstvene i vrijedne, pogrešno je smatrala da su njegove funkcije u vezi s poslovnim djelatnostima bile jedinstvene i vrijedne. Usto, nije utvrdila ni da nije bilo djelatnosti usporedivih s poslovnim djelatnostima LuxOpCo-a ni da se naknada za te funkcije nije mogla utvrditi odvojeno.

504 Usto, iz točaka 3.6. i 3.8. Smjernica OECD-a u verziji iz 1995. implicitno, ali nužno proizlazi da odabir metode podjele dobiti, uključujući i u varijanti analize doprinosa, na odlučujući način ovisi o činjenici identificiranja vanjskih podataka neovisnih poduzetnika radi utvrđivanja vrijednosti doprinosa svakog poduzetnika koji sudjeluje u transakcijama. Međutim, Komisija nije pokušala utvrditi jesu li takvi pouzdani podaci dostupni, kako bi se moglo zaključiti da se metoda podjele dobiti u varijanti analize doprinosa može odabrati u ovom slučaju.

505 Osim toga, Komisija nije opravdala zašto su funkcije LuxOpCo-a u vezi s razvojem nematerijalne imovine bile takve da je u ovom slučaju prikladna metoda bila analiza doprinosa, a ne rezidualna analiza (vidjeti uvodnu izjavu 568. pobijane odluke)

506 Iz toga proizlazi da, kad je odbacila metodu podjele dobiti u varijanti rezidualne analize i odabrala varijantu analize doprinosa, Komisija nije pravilno opravdala svoj metodološki odabir i stoga nije ispunila zahtjeve navedene u točki 501. ove presude.

507 Budući da je Komisija svoj prvi dodatni zaključak temeljila na činjenici da je samo analiza doprinosa prikladna metoda u ovom slučaju, pogreškom utvrđenom u točki 506. ove presude iskrivljeno je Komisijino rasuđivanje o dokazivanju postojanja prednosti.

508 Opći sud ipak smatra potrebnim nastaviti ispitivanje argumenata tužiteljâ kojima se želi istaknuti da Komisija nije dokazala da je naknada LuxOpCo-a morala biti viša zbog primjene metode podjele dobiti u varijanti analize doprinosâ.

3) Dokazivanje da je naknada LuxOpCo-a morala biti viša zbog primjene metode podjele dobiti (primjena analize doprinosâ)

509 Kao što je prethodno navedeno, u uvodnoj izjavi 568. pobijane odluke Komisija je smatrala da bi, da je primijenjena metoda podjele dobiti u varijanti analize doprinosa, to nužno dovelo do veće naknade za LuxOpCo. Komisija je tako smatrala da je, time što je potvrdilo metodu izračuna naknade koju je predložio Amazon, a koja dovodi do nedovoljnog vrednovanja naknade LuxOpCo-a, sporno porezno rješenje tom društvu dodijelilo prednost. Međutim, Komisija je u uvodnoj izjavi 564. pobijane odluke pojasnila da nije pokušala utvrditi koja bi točno naknada LuxOpCo-a bila naknada po tržišnim uvjetima.

510 U tom pogledu valja podsjetiti na to da se, kao što je istaknuto u točkama 317. do 320. ove presude, pogreška koju je utvrdila Komisija ne temelji na utvrđenju da određene funkcije LuxOpCo-a, uključujući rutinske ili tekuće funkcije, nisu bile predmet naknade. Suprotno tomu, Komisija je pošla od pretpostavke da je LuxOpCo preuzeo niz jedinstvenih i vrijednih funkcija te da je stoga trebalo primijeniti metodu podjele dobiti u varijanti analize doprinosâ.

511 Stranke se ne slažu oko pitanja je li Komisija na temelju utvrđenja navedenog u točki 509. ove presude uspjela dokazati postojanje prednosti u korist LuxOpCo-a.

512 Kako bi utvrdila postojanje prednosti, Komisija je morala dokazati da bi LuxOpCo trebao dobiti veću naknadu da je na njega primijenjena metoda podjele dobiti u odnosu na ono što je stvarno dobio na temelju spornog poreznog rješenja.

513 Kao što je to izneseno u točki 310. ove presude, na Komisiji je da konkretno dokaže da metodološke pogreške koje je utvrdila u obvezujućem poreznom mišljenju nisu mogle dovesti do pouzdane približne vrijednosti rezultata po tržišnim uvjetima i da su dovele do smanjenja oporezive dobiti a da pritom nije isključeno da bi metodološka pogreška u određenim slučajevima bila takva da ni na koji način ne može dovesti do procjene rezultata po tržišnim uvjetima i da nužno dovodi do premale procjene naknade koju bi trebalo naplatiti u tržišnim uvjetima.

514 Ista razmatranja treba primijeniti kad Komisija smatra da je utvrdila pogrešku u funkcionalnoj analizi. Naime, nije isključeno da se, unatoč pogrešci u funkcionalnoj analizi, izračunana naknada ne razlikuje od rezultata po tržišnim uvjetima koji bi se mogao utvrditi da su funkcije bile pravilno uzete u obzir. U tom kontekstu valja istaknuti da je, iako neke funkcije nisu bile točno utvrđene i nisu uzete u obzir u okviru izračuna naknade, vjerojatno da su te funkcije trebale biti nadoknađene i da je, zbog toga što te dodatne funkcije nisu uzete u obzir, naknada predmetnog poduzetnika morala biti viša. Međutim, Komisija ne može doći do takvih zaključaka a da konkretno ne ispita je li u ovom slučaju i s obzirom na posebnosti predmetne transakcije pogreška koja je utvrđena u funkcionalnoj analizi mogla dovesti do dodatne naknade.

515 Naposljetku, kad u okviru nadležnosti koja joj je povjerena člankom 107. stavkom 1. UFEU-a ispituje poreznu mjeru dodijeljenu integriranom poduzetniku, Komisija može porezno opterećenje takvog integriranog poduzetnika koje je nastalo primjenom navedene porezne mjere usporediti s poreznim opterećenjem koje bi nastalo primjenom pravila o normalnom oporezivanju nacionalnog prava poduzetnika koji se nalazi u sličnoj činjeničnoj situaciji i koji svoje djelatnosti obavlja u tržišnim uvjetima (vidjeti u tom smislu presudu od 24. rujna 2019., Nizozemska i dr./Komisija, T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, t. 149.). Kad utvrdi pogreške u funkcionalnoj analizi na kojoj počiva porezna mjera kao što je to sporno porezno rješenje, Komisija treba usporediti porezno opterećenje integriranog poduzetnika koje proizlazi iz primjene predmetne porezne mjere, s jedne strane, s poreznim opterećenjem poduzetnika koji djeluje na tržištu i obavlja funkcije usporedive s funkcijama integriranog poduzetnika, kako ih je utvrdila Komisija, s druge strane. U tom pogledu valja naglasiti da takva usporedba ne podrazumijeva da Komisija nužno mora provesti potpuno novu analizu koja ima isti stupanj detaljnosti kao i ona koju je provela država članica u svrhu donošenja porezne mjere o kojoj je

riječ. Međutim, iako ne mora provesti takvu analizu, Komisija je dužna barem utvrditi određeni broj konkretnih elemenata na temelju kojih se sa sigurnošću može utvrditi da je naknada po tržišnim uvjetima za funkcije društva, kako ih je utvrdila Komisija, bila nužno viša od naknade primljene na temelju predmetne porezne mjere.

516 Slijedom navedenog u točki 515. ove presude, Komisija je trebala usporediti naknadu LuxOpCo-a koja je dobivena primjenom metode koja je odobrena u spornom poreznom rješenju s naknadom po tržišnim uvjetima koju je trebalo primiti s obzirom na funkcije LuxOpCo-a koje je Komisija sama utvrdila u vlastitoj funkcionalnoj analizi. U nedostatku stvarne primjene metode podjele dobiti u varijanti analize doprinosa, Komisija je morala utvrditi barem određeni broj elemenata na temelju kojih bi se moglo zaključiti da je naknada LuxOpCo-a koja je izračunana na temelju spornog poreznog rješenja bila nužno niža od naknade koju bi društvo koje posluje na slobodnom tržištu primilo da je to društvo imalo funkcije slične onima koje je Komisija utvrdila u svojoj funkcionalnoj analizi. Konkretnije, ako je smatrala da je analiza doprinosa prikladna metoda izračuna, umjesto da se ograniči samo na neprovjerene pretpostavke o rezultatu koji bi se postigao primjenom metode podjele dobiti u varijanti analize doprinosa, Komisija je morala istražiti bi li se na slobodnom tržištu uzimanje u obzir funkcija i rizika koji su usporedivi s onima koje je LuxOpCo preuzeo u okviru nadzirane transakcije (osobito njegovih funkcija i njegovih rizika kao internetskog trgovca na malo) stvarno odrazilo u jednom dijelu dobiti (za određenog internetskog trgovca na malo usporedivog s LuxOpCo-om) koji bi bio viši od onoga na koji bi LuxOpCo imao pravo na temelju metode izračuna odobrene spornim poreznim rješenjem. Iako je točno da Komisija nije bila dužna navesti precizne brojke, bila je dužna pružiti barem indicije koje se mogu provjeriti u tom pogledu.

517 U ovom slučaju Komisija je u pobijanoj odluci samo utvrdila da bi LuxOpCo, da je bila primijenjena metoda podjele dobiti u varijanti analize doprinosa, primio veću naknadu a da pritom nije pokušala primijeniti tu metodu. Međutim, Komisija ne može pretpostaviti koji bi bio rezultat primjenom određene metode ni koja je naknada trebala biti dodijeljena za određenu funkciju. Suprotno tomu, kao što je to već istaknuto u točkama 515. i 516. ove presude, ona mora utvrditi da je naknada odobrena spornim poreznim rješenjem bila niža od pouzdane približne vrijednosti naknade po tržišnim uvjetima koja bi bila dobivena primjenom metode podjele dobiti s analizom doprinosa.

518 U tom pogledu valja istaknuti da Komisija nije pokušala ispitati koji je bio dobar ključ podjele kombinirane dobiti LuxSCS-a i LuxOpCo-a koji bi bio dogovoren da su te stranke bile neovisni poduzetnici niti identificirati konkretne elemente na temelju kojih bi se moglo utvrditi da bi funkcije LuxOpCo-a u vezi s razvojem nematerijalne imovine ili obavljanjem funkcija sjedišta dale pravo na veći dio dobiti u odnosu na onaj koji je dobiven primjenom spornog poreznog rješenja.

519 Osim toga, valja podsjetiti na to da, čak i ako su doprinosi LuxOpCo-a u vezi s nematerijalnom imovinom (doprinos razvoju malog dijela tehnologije, doprinos proširenju baze podataka klijenata i povećanje vrijednosti žiga) i iskorištavanjem poslovnih djelatnosti stvarni, nijedan element iz pobijane odluke ne omogućuje mjerenje doprinosa tih funkcija u odnosu na funkcije LuxSCS-a (stavljanje na raspolaganje tehnologije koja ima ključnu ulogu u iskorištavanju aktivnosti grupe Amazon i stvaranju prihoda). Stoga, bez temeljite analize nije moguće pretpostaviti u kojoj mjeri doprinosi LuxOpCo-a njemu daju veći dio dobiti ostvarene u Europi od onoga dobivenog primjenom spornog poreznog rješenja.

520 U tim okolnostima valja utvrditi da Komisija nije dokazala postojanje prednosti, nego u najboljem slučaju vjerojatnost postojanja prednosti.

521 Doduše, kao što je to Komisija navela na raspravi, činjenica da se određena imovina besplatno prenosi a da naknada LuxOpCo-a, odobrena spornim poreznim rješenjem, ne uzima u obzir te funkcije, može dokazati da je naknada LuxOpCo-a niža od one koju bi neovisan poduzetnik primio u tržišnim uvjetima. Međutim, valja utvrditi da pobijana odluka ne sadržava takvo obrazloženje.

522 Naravno, nije isključeno da bi LuxOpCo imao pravo na dodatnu naknadu da je obavljao više funkcija od onih koje su uzete u obzir radi izračuna njegove naknade kako je odobrena u spornom poreznom rješenju. Međutim, Komisijino rasuđivanje, kako je izneseno u pobijanoj odluci, ostaje teorijsko i nije dovoljno za utvrđenje da je LuxOpCo stvarno dobio prednost zbog primjene metode izračuna njegove naknade koja je odobrena spornim poreznim rješenjem.

523 Točno je da je Komisija u svojim odgovorima na pitanja Općeg suda i na raspravi tvrdila da je LuxOpCo u skladu sa spornim poreznim rješenjem dobio samo oko 20 % kombinirane dobiti LuxOpCo-a i LuxSCS-a i da bi, da je na njega primijenjena metoda podjele dobiti u varijanti analize doprinosa, uzimajući u obzir njegove jedinstvene i vrijedne funkcije, on nužno dobio veći dio te kombinirane dobiti.

524 Međutim, kao prvo, valja istaknuti da se tvrdnja prema kojoj je LuxOpCo dobio samo oko 20 % kombinirane dobiti ne pojavljuje u dijelu pobijane odluke koji se odnosi na prvo dodatno utvrđenje, pa čak ni u cijeloj pobijanoj odluci. Ta se brojka u najboljem slučaju može izračunati na temelju različitih brojčanih podataka sadržanih u pobijanoj odluci. U tom pogledu valja istaknuti da ta brojka od otprilike 20 % kombinirane dobiti LuxOpCo-a i LuxSCS-a odgovara dobiti od iskorištavanja LuxOpCo-a nakon odbitka naknade isplaćene LuxSCS-u na temelju spornog poreznog rješenja.

525 Kao drugo, Komisija u pobijanoj odluci nije iznijela nijedan konkretan element kojim bi se utvrdilo da činjenica da je oko 80 % kombinirane dobiti LuxOpCo-a i LuxSCS-a dodijeljeno LuxSCS-u kako bi mu se isplatio njegov doprinos, tj. stavljanje na raspolaganje nematerijalne imovine, nije po tržišnim uvjetima kao ni to da dodjela oko 20 % kombinirane dobiti nije dovoljna naknada za doprinose LuxOpCo-a.

526 Kao treće, kao što je to Amazon istaknuo na raspravi, Komisija u pobijanoj odluci nije tvrdila da je LuxOpCo-u trebalo dodijeliti dodatnu naknadu uz naknadu izračunanu na temelju MTNM-a. Naime, utvrđenje prema kojem je trebalo primijeniti metodu podjele dobiti s analizom doprinosa podrazumijeva odbacivanje naknade koja je prvotno izračunana primjenom MTNM-a i provedbu potpuno novog izračuna. Međutim, nije isključeno da je naknada LuxOpCo-a izračunana primjenom metode podjele dobiti s analizom doprinosa niža od naknade izračunane primjenom MTNM-a, kako je odobrena spornim poreznim rješenjem.

527 S jedne strane, valja istaknuti da je tijekom upravnog postupka Amazon Komisiji podnio izvješće o maržama za poduzetnike koji obavljaju djelatnosti maloprodaje na internetu, tj. izvješće [*povjerljivo*]. Marža za djelatnosti maloprodaje na internetu u prosjeku je iznosila 0,5 % ukupnih troškova trgovaca na malo na internetu. Bez potrebe da se provjeri je li Amazon s obzirom na taj element imao pravo tvrditi, kao što je to učinio na raspravi, da ta marža dokazuje da je naknada LuxOpCo-a u razmatranom razdoblju bila „ugodna”, valja utvrditi da je, s obzirom na navedeno izvješće, Komisija trebala temeljitije ispitati je li naknada LuxOpCo-a odgovarala rezultatu po tržišnim uvjetima za njegove funkcije trgovca na malo na internetu. Bez takvog ispitivanja nije sigurno može li se tvrditi da je LuxOpCo mogao primiti veću naknadu za svoje funkcije u vezi s poslovnim djelatnostima.

528 S druge strane, na razini razvojnih aktivnosti koje obavlja grupa Amazon, funkcije LuxOpCo-a u vezi s nematerijalnom imovinom, osobito u pogledu tehnologije, ostale su ograničene. Stoga nije očito da su te funkcije bile takve da je dio dobiti pripisive LuxOpCo-u morao biti veći od 20 % kombinirane dobiti LuxSCS-a i LuxOpCo-a.

529 Posljedično, u nedostatku elemenata o ključu podjele koji je trebao biti usvojen, nije moguće utvrditi visinu naknade koju bi LuxOpCo morao primiti po tržišnim uvjetima ni *a fortiori* utvrditi je li ta naknada niža ili viša od one koja je dobivena primjenom spornog poreznog rješenja.

530 Iz toga proizlazi da Komisija nije uspjela dokazati da bi, da je primijenjena metoda podjele dobiti u varijanti analize doprinosa, naknada LuxOpCo-a bila veća. Stoga se na temelju prvog podrednog utvrđenja ne može poduprijeti zaključak prema kojem je sporno porezno rješenje dodijelilo gospodarsku prednost LuxOpCo-u. Naime, osim činjenice da Komisija nije pokušala utvrditi koja bi bila naknada po tržišnim uvjetima za LuxOpCo s obzirom na funkcije koje je ona utvrdila u vlastitoj funkcionalnoj analizi, prvo podredno utvrđenje ne sadržava konkretne elemente na temelju kojih bi se dovoljno pravno moglo utvrditi da su pogreške u funkcijskoj analizi kao i metodološka pogreška koju je utvrdila Komisija, a koja se odnosi na odabir metode kao takve, stvarno dovele do smanjenja poreznog opterećenja LuxOpCo-a.

531 Nijedan od drugih argumenata koje je iznijela Komisija ne može dovesti u pitanje ta utvrđenja.

532 Kao prvo, točno je da, kao što je to Komisija iznijela na raspravi, postoji razlika između dokazivanja prednosti i kvantifikacije prednosti. Stoga nije isključeno da je moguće dokazati da metodološka pogreška nužno dovodi do niže naknade a da se pritom ne kvantificira to smanjenje. Međutim, kao što je to utvrđeno u točki 529. ove presude, u ovom slučaju pobijana odluka ne sadržava elemente kojima se može dokazati da bi primjena metode podjele dobiti s analizom doprinosa, umjesto MTNM-a, nužno dovela do veće naknade.

533 Kao drugo, točno je da, kao što je to Komisija istaknula na raspravi, Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon ne poriču da je, ako je LuxOpCo obavio znatan razvoj nematerijalne imovine, to moralo dovesti do dodatne naknade.

534 Međutim, kao što je to Amazon tvrdio na raspravi i kao što je to izneseno u točki 526. ove presude, Komisijina teza ne dovodi do zaključka da je trebalo izračunati dodatnu naknadu u odnosu na onu izračunanu na temelju spornog poreznog rješenja. Naime, Komisija je smatrala da metoda doprinosa s rezidualnom analizom nije prikladna u ovom slučaju. Iz toga proizlazi da ona samo tvrdi da bi, da je naknada LuxOpCo-a bila izračunana primjenom metode podjele dobiti u skladu s analizom doprinosa, to dovelo do veće naknade od one dobivene primjenom MTNM-a. Budući da bi analiza doprinosa podrazumijevala da se ne uzme u obzir prvotno izračunana naknada na temelju MTNM-a i da se provede potpuno novi izračun, nije isključeno da je naknada LuxOpCo-a, izračunana primjenom metode podjele dobiti s analizom doprinosa, niža od naknade izračunane na temelju MTNM-a, kako je odobrena spornim poreznim rješenjem.

535 Kao treće, Komisijin argument, iznesen u njezinim pismenima, prema kojem bi primjena metode podjele dobiti nužno dovela do veće naknade LuxOpCo-a jer bi to dovelo do podjele rezidualne dobiti između LuxOpCo-a i LuxSCS-a, umjesto do dodjele cjelokupne rezidualne dobiti LuxSCS-u, kao i argument prema kojem nije bilo potrebno primijeniti metodu podjele dobiti kako bi se dokazalo postojanje prednosti jer ta metoda raspodjeljuje rezidualnu dobit, valja odbiti.

536 Naime, valja navesti da je takva podjela rezidualne dobiti relevantna samo u okviru primjene rezidualne analize. Iz pobijane odluke, a osobito iz njezinih uvodnih izjava 567. i 568., jasno proizlazi da je Komisija smatrala da se u ovom slučaju za potrebe primjene metode podjele dobiti može valjano primijeniti jedino analiza doprinosa, a ne rezidualna analiza. Međutim, kao što je to izneseno u točki 534. ove presude, analiza doprinosa sastoji se od izravne podjele kombinirane dobiti između različitih stranaka transakcije i ne uzima u obzir prvotno izračunanu naknadu za LuxOpCo. Stoga se ne može pretpostaviti da bi primjena metode podjele dobiti nužno dovela do veće naknade za LuxOpCo.

537 Stoga iz svega prethodno navedenog proizlazi da Komisija nije uspjela dokazati, u okviru svojeg prvog podrednog utvrđenja, da je sporno porezno rješenje dodijelilo prednost LuxOpCo-u.

538 Stoga valja prihvatiti tužbene razloge i argumente kojima se osporava prvo podredno utvrđenje.

c) Drugo podredno utvrđenje o prednosti

539 U okviru drugog podrednog utvrđenja prednosti, a osobito u uvodnoj izjavi 569. pobijane odluke, Komisija je navela da, čak i ako su luksemburška porezna tijela pravilno prihvatila pretpostavku da je LuxSCS obavljao jedinstvene i vrijedne funkcije u odnosu na nematerijalnu imovinu i čak i ako su zatim pravilno smatrala da je LuxOpCo obavljao samo tekuće upravljačke funkcije, odabir pokazatelja dobiti koji se temelji na operativnim troškovima u metodi određivanja transfernih cijena, odobrenoj spornim poreznim rješenjem, nije bio prikladan. Iz uvodnih izjava 569. do 574. pobijane odluke proizlazi da bi, prema Komisijinu mišljenju, da su luksemburška porezna tijela kao pokazatelj razine dobiti u okviru primjene MTNM-a uzela u obzir ukupne troškove LuxOpCo-a, kao što je to bilo učinjeno u izvješću o transfernim cijenama iz 2003., naknada LuxOpCo-a bila viša od one prihvaćene u spornom poreznom rješenju. Posljedično, porezna osnovica tog društva bila bi također viša.

540 U prilog svojem drugom podrednom utvrđenju o prednosti Komisija je podsjetila na činjenicu da je metoda odobrena spornim poreznim rješenjem usvojila operativne troškove kao pokazatelj razine dobiti, dok su u izvješću o transfernim cijenama iz 2003., na kojem se temeljio zahtjev za obvezujuće porezno mišljenje, upotrijebljeni ukupni troškovi kao pokazatelj razine dobiti. Nadalje, Komisija je navela da je tijekom upravnog postupka Amazon priznao da je postojala nedosljednost između metode koja je odobrena u spornom poreznom rješenju i metode predložene u izvješću o transfernim cijenama iz 2003. U tom pogledu Amazon je samo tvrdio da ta nedosljednost nije utjecala na rezultat jer su operativni troškovi činili najveći dio ukupnih troškova usporedivih poduzetnika analiziranih u izvješću o transfernim cijenama iz 2003. (uvodna izjava 571. pobijane odluke). U odgovoru na te argumente Komisija je navela, s jedne strane, da bi odabir usporedivih poduzetnika koji imaju niske troškove robe, dok ti troškovi čine većinu troškova LuxOpCo-a, „značio" loš odabir usporedivih poduzetnika. S druge strane, Komisija je istaknula da nekoliko usporedivih poduzetnika odabranih za analizu usporedivosti ima znatne troškove robe, sirovina i potrošnih materijala (uvodna izjava 572. pobijane odluke).

541 Komisija je zaključila da bi, s obzirom na to da su ukupni troškovi bili veća osnovica od operativnih troškova, oporezivi prihod LuxOpCo-a bio viši da su ukupni troškovi bili očuvani – kao što su to učinili autori izvješća o transfernim cijenama iz 2003. – kao pokazatelj razine dobiti (uvodna izjava 574. pobijane odluke). Kako bi potkrijepila to utvrđenje, Komisija je u tablici 20. pobijane odluke oporezivu dobit LuxOpCo-a primjenom spornog poreznog rješenja usporedila s dobiti LuxOpCo-a u iznosu od [*povjerljivo*] % ukupnih troškova i u nedostatku gornje granice. Prema toj tablici, za godine 2006. do 2013. prvi je iznos iznosio [*povjerljivo*] milijuna eura, dok je drugi iznosio [*povjerljivo*] milijuna eura.

542 Kao prvo, valja istaknuti da je Komisija na raspravi navela da u okviru drugog podrednog utvrđenja, kako je sadržano u uvodnim izjavama 569. do 574. pobijane odluke, „nikad nije rekla" da su ukupni troškovi najprikladniji. Suprotno tomu, ona je samo tvrdila da operativni troškovi nisu prikladan pokazatelj dobiti za potrebe određivanja naknade LuxOpCo-a. Osim toga, Komisija je jednostavno primijenila logiku koju su dokazali autori izvješća o transfernim cijenama iz 2003. Drugim riječima, primijenila je ukupne troškove radi određivanja naknade po tržišnim uvjetima za LuxOpCo samo zato što su to učinili autori izvješća o transfernim cijenama iz 2003.

543 U tom pogledu valja podsjetiti na to da je, kao što je to navedeno u točki 125. ove presude, na Komisiji teret dokazivanja uvjeta iz članka 107. stavka 1. UFEU-a. Konkretno, Komisija mora dokazati postojanje prednosti u korist poduzetnika za kojeg smatra da je korisnik državne potpore. Ta prednost mora biti stvarna prednost.

544 Valja podsjetiti na to da u ovom slučaju pitanje koje se odnosi na postojanje prednosti podrazumijeva ispitivanje toga je li naknada koju je LuxOpCo dugovao LuxSCS-u, kako je navedena u formuli za izračun odobrenoj spornim poreznim rješenjem, bila po tržišnim uvjetima ili nije. U tom je pogledu

Komisija utvrdila pogreške u primjeni MTNM-a koji je predložio Amazon i koji je odobren spornim poreznim rješenjem. Konkretnije, Komisija je utvrdila pogrešku u odabiru pokazatelja razine dobiti koji je odobren spornim poreznim rješenjem.

545 Međutim, kao što je to već istaknuto, puko utvrđenje metodološke pogreške načelno nije dovoljno kako bi se dokazalo da je poreznim mišljenjem dana prednost određenom društvu i stoga za dokazivanje postojanja državne potpore u smislu članka 107. UFEU-a (vidjeti točku 123. ove presude). Štoviše, kao što je to već istaknuto, na Komisiji je teret dokazivanja u pogledu uvjeta postojanja državne potpore (vidjeti točku 125. ove presude).

546 Iz toga u ovom slučaju slijedi da je Komisija bila dužna dokazati da je pogreška u odabiru pokazatelja, koju je utvrdila, dovela ne samo do drukčijeg ishoda nego i do smanjenja poreznog opterećenja korisnika predmetnog poreznog mišljenja. To je podrazumijevalo odgovaranje na pitanje koji bi pokazatelj razine dobiti stvarno bio prikladan.

547 Uzimajući u obzir tumačenje uvodnih izjava 569. do 574. pobijane odluke koje je Komisija iznijela na raspravi, prema kojem ona ukupne troškove nije upotrijebila jer su bili prikladan pokazatelj razine dobiti, nego samo kako bi se prenijela „logika” na kojoj se temeljilo izvješće o transfernim cijenama iz 2003. (vidjeti točku 542. ove presude), valja utvrditi da Komisija nije pokušala dokazati da bi to bila naknada po tržišnim uvjetima ni *a fortiori* je li naknada LuxOpCo-a odobrena spornim poreznim rješenjem bila niža od naknade koju bi LuxOpCo dobio u tržišnim uvjetima.

548 Iz toga proizlazi da drugim podrednim utvrđenjem Komisija nije uspjela dokazati postojanje prednosti.

549 Radi iscrpnosti i kao drugo, valja istaknuti da se, čak i da valja smatrati da je Komisija u uvodnim izjavama 569. do 574. pobijane odluke zapravo smatrala da su ukupni troškovi dobar pokazatelj razine dobiti (za razliku od pukog prenošenja – lišenog svake korisnosti – logike na kojoj se temeljilo izvješće o transfernim cijenama iz 2003.), razmatranja koja potkrjepljuju drugo podredno utvrđenje o prednosti i Komisijin zaključak u uvodnoj izjavi 547. pobijane odluke ne mogu prihvatiti.

550 Naime, u tom pogledu valja podsjetiti i istodobno naglasiti da je, kao što je to istaknula u uvodnoj izjavi 569. pobijane odluke, Komisija utemeljila svoje drugo podredno utvrđenje o prednosti – i stoga utvrdila da je odabir operativnih troškova metodološka pogreška – na tezi da je LuxSCS obavljao jedinstvene i vrijedne funkcije, dok je LuxOpCo obavljao samo „tekuće funkcije upravljanja”. Stoga je pretpostavka luksemburških poreznih tijela, kako ju je Komisija prihvatila u uvodnoj izjavi 569. pobijane odluke, bila ta da je LuxOpCo obavljao samo ograničene funkcije društva za upravljanje.

551 Međutim, iz Smjernica OECD-a u verziji iz 1995. ne proizlazi da su ukupni troškovi prikladan pokazatelj razine dobiti za isplatu naknade društvu za upravljanje. Budući da je djelatnost društva za upravljanje slična djelatnosti društva koje pruža usluge i čija vrijednost nije u vezi s obujmom prodaje i obujmom kupovine sirovina kao takvih, bilo je zamislivo, u skladu sa Smjernicama OECD-a u verziji iz 1995., uzeti u obzir operativne troškove takvog poduzetnika kako bi se utvrdio prikladan pokazatelj dobiti, a ne ukupne troškove.

552 U ovom slučaju, kao prvo, kad se u uvodnim izjavama 572. i 573. pobijane odluke pozvala na ukupne troškove – za razliku od operativnih troškova – za izračun naknade LuxOpCo-a, Komisija je zapravo odstupila od pretpostavke koju si je sama zadala u uvodnoj izjavi 569. pobijane odluke.

553 Naime, suprotno pristupu navedenom u uvodnoj izjavi 569. pobijane odluke, prema kojem se LuxOpCo smatra društvom „koje obavlja upravljačke funkcije”, ocjene sadržane u uvodnoj izjavi 572. pobijane odluke temelje se na ideji da je LuxOpCo „poduzetnik u maloprodaji”. Kad se bolje pogleda, Komisija je odabrala ukupne troškove zato što je LuxOpCo bio trgovac na malo, a ne zato što je bio

„društvo koje obavlja upravljačke funkcije”. S obzirom na pretpostavku navedenu u uvodnoj izjavi 569. pobijane odluke, Komisija je morala pokušati utvrditi pokazatelj razine dobiti društva za upravljanje, a ne poduzetnika koji obavlja djelatnosti trgovca na malo.

554 Kao drugo, kao što to proizlazi iz točke 551. ove presude, prema Smjernicama OECD-a u verziji iz 1995., općenito, što se tiče društava za upravljanje, nije sigurno da su ukupni troškovi prikladan pokazatelj razine dobiti.

555 Točno je da se ne može odmah isključiti da su, kad je riječ o određenom društvu za upravljanje zbog posebnih razloga svojstvenih tom društvu, pokazatelj razine dobiti koji je prikladan za to društvo doista ukupni troškovi. Komisija, međutim, nije objasnila razlog koji je mogao opravdati odabir ukupnih troškova kao prikladnog pokazatelja razine dobiti u konkretnom slučaju LuxOpCo-a kao društva za upravljanje.

556 Kao treće, čak da se i prihvati odabir ukupnih troškova kao pokazatelja razine dobiti koji je najprikladniji za LuxOpCo u njegovu svojstvu trgovca na malo (vidjeti uvodnu izjavu 572. pobijane odluke), valja utvrditi da Komisija ni na koji način nije analizirala problematiku odabira prikladnog pokazatelja dobiti za LuxOpCo u njegovu svojstvu organizatora tržišnog mjesta (Marketplace) za treće prodavatelje. Usto, što se tiče vlastitih prodaja, Komisija nije ispitala u kojoj su mjeri ukupni troškovi prikladan pokazatelj razine dobiti za djelatnost LuxOpCo-a u njegovu svojstvu internetskog trgovca na malo.

557 U tom pogledu valja podsjetiti na to da je Komisija u svojem odgovoru na pisano pitanje Općeg suda navela da je upotreba marže na operativnim troškovima – a ne ukupnih troškova – kao pokazatelja razine dobiti za djelatnosti distribucije dopuštena kad ispitana stranka intervenira kao posrednik i ne riskira vlastiti kapital zbog, među ostalim, kupnje robe koja se preprodaje. U tom pogledu Komisija se oslonila na točke 2.101. i 2.102. Smjernica OECD-a u verziji iz 2010., koje, međutim, nisu relevantne u ovom slučaju.

558 Iako valja prihvatiti da takva preporuka proizlazi već iz Smjernica OECD-a u verziji iz 1995. i da je u ovom slučaju relevantna, valja utvrditi da je, u svojstvu organizatora tržišnog mjesta sa stajališta trećih prodavatelja, LuxOpCo imao ulogu posrednika između trećih prodavatelja i potrošača i da nije riskirao vlastita sredstva u vezi s prodajama trećih prodavatelja.

559 Naposljetku, ako bi se priznalo da je Komisija osnovano smatrala da su ukupni troškovi bili dobar pokazatelj za LuxOpCo kao internetskog trgovca na malo, uzimajući u obzir činjenicu da je to društvo upotrebljavalo tehnologiju za djelatnosti maloprodaje, a osobito onu koja se odnosi na automatsko određivanje cijena, odabir ukupnih troškova kao pokazatelja razine dobiti za LuxOpCo zahtijevao bi prilagodbe u obliku smanjenja stope koju treba primijeniti, kako bi se uzele u obzir materijalne razlike između strukture troškova LuxOpCo-a i strukture troškova tradicionalnih trgovaca na malo.

560 Komisija nije predvidjela, a još manje provela takve prilagodbe.

561 Kao drugo, u skladu s tablicom 20. pobijane odluke, naknada LuxOpCo-a, izračunana na temelju marže od [*povjerljivo*] % ukupnih troškova LuxOpCo-a, iznosi između dvije i tri milijarde eura.

562 Na raspravi Amazon je tvrdio, a da mu Komisija o tome nije proturječila, da je naknada LuxOpCo-a koju je izračunala Komisija viša od „ukupne dobiti” ostvarene u Uniji, koja je, prema njegovoj tvrdnji, iznosila između 1 i 1,5 milijardi eura. Naknada koju je Komisija izračunala u okviru drugog podrednog utvrđenja ima dvostruku vrijednost cjelokupne dobiti grupe Amazon ostvarene u Europi i stoga nije realistična. Međutim, valja istaknuti da, kao što to proizlazi iz priloga C1 u predmetu T-318/18 na koji je Amazon uputio na raspravi, iznos između 1 i 1,5 milijarde eura ne odgovara samo računovodstvenoj dobiti LuxOpCo-a u razmatranom razdoblju, nego konsolidiranoj dobiti LuxSCS-a i LuxOpCo-a, te stoga uključuje odbitak iznosa koje je LuxSCS platio na temelju SPT-a i Sporazuma o ulasku.

563 U svakom slučaju, iz usporedbe između naknade LuxOpCo-a izračunane primjenom stope od [*povjerljivo*] % ukupnih troškova za svaku godinu razmatranog razdoblja, kako je navedena u posljednjem retku tablice 20. pobijane odluke, i operativnog rezultata (operativne dobiti) LuxOpCo-a za iste godine, kako ga je Komisija utvrdila u osmom retku tablice 2. pobijane odluke, proizlazi da je naknada LuxOpCo-a, izračunana na temelju drugog podrednog utvrđenja o prednosti, viša od njegove operativne dobiti za 2012. i 2013. Međutim, takav rezultat očito odstupa od rezultata po tržišnim uvjetima.

564 Iz prethodno navedenog proizlazi da primjena stope od [*povjerljivo*] % ukupnih troškova LuxOpCo-a, na kojoj se temelji drugo podredno utvrđenje, ne dovodi do pouzdanih rezultata za izračun naknade LuxOpCo-a za cijelo razmatrano razdoblje. Stoga nije riječ o rezultatu koji odgovara naknadi po tržišnim uvjetima, tako da se mora zaključiti da se na temelju tog izračuna koji je Komisija provela u okviru svojeg drugog podrednog utvrđenja ne može dokazati da je LuxOpCo ostvario prednost zbog odabira operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti koji je odobren spornim poreznim rješenjem.

565 Slijedom toga, valja prihvatiti tužbene razloge i argumente Velikog Vojvodstva Luksemburga i Amazona kojima se dovodi u pitanje osnovanost drugog podrednog utvrđenja o prednosti.

d) Treće podredno utvrđenje o prednosti

566 U okviru trećeg prigovora drugog dijela prvog tužbenog razloga u predmetu T-816/17 i petog tužbenog razloga u predmetu T-318/18 Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon osporavaju Komisijino treće podredno utvrđenje koje se odnosi na postojanje porezne prednosti u korist LuxOpCo-a (odjeljak 9.2.2.3. pobijane odluke).

567 Valja podsjetiti na to da je, kao što je to izneseno u točki 68. ove presude, u okviru trećeg podrednog utvrđenja Komisija u biti smatrala da uključivanje gornje granice, na temelju koje naknada LuxOpCo-a ne može prelaziti 0,55 % njegovih godišnjih prodaja, u metodi određivanja transfernih cijena nije bilo prikladno i dalo je prednost LuxOpCo-u jer je dovelo do smanjenja njegova oporezivog prihoda.

568 Konkretnije, Komisija je utvrdila da je tijekom poreznih razdoblja 2006., 2007., 2011., 2012. i 2013. porezna uprava prihvaćala porezne prijave u kojima je oporezivi prihod LuxOpCo-a bio određivan gornjom granicom od 0,55 % njegovih godišnjih prodaja (uvodna izjava 575. pobijane odluke).

569 Komisija je navela da ni izvješće o transfernim cijenama iz 2003. ni *ex post* analiza ni argumenti Velikog Vojvodstva Luksemburga i Amazona tijekom upravnog postupka ne opravdavaju uključivanje te gornje granice (uvodne izjave 576. i 577. pobijane odluke). Dodala je, u uvodnoj izjavi 577. pobijane odluke, da je primjena gornje granice dodatno smanjenje uz pogrešnu primjenu marže na operativne troškove i da se zbog toga ne može nalaziti u rasponu po tržišnim uvjetima.

570 Prema mišljenju Velikog Vojvodstva Luksemburga i Amazona, Komisija je pogrešno smatrala da je uključivanjem gornje granice dodijeljena prednost LuxOpCo-u.

571 S jedne strane, tvrde da je cilj uključivanja gornje granice prisiliti LuxOpCo na učinkovito funkcioniranje i smanjenje svojih troškova. S druge strane, oni naglašavaju da, u svakom slučaju, primjena gornje granice nikada nije pomakla naknadu LuxOpCo-a izvan raspona po tržišnim uvjetima, kao što to proizlazi iz izvješća o transfernim cijenama iz 2017.

572 Komisija osporava te argumente.

573 U tom pogledu ističe da mehanizam donje i gornje granice nije predviđen Smjernicama OECD-a i da nema nikakva opravdanja s gledišta transfernih cijena. Osim toga, dodaje da, suprotno onomu što tvrde Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon, primjena takvog mehanizma nije opravdana ciljem osiguravanja male i stabilne naknade LuxOpCo-u jer je sam cilj MTNM-a upravo osigurati takvu naknadu za stranku na koju se primjenjuje.

574 Prije svega valja utvrditi da je, kao što je to uostalom potvrdila Komisija u svojim odgovorima na pisana pitanja Općeg suda, treće podredno utvrđenje neovisno i samostalno u odnosu na drugo podredno utvrđenje. Naime, kao što to proizlazi iz zadnje rečenice uvodne izjave 575. pobijane odluke, Komisija u okviru tog trećeg utvrđenja polazi od pretpostavke da su se operativni troškovi mogli upotrijebiti kao pokazatelj razine dobiti.

575 Kao što je to Komisija pravilno istaknula u pobijanoj odluci i svojim pismenima, mehanizam donje i gornje granice nema nikakva opravdanja ili ekonomskog smisla. Teško je zamisliti da u tržišnim uvjetima poduzetnik prihvaća da njegova naknada bude ograničena na postotak njegovih godišnjih prodaja. Nadalje, MTNM omogućuje da se osigura niska, ali stabilna naknada, a da nije potreban mehanizam donje i gornje granice. Takav mehanizam nije predviđen ni Smjernicama OECD-a u verziji iz 1995. Naime, MTNM-om se samo utvrđuju pokazatelj dobiti i marža.

576 Komisija je stoga pravilno smatrala da je uključivanje takve gornje granice metodološka pogreška.

577 Međutim, samo to utvrđenje nije dovoljno kako bi se dokazalo postojanje prednosti.

578 Naime, valja utvrditi da je za svaku godinu primjene spornog poreznog rješenja, čak i nakon primjene mehanizma gornje granice, naknada LuxOpCo-a ostala u rasponu po tržišnim uvjetima, izračunanom na temelju izvješća o transfernim cijenama iz 2003., tj. između [*povjerljivo*] i [*povjerljivo*] % operativnih troškova. Komisija uostalom ne osporava to utvrđenje.

579 Međutim, kao što je to sama Komisija objasnila na raspravi, s obzirom na to da se naknada nalazi u interkvartilnom rasponu, za nju se u načelu mora smatrati da je po tržišnim uvjetima.

580 Točno je da je Komisija pojasnila da se takav zaključak ne može izvesti ako usporedivi poduzetnici na temelju kojih je taj raspon izračunan nisu bili pravilno odabrani.

581 Međutim, u okviru trećeg podrednog utvrđenja Komisija nije dovela u pitanje raspon po tržišnim uvjetima ni odabir usporedivih poduzetnika na temelju kojeg je izračunan taj raspon.

582 Naime, u uvodnoj izjavi 575. pobijane odluke Komisija je prigovorila luksemburškim tijelima što su prihvatila da oporezivi prihod LuxOpCo-a bude utvrđen primjenom gornje granice, „umjesto kao [*povjerljivo*] % operativnih troškova”. Stoga valja utvrditi da Komisija u okviru trećeg podrednog utvrđenja ne dovodi u pitanje stopu povrata na temelju koje se ona primjenjuje, nego samo gornju granicu kao takvu.

583 Usto, s jedne strane, iz uvodnih izjava 575. do 578. pobijane odluke ne proizlazi da je Komisija osporila raspon po tržišnim uvjetima izračunan u izvješću o transfernim cijenama iz 2003., koji je između [*povjerljivo*] i [*povjerljivo*] % operativnih troškova. Naime, iako je Komisija u uvodnoj izjavi 577. pobijane odluke istaknula da su Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Amazon tijekom upravnog postupka tvrdili da oporezivi prihod LuxOpCo-a nikad nije izašao izvan raspona po tržišnim uvjetima, nije osporila raspon kao takav, nego je samo tvrdila da je primjena gornje granice dodatno smanjenje u odnosu na ono utvrđeno u okviru drugog podrednog utvrđenja. Međutim, kao što je utvrđeno u točki 574. ove presude, drugo i treće podredno utvrđenje su samostalna i neovisna.

584 S druge strane, u uvodnim izjavama 575. do 578. pobijane odluke Komisija nije dovela u pitanje ni odabir usporedivih poduzetnika upotrijebljenih u izračunu raspona po tržišnim uvjetima. Uvodna izjava 571. pobijane odluke, u kojoj se Komisija pozvala na pogrešku u odabiru usporedivih poduzetnika, temelji se na drugom podrednom utvrđenju. Međutim, kao što je izneseno u točki 574. ove presude, treće podredno utvrđenje je samostalno i neovisno o drugim utvrđenjima.

585 S obzirom na prethodno navedeno, valja zaključiti da, iako mehanizam gornje granice možda jest neprikladan i nije predviđen u Smjernicama OECD-a u verziji iz 1995., Komisija nije dokazala da je taj mehanizam imao utjecaja na to je li naknada koju je LuxOpCo platio LuxSCS-u bila po tržišnim uvjetima.

586 Posljedično, puko utvrđenje da je za 2006., 2007., 2011., 2012. i 2013. primijenjena gornja granica nije dovoljno kako bi se utvrdilo da naknada LuxOpCo-a dobivena za te godine nije odgovarala približnom rezultatu po tržišnim uvjetima.

587 Naime, Komisija je u najboljem slučaju istaknula metodološku pogrešku u izračunu naknade LuxOpCo-a a da nije uspjela dokazati da je ta pogreška imala za posljedicu umjetno smanjenje naknade LuxOpCo-a u takvom razmjeru da ta razina naknade ne bi mogla postojati u tržišnim uvjetima.

588 U tim okolnostima valja utvrditi da trećim podrednim utvrđenjem Komisija nije dokazala postojanje prednosti za LuxOpCo.

589 Stoga valja prihvatiti tužbene razloge i argumente Velikog Vojvodstva Luksemburga i Amazona kojima se nastoji osporiti treće podredno utvrđenje o prednosti.

590 Stoga iz svega prethodno navedenog proizlazi da nijednim od utvrđenja iznesenih u pobijanoj odluci Komisija nije uspjela u dovoljnoj mjeri dokazati postojanje prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. Stoga pobijanu odluku valja poništiti u cijelosti a da nije potrebno ispitati druge tužbene razloge i argumente Velikog Vojvodstva Luksemburga i Amazona.

Troškovi

591 U skladu s člankom 134. stavkom 1. Poslovnika, stranka koja ne uspije u postupku dužna je, na zahtjev protivne stranke, snositi troškove. Budući da Komisija nije uspjela u postupku, valja joj naložiti snošenje vlastitih troškova kao i onih Velikog Vojvodstva Luksemburga i Amazona, u skladu s njihovim zahtjevima.

592 U skladu s člankom 138. stavkom 1. Poslovnika, Irska će snositi vlastite troškove.

Slijedom navedenog,

OPĆI SUD (sedmo prošireno vijeće)

proglašava i presuđuje:

1. **Predmeti T-816/17 i T-318/18 spajaju se u svrhu donošenja ove presude.**

2. **Poništava se Odluka Komisije (EU) 2018/859 od 4. listopada 2017. o državnoj potpori SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) koju je proveo Luksemburg za društvo Amazon.**

3. **Komisija će snositi vlastite troškove kao i one Velikog Vojvodstva Luksemburga te društava Amazon.com, Inc. i Amazon EU Sàrl.**

4. **Irska će snositi vlastite troškove.**

van der Woude Tomljenović Marcoulli

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourgu, 12. svibnja 2021

Potpisi

Sadržaj

I. Okolnosti spora 2

A. Sporno porezno rješenje 3

B. Upravni postupak pred Komisijom 4

C. Pobijana odluka 4

1. Prikaz činjeničnog i pravnog konteksta 5

a) Prikaz grupe Amazon 5

b) Prikaz spornog poreznog rješenja 6

c) Prikaz primjenjivog nacionalnog pravnog okvira 7

d) Prikaz okvira OECD-a o transfernim cijenama 8

2. Ocjena spornog poreznog rješenja 8

a) Analiza postojanja prednosti 9

1) Glavni zaključak o prednosti 9

2) Dodatni zaključci o prednosti 11

b) Selektivnost mjere 12

c) Utvrđivanje korisnika potpore 12

II. Postupak i zahtjevi stranaka 12

A. Postupak u predmetu T-816/17 12

1. Sastav suda i prioritetno postupanje 12

2. Intervencija 13

3. Zahtjevi za povjerljivo postupanje 13

4. Zahtjevi stranaka 13

B. Postupak u predmetu T-318/18 13

1. Sastav suda i prioritetno postupanje 14

2. Zahtjevi za povjerljivo postupanje 14

3. Zahtjevi stranaka 14

C. Spajanje predmeta i usmeni dio postupka 14

III. Pravo 15

A. Spajanje predmeta T-816/17 i T-318/18 s obzirom na odluku kojom se završava postupak 15

B. Tužbeni razlozi i argumenti 15

1. Uvodne napomene 16

a) Utvrđivanje uvjeta primjene članka 107. stavka 1. UFEU-a u kontekstu nacionalnih poreznih mjera 16

b) Teret dokazivanja 18

c) Intenzitet nadzora koji treba provesti Opći sud 18

2. Tužbeni razlozi i argumenti kojima se osporava glavni zaključak o prednosti 19

a) Dopuštenost određenih argumenata Irske o postojanju prednosti 20

b) Osnovanost tužbenih razloga i argumenata Velikog Vojvodstva Luksemburga i Amazona o glavnom zaključku o prednosti 20

1) Vremenska relevantnost određenih smjernica OECD-a kojima se Komisija koristila za primjenu MTNM-a 21

2) Navodne pogreške koje je Komisija počinila prilikom primjene MTNM-a u pobijanoj odluci 23

i) Funkcionalna analiza i Komisijin odabir LuxSCS-a kao ispitane stranke 23

– Funkcije i imovina LuxSCS-a 25

– Rizici koje je preuzeo LuxSCS 33

– Zaključak o funkcijskoj analizi LuxSCS-a i utjecaj tog zaključka na odabir tog društva kao ispitane stranke 34

ii) Naknada koju je Komisija izračunala za LuxSCS polazeći od pretpostavke da je on ispitana stranka 35

– Prva sastavnica naknade koja se duguje LuxSCS-u (troškovi ulaska i troškovi SPT-a) 36

– Druga sastavnica naknade LuxSCS-a (troškovi održavanja) 39

3) Zaključak o glavnom utvrđenju 41

3. Tužbeni razlozi i argumenti kojima se osporava podredno rasuđivanje o prednosti 41

a) Preliminarna očitovanja na tri podredna utvrđenja 42

b) Prvo podredno utvrđenje o prednosti 43

1) LuxOpCo-ovo obavljanje takozvanih „jedinstvenih i vrijednih” funkcija 45

i) Funkcije koje je LuxOpCo obavljao u pogledu nematerijalne imovine (odjeljak 9.2.1.2.1. i uvodne izjave 449. do 472. pobijane odluke) 46

– Narav licencije dodijeljene LuxOpCo-u (uvodna izjava 450. pobijane odluke). 48

– EU IP Steering Committee (uvodne izjave 452. do 455. pobijane odluke) 49

– Funkcije LuxOpCo-a u vezi s razvojem tehnologije 50

– Podaci klijenata (uvodne izjave 466. do 468. pobijane odluke) 55

– „Žig Amazon” (uvodne izjave 469. do 472. pobijane odluke) 56

ii) Funkcije LuxOpCo-a u okviru maloprodajnih i uslužnih djelatnosti grupe Amazon u Europi (odjeljak 9.2.1.2.2. i uvodne izjave 473. do 499. pobijane odluke) 58

– Asortiman (uvodne izjave 479. do 489. pobijane odluke) 59

– Cijene (uvodne izjave 490. do 493. pobijane odluke) 60

– „Lakoća korištenja” (uvodne izjave 494. do 499. pobijane odluke)..... 61

iii) Imovina koju je LuxOpCo upotrebljavao (uvodne izjave 500. do 505. pobijane odluke) 61

iv) Rizici koje je LuxOpCo preuzeo (uvodne izjave 506. do 517. pobijane odluke)... 62

v) Zaključci o funkcionalnoj analizi LuxOpCo-a 63

2) Odabir metode 64

3) Dokazivanje da je naknada LuxOpCo-a morala biti viša zbog primjene metode podjele dobiti (primjena analize doprinosâ) 66

c) Drugo podredno utvrđenje o prednosti 70

d) Treće podredno utvrđenje o prednosti 73

Troškovi 75